



Vaasan yliopisto  
UNIVERSITY OF VAASA

Aleksi Hauhonsalo

## **Metsätalouden arvonlisäverotus**

Erityisesti arvonlisäverovelvollisuutta ajatellen

Laskentatoimen ja rahoituksen  
akateeminen yksikkö  
Talousoikeuden pro gradu  
Kauppatieteiden maisteriohjelma

Vaasa 2023

---

**VAASAN YLIOPISTO****Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

<b>Tekijä:</b>	Aleksi Hauhonsalo		
<b>Tutkielman nimi:</b>	Metsätalouden arvonlisäverotus: Erityisesti arvonlisäverovelvollisuutta ajatellen		
<b>Tutkinto:</b>	Kauppätieteiden maisteri		
<b>Oppiaine:</b>	Talousoikeus		
<b>Työn ohjaaja:</b>	Kalle Määttä		
<b>Valmistumisvuosi:</b>	2023	<b>Sivumäärä:</b>	82

---

**TIIVISTELMÄ:** Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, joka kohdistuu tavaroiden ja palvelujen kulutukseen. Arvonlisäverovelvollinen metsätalouden harjoittaja tilittää valtiolle arvonlisävero esimerkiksi puutavaran myynnistä. Vastaavasti arvonlisäverovelvollinen metsätalouden harjoittaja saa vähentää arvonlisäveron, joka sisältyy harjoitettua metsätaloutta varten ostetun tavarain tai palvelun hintaan.

Tämä tutkimus keskittyy metsätalouden arvonlisäverotukseen erityisesti arvonlisäverovelvollisuuden näkökulmasta. Metsätalouden harjoittaminen sisältyy alkutuotantoon ja siten yleisen arvonlisäverovelvollisuuden piiriin. Harjoitetun toiminnan tulee tapahtua liiketoiminnan muodossa, jotta se voidaan luokitella arvonlisäverovelvolliseksi toiminnaksi. Arvonlisäverolaisissa ei määritellä sitä, millaisissa tilanteissa liiketoiminnan tunnusmerkistö täyttyy. Oikeuskäytännön perusteella liiketoiminnan muodossa -käsittelyä arvioitaessa tulee huomioitavaksi kokonaisuus, joka muodostuu osa-alueista, kuten harjoitetun toiminnan luonteesta, vastikkeellisuudesta ja toiminnan tapahtumisesta kilpailuympäristössä.

Arvonlisäverovelvollisuuteen on asetettu järjestelmätasolla tiettyjä ominaisuuksia, kuten vähäinen toiminta ja alarajahuojennus. Vähäisen toiminnan harjoittajat rajataan lähtökohtaisesti arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle. Vähäisen toiminnan harjoittaja voi kuitenkin vapaaehtoisesti hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Tämä on usein metsätalouden harjoittajalle taloudellisesti kannattavaa, sillä metsätalouden harjoittamisesta aiheutuu usein säännöllisiä kuluja, joiden arvonlisäverojen vähennysoikeuden edellytyksenä on arvonlisäverovelvollisuus. Alarajahuojennuksen osalta on linjattu niin, että toisin kuin muusta alkutuotannosta, metsätaloudesta tilitettävästä arvonlisäverosta ei myönnetä alarajahuojennusta.

Tässä tutkielmassa muodostetaan käsitys siitä, mitä ominaisuuksia ja tulkinnanvaraisuuksia metsätalouden arvonlisäverotukseen erityisesti arvonlisäverovelvollisuutta ajatellen sisältyy. Esimerkiksi yhteisetuus voi olla arvonlisäverovelvollinen liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnasta, kuten maa- ja kiviaineksen otto-oikeuden, metsän hakkuuoikeuden sekä metsästyksen- tai kalastusoikeuden myynnistä. Tästä poiketen verotuskäytännössä arvonlisäverollisena liiketoimintana ei ole pidetty tiekuntien ja ojitusyhteisöjen osakkaiden välistä tienhoidon tai ojien kunnossapitokustannusten jakoa.

Tutkimus on toteutettu lainopillisena tutkimuksena ja lähteinä on käytetty lainsäädäntöä, lainvalmisteluaineistoa, oikeuskäytäntöä, Verohallinnon ohjeita ja oikeuskirjallisuutta. Näiden lisäksi hyödynnetään myös verkkolähteitä, jotka täydentävät muun muassa tilastotiedon muodossa edellä mainittuja lähteitä.

---

**AVAINSANAT:** metsätalous, arvonlisävero, arvonlisäverovelvollisuus, omistusmuoto, vero-oikeus

## Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkimuksen aihe ja taustatiedot	6
1.2	Tutkimustehtävä ja aiheen rajaus	9
1.3	Tutkielman rakenne	10
1.4	Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto	12
2	Metsätalous	15
2.1	Metsänomistusmuodot	15
2.2	Luonnolliset henkilöt metsätalouden arvonlisäverotuksessa	18
2.3	Metsätalouden organisaatiot	19
3	Liiketoiminnan tunnusmerkit metsätaloudessa	23
3.1	Lähtökohdat	23
3.2	Ansiotarkoitus metsätaloudessa	25
3.3	Toiminnan jatkuvuus metsätaloudessa	27
3.4	Metsätalous arvonlisäverollisena toimintana	28
4	Vähäinen toiminta ja alarajahuojennus	30
4.1	Vähäinen toiminta	30
4.2	Vähäinen toiminta metsätaloudessa	32
4.3	Alarajahuojennus	37
4.4	Metsätalouden harjoittaminen alarajahuojennuksen ulkopuolella	39
5	Arvonlisäverotuksen soveltaminen metsätaloudessa	41
5.1	Arvonlisäverovelvollisuuden menettelyt metsätaloudessa	41
5.2	Yhtymä arvonlisäverotuksessa	44
5.3	Kuolinpesä arvonlisäverotuksessa	46
5.4	Yhteismetsät arvonlisäverotuksessa	46
5.5	Osakeyhtiöt arvonlisäverotuksessa	48
6	Myynnin verollisuus ja arvonlisäveron vähennysoikeus	49
6.1	Myynnin verollisuus ja poikkeukset	49
6.2	Oma käyttö arvonlisäverotuksessa	54
6.3	Veron laskentaperuste arvonlisäverotuksessa	56
6.4	Arvonlisäveron vähennysoikeus ja sen soveltaminen	57
6.5	Arvonlisäveron ajallinen kohdistaminen	64

7 Johtopäätökset	67
Lähteet	73

**Lyhenteet**

AVL	Arvonlisäverolaki (1501/1993)
EU	Euroopan unioni
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016)
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)
vp	Valtiopäivät
YTJ	Yritys- ja yhteisötietojärjestelmä

# 1 Johdanto

## 1.1 Tutkimuksen aihe ja taustatiedot

Metsätalous yhdessä metsäteollisuuden kanssa ovat keskeisiä hyvinvoinnin luojia Suomessa. Havainnollistavana esimerkkinä metsäteollisuustuotteiden viennin arvo oli vuonna 2022 14,6 miljardia euroa, mikä vastaa noin 18 prosenttia Suomen tavaraviennistä<sup>1</sup>. Tämän perusteella metsätalous voidaan kokonaisuudessaan nähdä merkittävänä osana Suomen kansantaloutta. Kannattava metsätalouden harjoittaminen on avainasemassa puutavaran riittävyyden kannalta metsäteollisuuden tarpeita varten.

Metsä- ja ympäristöpolitiikan tavoitteiden valossa metsää tarkastellaan erityislaatuksena omistuksen kohteena, joka kantaa mukanaan erityistä kansantaloudellista arvoa ja omaa samalla myös vahvan kytköksen ympäristöarvoihin. Tämä erityisasema näkyy myös metsäomaisuuden omistamisessa, jossa pitkäaikaisuus on tyypillistä, ja metsää usein siirretään sukupolvelta toiselle perintönä tai lahjana. Lisäksi metsä on kiinteästi yhteydessä maatalouteen verrattuna muihin sijoituskohteisiin.<sup>2</sup>

Metsätalouden harjoittaminen voidaan yleisesti luokitella toiminnaksi, josta ei välttämättä kerry tuloa joka vuosi. Tuloa saattaa kertyä huomattava summa kerralla esimerkiksi uudistuskypsän puun myynnin yhteydessä, kun taas menoja voi aiheutua metsänomistajille vuosittain esimerkiksi hoitotoimenpiteistä tai tarvikkeiden hankinnasta, jos hoitotoimenpiteitä tehdään omatoimisesti. Tämän taustan valossa tarkastellaan käsitettä arvonlisäverovelvollisuus ja sen soveltamista metsätalouden harjoittamiseen. Työssä perehdytään erilaisiin metsänomistusmuotoihin sekä metsätalouteen liittyviin organisaatioihin, kuten metsänhoitoyhdistyksiin, ja niiden arvonlisäverovelvollisuuteen.

---

<sup>1</sup> Luonnonvarakeskus, 2023.

<sup>2</sup> Viitala, Finér, Hietanen, Korhonen, Nykänen, Urpilainen & Valonen, 2022, s. 35.

Arvonlisäverojärjestelmän keskeisenä tavoitteena on kerätä varoja julkiselle sektorille<sup>3</sup>. Arvonlisäverovelvolliset, kuten metsätaloutta harjoittavat metsänomistajat, tilittävät järjestelmässä veron valtiolle. Arvonlisäverovelvollisuus mahdollistaa liiketoiminnan harjoittajille vähennysoikeuden, jonka nojalla arvonlisäverovelvollinen voi vähentää tuotantopanoshankintoihin sisältyvän veron<sup>4</sup>. Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen määritellään AVL 12 §:n 1 momentissa seuraavasti: *”Liiketoiminnan harjoittaja voi sen estämättä, mitä 3–5 §:ssä, 45 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa sekä 60 §:ssä säädetään, tulla hakemuksesta verovelvolliseksi”*. Arvonlisäverotuksen peruslähtökohtana on se, että jokainen, joka harjoittaa tavaroiden tai vastaavasti verollisten palveluiden myyntiä liiketoiminnan muodossa, on arvonlisäverovelvollinen<sup>5</sup>.

Arvonlisäverotuksessa keskeisenä periaatteena toimii neutraliteetti, joka takaa kilpailuneutraliteetin eli samanlaisten elinkeinonharjoittajien verotuksellisen tasapuolisuuden. Neutraliteettiperiaatteen päämääränä on estää taloudellisten päätösten vääristyminen ja resurssien epätarkoituksenmukainen kohdentuminen. Arvonlisäverosääntely pyrkii olemaan yritysmuotoneutraalia eli se soveltuu kaikkiin yritysmuotoihin. Poikkeuksena arvonlisäverosääntelyn neutraalisuudesta voidaan mainita esimerkiksi oman käytön verottomuussäännös AVL 22 a §, joka ei koske kaikkia yritysmuotoja.<sup>6</sup> Arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuutta voidaan arvioida myös sen perusteella, että verojärjestelmän ei lähtökohtaisesti pitäisi vääristää taloudellista päätöksentekoa ja johtaa sen seurauksena resurssien epätarkoituksenmukaiseen kohdentumiseen ja tehokkuustappioihin<sup>7</sup>.

Toisena keskeisenä arvonlisäverotuksen periaatteena voidaan mainita veron kertaantumisen estäminen. Veron kertaantuminen tarkoittaa hyödykkeen hintojen suhteellista vaihtelua, joka aiheutuu liiketoiminnassa käytettyjen tuotantopanosten verottamisesta. Vero kertaantuu, jos vero suoritetaan sekä tuotantopanosten myynnistä että niiden

---

<sup>3</sup> Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 2; Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 376.

<sup>4</sup> Määttä, 2015, s. 199. Ks. myös HE 88/1993 vp, s. 15–16.

<sup>5</sup> HE 88/1993 vp, s. 7.

<sup>6</sup> Määttä, 2015, s. 30; Ks. myös Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 4.

<sup>7</sup> HE 88/1993 vp, s. 14; Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 12–13.

avulla tuotettujen hyödykkeiden myynnistä. Merkittävä osa veron kertaantumista aiheutuu ei-verovelvollisilta toimialoilta. Veron kertaantumista pyritään välttämään, jotta ei aiheutuisi kilpailuvääristymiä. Arvonlisäverojärjestelmässä veron kertaantuminen on pyritty estämään siten, että tuotantopanosten arvonlisäverovelvollinen ostaja saa vähentää verotuksessa tuotantopanosten hintoihin sisältyvän arvonlisäveron osuuden. Vähennysoikeus on asetettu mahdollisimman laajaksi, jotta veron kertaantuminen voitaisiin estää.<sup>8</sup> Arvonlisäverotus on luonteeltaan transaktiokohtainen vero, jolloin olennaista järjestelmän toimivuuden kannalta on se, että osapuolet tietävät verovelvollisuusasemansa ja velvollisuutensa vaihdannan jokaisessa vaiheessa<sup>9</sup>. Lisäksi on huomioitava, että liiketoimen arvonlisäverollisuus ja tuotantopanosten vähennysoikeus ratkaistaan aina liiketoimikohtaisesti<sup>10</sup>.

Arvonlisäverovelvollisuutta tarkasteltaessa on syytä huomioida se, että arvonlisävero on luonteeltaan oma-aloitteinen vero. Arvonlisäverovelvollisen on omatoimisesti laskettava, ilmoitettava ja maksettava arvonlisävero asetettuun aikamäärään mennessä<sup>11</sup>. Käytännössä oma-aloitteisuus ilmenee metsänomistajalle siten, että erillistä tilisiirtolomaketta maksua varten ei anneta<sup>12</sup>. Arvonlisäveron oma-aloitteisuus ilmenee esimerkiksi tilanteissa, joissa arvonlisäverovelvollinen maksaa veron vasta eräpäivän jälkeen. Tällöin arvonlisäverovelvolliselle kertyy maksettavaksi viivästyskorkoa eräpäivää seuraavasta päivästä lähtien maksupäivään asti.<sup>13</sup> On siis olennaista, että metsätalouden harjoittajat ovat tietoisia omasta velvollisuudestaan ja varmistavat, että arvonlisäveroasiat hoidetaan ajallaan ja oikein.

---

<sup>8</sup> HE 88/1993 vp, s. 14–16; Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 12; Kallio, Lindholm, Ojala, Sääksilähti & Takalo 2021, s. 722; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 15.

<sup>9</sup> Määttä, 2015, s. 32.

<sup>10</sup> Nieminen, 2015, s. 209–210.

<sup>11</sup> Lähtökohtana on se, että veroviranomaiset puuttuvat asiaan vain silloin, kuin ilmenee virheitä tai viivästymisiä. Ks. esim. Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 376; Rabinä, 2023, s. 9–10.

<sup>12</sup> Verohallinnon ohje. Arvonlisäveron maksuohjeet. 5.1.2023.

<sup>13</sup> Verohallinnon ohje. Oma-aloitteiset verot. 3.1.2022; Rabinä, 2023, s. 124–128.

## 1.2 Tutkimustehtävä ja aiheen rajaus

Tässä tutkielmassa pyritään hahmottamaan arvonlisäverotuksen ja arvonlisäverovelvollisuuden moninaisia näkökulmia metsätalouden kontekstissa. Metsäverotus aiheena on ymmärrettävä laajasti<sup>14</sup>. Muun muassa metsänomistusmuotoja on useita, joista jokaisella on omat erityispiirteensä, mukaan lukien niihin liittyvät verotukselliset seuraamukset<sup>15</sup>. Esimerkkinä voidaan mainita hallintaoikeus, joka kohdistuu kiinteistöön aina omistusoikeuden lisäksi. Tyypillisesti hallintaoikeus on omistajalla, mutta se voidaan erottaa eri henkilölle esimerkiksi luovutuksen yhteydessä pidättämällä tai testamentilla määräämällä.<sup>16</sup> Lisäksi metsätalouden arvonlisäverovelvollisuutta tarkasteltaessa on syytä kiinnittää huomiota esimerkiksi siihen, mitä eroa on, jos metsätaloutta harjoittaa yhtiö verrattuna kuolinpesään tai luonnolliseen henkilöön.

Tavanomaisten toimijoiden lisäksi metsätalouteen liittyy läheisesti erilaisia organisaatioita, kuten metsänhoitoyhdistyksiä, Suomen metsäkeskus ja Metsähallitus. Tutkielman tavoitteena on hahmottaa niiden merkitys metsätalouden arvonlisäverotuksessa. Tarkoituksena on selvittää, ovatko metsänhoitoyhdistykset arvonlisäverovelvollisia harjoittamastaan toiminnasta ja jos ovat, niin mitä asioita tässä yhteydessä on otettava huomioon. Toisaalta huomiota kiinnitetään myös siihen, miten Metsähallituksen arvonlisäverokohtelu määräytyy. Tavoitteena on myös selvittää, voiko Suomen metsäkeskus olla arvonlisäverovelvollinen.

Kuten edellisissä kappaleissa havaittiin, metsätalouden arvonlisäverotus yhdessä arvonlisäverovelvollisuuteen liittyvien kysymysten kanssa muodostavat monimuotoisen kokonaisuuden. Tutkielman keskeisenä tavoitteena on muodostaa kattava kuva arvonlisäverotuksesta ja arvonlisäverovelvollisuudesta huomioiden metsätalouden erityispiirteet.

---

<sup>14</sup> Ks. esim. Määttä, 2023, s. 13–19.

<sup>15</sup> Määttä, 2023, s. 45.

<sup>16</sup> Metsäkeskus: Metsänomistusmuodot.

Tutkielmassa syvennyttään aihepiiriin seuraavien tutkimuskysymysten kautta:

- Millaisin edellytyksin metsätalouden liiketoiminnan tunnusmerkit täyttyvät arvonlisäverotuksen näkökulmasta?
- Miten erilaiset omistusmuodot vaikuttavat arvonlisäverovelvollisuuteen metsätaloudessa?
- Mitkä ovat ne erityispiirteet, jotka liittyvät metsätalouden harjoittajan arvonlisäverovelvollisuuteen?

Näiden kysymysten valossa tutkielman keskeinen tavoite on laajentaa ymmärrystä metsätalouden eri omistusmuotojen vaikutuksista arvonlisäverotukseen ja arvonlisäverovelvollisuuteen. On huomattava, että metsätalouden arvonlisäverotuksesta on saatavilla vain vähän aikaisempaa tutkimusta<sup>17</sup>. Tämä tutkimus pyrkii siksi täyttämään tätä tiedonpuutetta ja tarjoaa samalla perustan mahdollisille jatkotutkimuksille, joissa voidaan syventyä tarkemmin yksittäisiin osa-alueisiin, kuten osakeyhtiömuotoiseen metsänomistukseen erityispiirteineen.

### 1.3 Tutkielman rakenne

Tutkielman rakenne on jaettu seitsemään pääluvun kokonaisuuteen, jotka on tarkoitettu tarjoamaan syvällistä ymmärrystä metsätalouden ja arvonlisäverotuksen välisestä yhteydestä. Luku kaksi keskittyy metsätalouden eri omistusmuotoihin arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Tämän luvun päämääränä on esitellä metsän eri omistusmuodot, mukaan lukien luonnolliset henkilöt, yhtymät, kuolinpesät, yhteismetsät ja osakeyhtiöt. Lisäksi luku tarjoaa yleiskuvan metsäsektorin keskeisten organisaatioiden, kuten metsänhoitoyhdistysten, Metsähallituksen ja metsäkeskuksen,

---

<sup>17</sup> Metsäverotusta käsittelevä oikeudellinen tutkimus ja veropoliittinen keskustelu ovat pääasiassa keskittyneet yksityishenkilöiden suoraan omistamien metsätilojen tulojen verotukseen sekä siihen, miten näitä tuloja on verotettu tai miten niitä tulisi verottaa. Ks. Nykänen & Urpilainen, 2023, s. 4.

arvonlisäverovelvollisuudesta. Luvun alussa esitellään eri omistusmuotoja yleisemmällä tasolla, tarjoten lukijalle perustiedot metsätalouden omistusmuodoista ja niiden monimuotoisuudesta. Tämän johdannon jälkeen eri omistusmuotoja tarkastellaan seuraavissa luvuissa yksityiskohtaisemmin niiden arvonlisäverotuksen näkökulmasta.

Luvussa kolme käsitellään metsätalouden liiketoiminnan tunnusmerkkejä ja niiden merkitystä arvonlisäverotuksessa. Olennaista arvonlisäverovelvollisuudelle on, että harjoitettu toiminta täyttää liiketoiminnan tunnusmerkit. Tarkoituksena on selventää niitä edellytyksiä ja kriteerejä, joiden perusteella liiketoiminnan tunnusmerkit täyttyvät metsätalouden kontekstissa.

Luvussa neljä tarkastelun kohteena on arvonlisäverovelvollisuuteen sisältyvä vähäinen toiminta. Tavoitteena on avata vähäisen toiminnan käsitettä ja tarkastella sen tuomia hyötyjä ja mahdollisia ongelmakohtia eri tilanteissa. Lisäksi tässä luvussa tarkastellaan arvonlisäverovelvollisuuteen liittyvää alarajahuojennusta ja sen mahdollisia ongelmakohtia. Alarajahuojennus on kohdistettu sekä luonnollisille henkilöille että oikeushenkilöille. Kuitenkin on tärkeää huomata, että alarajahuojennuksen soveltamisalan ulkopuolelle on rajattu tietyt toiminnot, kuten metsätalous ja eräät kiinteistön käyttöoikeuden luovutukset.<sup>18</sup>

Luvussa viisi käsitellään arvonlisäverovelvollisen puun myyjän menettelyjä, kuten verokauden pituutta arvonlisäverotuksessa. Tavoitteena on selvittää, mitkä tekijät vaikuttavat verokauden pituuteen arvonlisäverotuksessa ja mitä edellytyksiä siihen sisältyy. Tarkoituksena on myös selventää tilanteita, joissa puun myyjä voi olla toiminnastaan muistiinpanovelvollinen, ja milloin puolestaan kirjanpitovelvollinen.

Luvussa kuusi tarkastelun kohteena on myynnin verollisuus ja arvonlisäveron vähennysoikeus. Myyntitilanteita kun on hyvin erilaisia. Arvonlisäverovelvollinen voi myydä

---

<sup>18</sup> HE 135/2003 vp, s. 5–6; HE 143/2020 vp, kohdan 2.1 mukaisesti EU:n jäsenvaltioille ei enää tulevaisuudessa sallita asteittaisten verohelpotusten, kuten alarajahuojennuksen, käyttöä. Näiden verohelpotusten käyttöön liittyvät velvoitteet tulevat EU-direktiivin mukaisesti voimaan 1.1.2025 alkaen.

kiinteistön tai tehdä esimerkiksi puukaupan. Toisaalta myös yhteisömyynti on mahdollinen. Myös erilaiset tuet ja avustukset, vahingonkorvaukset sekä oma käyttö voivat liittyä metsätalouden harjoittamiseen. Tavoitteena on muodostaa edellä mainittujen osa-alueiden arvonlisäverokohtelusta kokonaiskuva ja selvittää, millaisissa myyntitilanteissa arvonlisäveroa tulee suorittaa, ja millaisissa ei. Eri tilanteisiin syvennyttään erityisesti arvonlisäverolakia ja oikeuskäytäntöä tarkastelemalla.

Luvussa kuusi paneudutaan vähennysoikeuteen yleisesti arvonlisäverotuksessa. Luvussa pohditaan muun muassa sitä, miten käsittely arvonlisäverotuksessa ja tuloverotuksessa poikkeaa toisistaan esimerkiksi osittain liiketoiminnan käyttöön hankitun koneen kohdalla. Lisäksi selvitetään ajoneuvojen arvonlisäverokohtelua ja sitä, mitä rajoitteita niihin liittyy.

Luvussa seitsemän kootaan yhteen tutkielman sisältöä ja tarkastellaan tutkielman johdopäätökset. Viimeisessä pääluvussa tavoitteena on tiivistää aiemmat luvut ja niiden löydökset sekä pohtia niiden merkitystä metsätalouden ja arvonlisäverotuksen yhteydessä. Lisäksi viimeisessä pääluvussa pohditaan sitä, missä määrin tuloverolakia voidaan hyödyntää aronlisäverolakia tulkittaessa tutkielman aiheen mukaisissa tilanteissa. Tarkoituksena on myös kiinnittää huomiota eroavaisuuksiin, joita tuloverolain ja arvonlisäverolain välillä on ilmennyt tutkielman tarkasteltavien aihealueiden yhteydessä.

#### **1.4 Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto**

Tutkielmassa metsätalouden arvonlisäverovelvollisuutta lähestytään lainopillisesta näkökulmasta. Perinteisesti lainopillisessa tutkimuksessa on kaksi keskeistä osa-aluetta, jotka yhdessä muodostavat sen ydinalueen. Ensimmäinen osa-alue käsittää oikeudellisten käsitteiden rakentamisen ja oikeussäännösten systematisoinnin käsitteitä hyödyntäen. Toinen osa-alue keskittyy oikeussäännösten sisällön selvittämiseen ja niiden ajateltuun soveltamiseen. Näiden osa-alueiden perusteella lainoppi on oikeussäännösten

systematisointia ja tulkintaa.<sup>19</sup> Tulkinalla annetaan merkitys määrätyle kielelliselle ilmaukselle, kuten sanalle tai lauseelle<sup>20</sup>.

Lainopin tavoitteena on vastata siihen, kuinka tulee toimia voimassa olevan oikeuden mukaan tietyssä tilanteessa. Lainoppi perustuu voimassa oleviin oikeuslähteisiin, joita käytetään etusijajärjestyksessä.<sup>21</sup> Pohjoismaisen oikeuslähdeopin pohjalta oikeuslähteet luokitellaan etusijajärjestykseen; ensimmäisinä ovat vahvasti velvoittavat oikeuslähteet, seuraavina heikosti velvoittavat oikeuslähteet ja lopuksi sallitut oikeuslähteet<sup>22</sup>. Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat laki ja maantapa. Ne ovat pakollisia oikeuslähteitä, jolla tarkoitetaan sitä, että niiden sivuuttamisesta seuraa lainsoveltajalle sanktio. Heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin puolestaan kuuluvat lainsäätäjän tarkoitus ja tuomioistuinratkaisut.<sup>23</sup> Heikolla velvoittavuudella on viitattu siihen, että lainsoveltajan on päätöstä tehdessään tunnettava lainvalmisteluaineisto ja ennakkopäätökset, jotka otetaan päätöksessä huomioon. Nimestään huolimatta heikosti velvoittavilla oikeuslähteillä on keskeinen asema käytännön ratkaisutoiminnassa.<sup>24</sup> Sallittujen oikeuslähteiden tehtävänä on vahvistaa argumentaatiota, ja tähän ryhmään sisältyvät esimerkiksi oikeusvertailevat ja oikeushistorialliset argumentit<sup>25</sup>.

Edellä mainittujen oikeuslähteiden lisäksi erityisesti arvonlisäverolain tulkintaongelmissa unionioikeus on keskeisessä asemassa. Arvonlisäverotusta tarkasteltaessa EU:n jäsenvaltioiden yhteinen arvonlisäverojärjestelmä sekä siihen liittyvä veropohja ja verorakenne ovat merkittäviä näkökohtia.<sup>26</sup> Unionioikeudessa on kysymys siitä, että direktiivi ja siihen sisältyvä unionin oikeuskäytäntö ohittavat etusijajärjestyksessä kansallisen verolain. Näin ollen unionioikeudelliset lähteet voivat nousta lakia vahvemmaksi oikeuslähteeksi.<sup>27</sup>

---

<sup>19</sup> Aarnio, 1978, s. 52.

<sup>20</sup> Aarnio, 1989, s. 160.

<sup>21</sup> Husa, Mutanen & Pohjolainen 2008, s. 20–21.

<sup>22</sup> Määttä, 2014, s. 13–14.

<sup>23</sup> Aarnio, 1989, s. 220–221.

<sup>24</sup> Määttä & Paso, 2019, s. 21–23.

<sup>25</sup> Aarnio, 1989, s. 220–221.

<sup>26</sup> Ks. neuvoston direktiivi 2006/112/EY; Määttä, 2015, s. 47–53.

<sup>27</sup> Määttä, 2014, s. 184–185.

Vahvasti velvoittavana oikeuslähteenä tutkielmassa käytetään voimassa olevaa lainsäädäntöä, kuten arvonlisäverolakia, joka astui voimaan 1.6.1994<sup>28</sup>. Arvonlisäverolain lainkohtia tulkittaessa on tärkeää ottaa huomioon sen sisältämät erilaiset tulkintaongelmat, joihin on tarpeen etsiä laajempaa selvitystä eri oikeuslähteitä hyödyntämällä. Tutkielmassa heikosti velvoittavista oikeuslähteistä merkittävässä asemassa ovat hallituksen esitykset, joissa on käsitelty perusteellisesti lainsäädäntöuudistuksia ja lainmuutoksia. Sallituista oikeuslähteistä nousevat esiin Verohallinnon ohjeet ja oikeuskirjallisuus.<sup>29</sup> Verohallinnon ohjeilla on erityinen merkitys verovelvollisen näkökulmasta, koska ne voivat tarjota OVML 6 §:n ja VML 26.2 §:n mukaisesti verovelvolliselle luottamuksensuojaa.<sup>30</sup> Edellä mainittujen lisäksi tutkielman lähdemateriaalina esiintyy julkaistuja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja, joilla pyritään hahmottamaan oikeuskäytäntöä ja tulkintaa erilaisissa tutkielman aiheen mukaisissa tilanteissa.

---

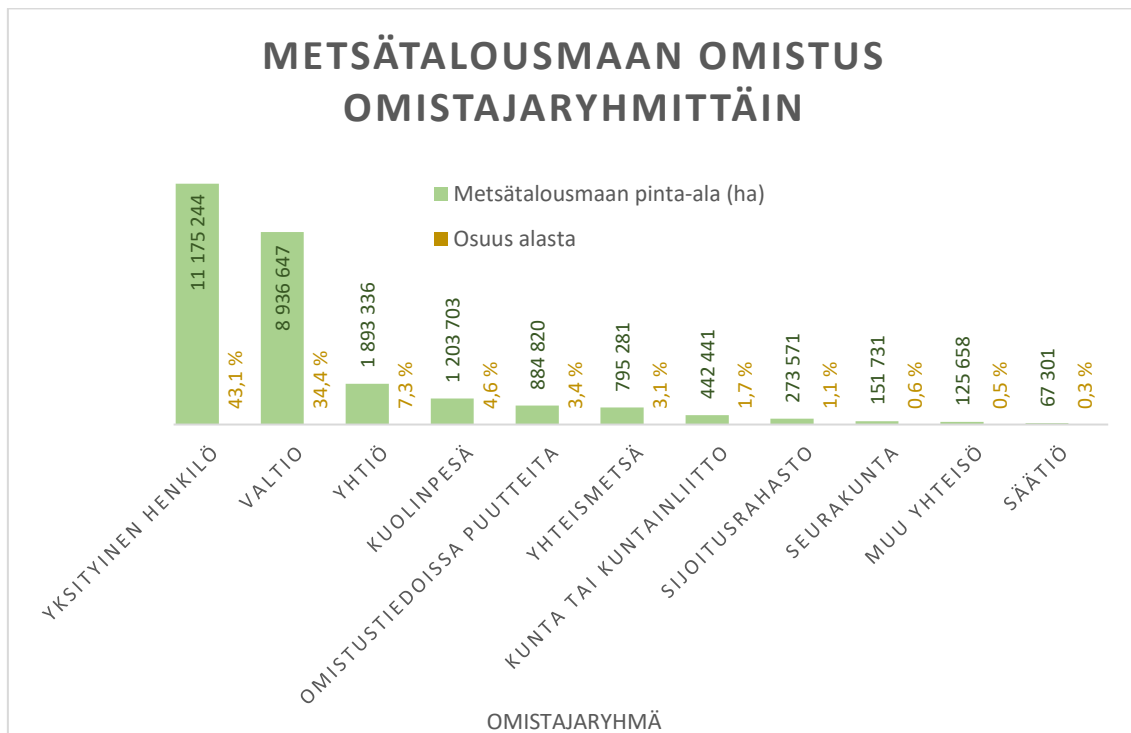
<sup>28</sup> Arvonlisäverolakia on päivitetty vuosien varrella kymmeniä kertoja. Ks. esim. Määttä, 2015, s. 15–16.

<sup>29</sup> Määttä, 2015, s. 38–58.

<sup>30</sup> Ks. esim. Verohallinnon ohje. Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä. 15.06.2021. Dnro VH/1143/00.01.00/2021.

## 2 Metsätalous

### 2.1 Metsänomistusmuodot



**Kuvio 1.** Metsätalouden omistus omistajaryhmittäin.<sup>31</sup>

Kuvion perusteella voidaan havaita, että Suomessa suora henkilöomistus on selvästi yleisin metsien omistusmuoto. Yksityisiä metsänomistajia on maassamme lukumääräisesti 630 000, ja heidän hallussaan on noin 43 prosenttia metsämaasta.<sup>32</sup> Tunnusomaista metsätalouden harjoittamiselle Suomessa on pientilavaltaisuus<sup>33</sup>. Samalla metsien omistajakunta ja omistusrakenteet ovat kokeneet merkittäviä muutoksia ja jatkavat edelleen kehittymistään. Kehityssuuntana on ollut se, että erityisesti metsäsijoitusrahastot ja sijoitusyhtiöt ovat lisänneet metsäomistuksiaan huomattavasti.<sup>34</sup>

<sup>31</sup> Metsäkeskus: Metsätalouden omistus omistajaryhmittäin.

<sup>32</sup> HE 167/2022 vp, kohta 1.1.

<sup>33</sup> HE 176/2016 vp sekä siinä viitatu lähteet.

<sup>34</sup> Ks. Nykänen & Urpilainen, 2023, s. 4–6.

Lähdetään liikkeelle metsänomistusmuotojen tarkastelussa siitä, että metsätilan voi omistaa *yksittäinen henkilö tai vaikkapa aviopuolisot* yhteisesti. Aviopuolisot voivat omistaa metsää joko yhdessä tai täysin erillisenä yhteisestä metsätaloudesta. Aviopuolisot voidaan verotuksessa katsoa yhdeksi metsätalouden harjoittajaksi, vaikka heillä olisivatkin omat erilliset metsätilansa. Tällöin aviopuolisot antavat omistamistaan metsätiloista vain yhden yhteisen arvonlisäveroilmoituksen ja metsäveroilmoituksen. Toinen vaihtoehto on se, että aviopuolisot antavat omistamistaan metsistä erikseen omat veroilmoitukset, jos he hallitsevat omistamiaan metsiä pysyvästi itsenäisesti.<sup>35</sup>

Toinen tyypillinen metsänomistusmuoto on *verotusyhtymä*, jossa kaksi tai useampi henkilö omistaa yhdessä yhden tai useamman metsätilan. Tässä omistusmuodossa yhtymäosuudet eli määräosat ilmaistaan murtolukuina, joiden pohjalta metsätalouden tulot ja tappiot jaetaan yhtymän osakkaiden kesken. Tyypillisiä verotusyhtymiä ovat vanhempien ja lasten muodostama yhtymä, avopuolisoiden yhtymä sekä sisarusten muodostama yhtymä. Yhtymämuotoinen omistus kattaa noin 18 prosenttia Suomen yksityismetsien pinta-alasta.<sup>36</sup>

Kolmas huomattava metsänomistusmuoto on *kuolinpesä*. Henkilön kuollessa metsäomistus siirtyy kuolinpesän haltuun. Kuolinpesän osakkailla, useimmiten leskellä ja perillisillä, on oikeus osallistua kuolleen henkilön omaisuuden yhteishallintoon. Jakamaton kuolinpesä voi harjoittaa metsätaloutta siihen asti, kunnes toteutetaan ositus- ja perinnönjako tai perinnönjako. Kuolinpesien omistusosuus kattaa noin 9 prosenttia Suomen yksityismetsien pinta-alasta.<sup>37</sup>

Neljäs omistusmuoto on *yhteismetsä*, joka on osakaskiinteistöille kuuluva yhteinen metsäalue. Yhteismetsissä sekä osakaskiinteistöjen määrä että myös yhteismetsäosuuksien määrä voi vaihdella. Yhteismetsien lukumäärä on kasvanut viime vuosina ja vuoden 2023 alussa Suomessa on ollut 594 yhteismetsää. Niiden kokonaispinta-ala on noin

---

<sup>35</sup> Metsäkeskus: Metsänomistusmuodot.

<sup>36</sup> Metsäkeskus: Metsänomistusmuodot.

<sup>37</sup> Verohallinnon ohje. Verotusyhtymän verotus. 5.7.2021. Dnro VH/569/00.01.00/2021, kohta 4.3.

813 000 hehtaaria, ja omistus jakautuu noin 25 000 osakkaan kesken. Yhteismetsät muodostavat noin kuusi prosenttia yksityismetsien pinta-alasta.<sup>38</sup>

Lisäksi on syytä mainita *yhtiömuotoinen metsänomistus*, vaikkakin yksityishenkilöiden osakeyhtiömuotoinen metsänomistus on ollut vähäistä. Viime vuosina yksityishenkilöiden metsänomistus on lisääntynyt lähinnä isompien maatilojen yhtiöittämisen kautta. Maatilojen metsiä on siirtynyt yhtiöittämisen mukana osakeyhtiömuotoiseen metsänomistukseen. Osa metsistä on kuitenkin jätetty osakeyhtiöiden ulkopuolelle maatilojen omistajien henkilökohtaiseen omistukseen. Perusteena metsien jättämiselle osakeyhtiön ulkopuolelle voi olla se, että osakeyhtiömuotoiseen metsänomistukseen ei sisälly oikeutta hyödyntää metsävähennystä, metsälahjavähennystä, menovarausta tai hankintatyön arvon vähennystä.<sup>39</sup>

Normaalisti metsänomistukseen kuuluu sekä omistus- että hallintaoikeus metsään. Metsän luovutuksen yhteydessä on kuitenkin mahdollista erottaa omistusoikeus ja hallintaoikeus toisistaan. Tilanteessa, jossa metsän hallintaoikeus erotetaan muulle kuin omistajalle, jää omistajalle metsäkiinteistön omistusoikeus, mutta ei oikeutta siitä saatavaan tuottoon. Metsän hallintaoikeuden haltijalla on oikeus metsästä saatavaan tuottoon ja haltija voi sen mukaisesti tehdä puukauppoja. Tämä tarkoittaa sitä, että hallintaoikeuden haltija katsotaan metsätaloudesta verovelvolliseksi, jolloin pelkästään metsän hallintaoikeuden perusteella voi ilmoittautua tai hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi.<sup>40</sup> Hallintaoikeuden haltijan puukauppojen osalta on huomioitava se, että haltijalle sisältyy oikeus hakata metsää sen arvon kasvun verran, eli metsäomaisuuden arvoa ei tässä yhteydessä saa alentaa liiallisilla hakkuilla<sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup> Metsäkeskus: Perustietoa yhteismetsistä.

<sup>39</sup> Metsäkeskus: Metsänomistusmuodot.

<sup>40</sup> Verohallinnon ohje. Metsänomistaja: muista ilmoittaa ja maksaa arvonlisävero. 24.2.2023.

<sup>41</sup> Metsäkeskus: Hallintaoikeus.

## 2.2 Luonnolliset henkilöt metsätalouden arvonlisäverotuksessa

Metsätalouden harjoittajilla voi olla monipuolista toimintaa, kuten maatalouden myyntiä ja muita liiketoimintaan liittyviä osa-alueita. Tällaisessa tilanteessa kaikki arvonlisäverolliset toiminnot ilmoitetaan yhdellä ja samalla arvonlisäveroilmoituksella.<sup>42</sup> Esimerkiksi ammatinharjoittaja (luonnollinen henkilö) voi harjoittaa puun myynnin lisäksi muuta arvonlisäverollista toimintaa. Tällöin puun myynti sisältyy osaksi näitä muita arvonlisäverollisia toimintoja. Tämänlaisen verovelvollisen on noudatettava kirjanpitovelvollisuutta niiden tulojen osalta, jotka kuuluvat elinkeinotuloverolain piiriin. Puun myyntituloista ammatinharjoittajan on pidettävä muistiinpanokirjaa. Ammatinharjoittajalla on oikeus ilmoittaa puun myyntitulot ja menot sekä ammattitoiminnan puolelta kertyneet tulot ja menot maksuperusteisesti arvonlisäverotuksessa.<sup>43</sup>

Liiketoiminnan harjoittaja (luonnollinen henkilö) voi myös toimia puun myyjänä. Tällöin puun myynti luetaan osaksi liiketoiminnan harjoittajan muuta arvonlisäverovelvollista toimintaa. Tässä yhteydessä on huomioitava se, että tällaista verovelvollista koskettaa kirjanpitovelvollisuus liiketoiminnastaan. Liiketoiminnan harjoittajan puun myyntitulot on ilmoitettava suoriteperusteisesti arvonlisäverotuksessa, vaikka tilikauden aikana voi-kin tehdä kirjaukset myös laskutusperustetta noudattaen.<sup>44</sup>

Maatalouden harjoittajan (luonnollinen henkilö) puun myynti voi olla osana maatalouden harjoittajan arvonlisäverollista toimintaa. Maatalouden harjoittaja ei ole kirjanpitovelvollinen, mutta hänen tulee pitää muistiinpanokirjaa puun ja maatalouden myyntituloista. Hän ilmoittaa puun myyntitulot ja menot sekä maatalouden tulot ja menot

---

<sup>42</sup> Verohallinnon ohje. Puun myyntitulon ajallinen kohdistaminen ja pystykauppa yhteisömyyntinä. 5.9.2001. Dnro 2475/40/2001, kohta 3.

<sup>43</sup> Verohallinnon ohje. Puun myyntitulon ajallinen kohdistaminen ja pystykauppa yhteisömyyntinä. 5.9.2001. Dnro 2475/40/2001.

<sup>44</sup> Verohallinnon ohje. Puun myyntitulon ajallinen kohdistaminen ja pystykauppa yhteisömyyntinä. 5.9.2001. Dnro 2475/40/2001.

maksuperusteisesti arvonlisäverotuksessa. Vaihtoehtoisesti hän voi soveltaa suoriteperustetta.<sup>45</sup>

Havainnollistetaan puukaupan arvonlisäveron ilmoittamista esimerkin kautta. Metsänomistaja on tehnyt lokakuussa 2022 metsäyhtiön kanssa metsänhakkuusopimuksen, joka tunnetaan myös nimellä pystykauppa. Helmikuussa 2023 metsäyhtiö suoritti maksun metsänomistajalle seuraavasti:

- Puukauppatulo: 12 000 euroa.
- Arvonlisävero (24 %): +2 880 euroa.
- Ennakonpidätys (19 %): -2 280 euroa.

Tämän seurauksena metsänomistajalle maksettiin yhteensä 12 600 euroa. Tässä esimerkissä noudatetaan kassa- eli käteisperiaatetta, jossa tulot ja menot kirjataan maksuhetken mukaan. Metsänomistaja ilmoittaa puun myyntitulon eli 12 000 euroa vuoden 2023 metsätalouden veroilmoituksella, koska maksu vastaanotettiin vuonna 2023. Arvonlisäveron osuus, 2 880 euroa, tulee ilmoittaa vuodelta 2023 annettavalla arvonlisäveroilmoituksella ja suoritettava maksu Verohallinnolle. Jos metsänomistaja on myös liiketoiminnasta arvonlisäverovelvollisten rekisterissä, myynnin arvonlisävero ilmoitetaan normaalin ilmoitusrytmin mukaisesti samalla ilmoituksella, jolla hän ilmoittaa liiketoimintansa arvonlisäveron.<sup>46</sup>

## 2.3 Metsätalouden organisaatiot

Metsäverotusta tarkasteltaessa on syytä huomioida metsänhoitoon ja metsätalouteen liittyvät organisaatiot<sup>47</sup>. *Metsänhoitoyhdistyksillä* on keskeinen rooli tässä yhteydessä,

---

<sup>45</sup> Verohallinnon ohje. Puun myyntitulon ajallinen kohdistaminen ja pystykauppa yhteisömyyntinä. 5.9.2001. Dnro 2475/40/2001.

<sup>46</sup> Verohallinnon ohje. Metsänomistaja: muista ilmoittaa ja maksaa arvonlisävero. 24.2.2023.

<sup>47</sup> Ks. esim. Määttä, 2023, s. 49–51.

sillä niiden perimmäisenä tarkoituksena on edistää jäsentensä harjoittaman metsätalouden kannattavuutta, kuten metsänhoitoyhdistyksiä koskevassa laissa (534/1998) 1 §:n 1 momentissa määritellään. Lisäksi laissa täsmennetään, että metsänhoitoyhdistysten tehtävänä on huomioida jäsentensä metsätalouden harjoittamiselle asettamat tavoitteet sekä ylipäätään edistää taloudellisesti, ekologisesti ja sosiaalisesti kestävästä metsien käytöstä. Metsänhoitoyhdistykset tarjoavat jäsenilleen monipuolisia palveluita, jotka liittyvät metsän omistamiseen ja metsätalouden harjoittamiseen. Näihin palveluihin kuuluvat esimerkiksi neuvonta, koulutus, metsänviljely, taimikonhoito, leimikkosuunnitelmien laatiminen ja puunkorjuupalvelut. Varsinainen elinkeino- tai ansiotoiminta metsänhoitoyhdistyksen on muiden liiketoiminnan harjoittajien tapaan järjestettävä yhtiömuodossa, kuten osakeyhtiönä.<sup>48</sup>

Palvelun järjestämiseksi metsänhoitoyhdistys voi lähtökohtaisesti hankkia puutavaraa jäseniltään vastikkeellisesti ja myös luovuttaa sitä vastikkeellisesti eteenpäin ilman, että toiminnan katsotaan olevan yksinomaan tällä perusteella pääasiallisesti taloudellista.<sup>49</sup> Yhdistyksen toiminta rajoittuu yhdistyslain 5 §:n mukaisesti niihin elinkeinoihin tai ansiotoimintaan, jotka on määrätty sen säännöissä tai jotka muutoin välittömästi liittyvät sen tarkoituksen toteuttamiseen. Metsänhoitoyhdistysten arvonlisäverovelvollisuus määräytyy sen mukaan, millaista toimintaa ne harjoittavat. Tähän liittyen voidaan mainita esimerkki päätöksestä KVL 1994/181, jota käsitellään tarkemmin liiketoiminnan tunnusmerkkien näkökulmasta luvussa 3.2.

Metsänhoitoyhdistyksen jäseniksi hyväksytään ne metsänomistajat, joilla on omistuksessaan sellainen kiinteistö, johon sisältyy metsätalouteen soveltuvaa maata kyseisen kalenterivuoden alkaessa<sup>50</sup>. Metsänhoitoyhdistyksiä koskevan lain (534/1998) 2.2 §:n mukaisesti metsänomistajana pidetään luonnollisia henkilöitä, tuloverolaissa

---

<sup>48</sup> HE 135/2013 vp. s. 12.

<sup>49</sup> HE 135/2013 vp. s. 12.

<sup>50</sup> Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 7.2 §:n mukaan metsämaaksi luokitellaan sellainen maapinta-ala, joka on tarkoitettu tai käytetty puun kasvattamiseen, ja jolla puuston keskimääräinen vuotuinen kasvu korkeimpaan keskimääräiseen tuottoon johtavana kiertoaikana on vähintään 1 kuutiometri kuorellista runkopuuta hehtaaria kohti. Maapinta-alat, joilla kasvu on alle tämän tason, luokitellaan jou tomaiksi.

tarkoitettuja yhtymiä, yhteisöjä sekä yhteisetyksiä. Puolisoiden yhteisesti omistaman tai hallinnoiman metsän osalta on säädetty niin, että puoliset katsotaan yhdessä metsänomistajaksi. Metsäomistajien jäsenyys metsänhoitoyhdistyksessä perustuu vapaaehtoisuuteen.<sup>51</sup>

*Suomen metsäkeskus* on Suomen metsäkeskuksesta annetun lain (418/2011) 1.1 §:n mukaan valtakunnallisesti toimiva itsenäinen julkisoikeudellinen laitos. Sen päämääränä on hoitaa tehtäviä, jotka liittyvät metsien kestäväan käyttöön sekä luonnon monimuotoisuuden säilyttämiseen. Samalla se panostaa toiminnassaan metsiin perustuvien elinkeinojen edistämiseen. Metsäkeskus vastaa myös metsiä koskevan lainsäädännön toimeenpanosta ja hoitaa erilaisia metsätietoihin liittyviä tehtäviä. Metsäkeskus on olennainen osa maa- ja metsätalousministeriön strategian toteutusta, tulosoajasta sekä toimii ministeriön valvonnan alaisena.<sup>52</sup> Oikeuskäytännöstä voidaan mainita ratkaisu KVL 1998/32, jonka mukaan metsäkeskus on arvonnäverovelvollinen sellaisesta harjoittamastaan toiminnasta, jonka katsotaan tapahtuvan liiketoiminnan muodossa.

Lisäksi *Metsähallitus* on perusteltua ottaa lyhyen tarkastelun kohteeksi. Metsähallituksen hallinnassa on 12,6 miljoonaa hehtaaria valtion omistamia maa- ja vesialueita<sup>53</sup>. Metsähallituksella tarkoitetaan valtion liikelaitosta, joka toimii maa- ja metsätalousministeriön ohjauksessa. Valtion liikelaitokset ovat säännöksen AVL 7 §:n mukaisesti arvonnäverovelvollisia harjoittamastaan liiketoiminnasta. Metsähallituksesta annetun lain (234/2016) 2 §:n 1 momentin mukaan Metsähallituksen tarkoituksena on toimia tuloksellisesti sekä käyttää, hoitaa ja suojella kestäväällä tavalla hallinnassaan olevaa valtion maa- ja vesiomaisuutta. Tämän lisäksi lain 3 § määrittää, että Metsähallituksen toimintaan sisältyy monipuolisesti puutavaran toimittamista asiakkaille, maa-ainesliiketoimintaa, maa- ja vesialueiden vuokraus- ja myyntitoimintaa sekä alueiden hanke- ja

---

<sup>51</sup> Ks. HE 135/2013 vp. s. 6; Kiviniemi, 2015, s. 37. Metsänhoitomaksu poistui vuoden 2015 alusta lähtien, jonka jälkeen metsänhoitoyhdistyksen asema on lähentynyt suhteessa alan muihin kaupallisiin toimijoihin.

<sup>52</sup> Ks. lisää Suomen metsäkeskuksesta esim. HE 260/2010 vp.

<sup>53</sup> Metsähallitus: Metsähallituksen hallinnoimat valtion maa- ja vesialueet. Havainnollistavan esimerkinä Metsähallituksen hallinnassa on lähes kolmannes Suomea luonnonvaroineen.

kehitystoimintaa. Metsähallitus voi myös harjoittaa esimerkiksi siemen- ja taimituotantoa sekä muuta sen toimialaan liittyvää maa- ja vesialueiden taloudellista hyödyntämistä. Metsähallituksen liiketoiminnasta on syytä mainita, että yli 90 prosenttia sen liikevaihdosta on peräisin puutavaran myynnistä<sup>54</sup>. Metsätalouden harjoittaminen tapahtuu valtion metsätalousosakeyhtiöstä annetun lain (234/2016) mukaisessa osakeyhtiössä.

---

<sup>54</sup> HE 132/2015 vp.

### 3 Liiketoiminnan tunnusmerkit metsätaloudessa

#### 3.1 Lähtökohdat

Arvonlisäverovelvollisuuden näkökulmasta ratkaisevaa on se, että harjoitettu toiminta täyttää *liiketoiminnan tunnusmerkit*. Säännöksen AVL 1.1 §:n 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa tulee suorittaa valtiolle ”*liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarankäytön ja palvelun myynnistä*”. Vaikka liiketoiminnan muodossa -käsitettä ei ole erikseen määritelty arvonlisäverolaissa, se on silti keskeinen tekijä arvioitaessa arvonlisäverovelvollisuutta. Esimerkiksi *yhteisetus* voi olla arvonlisäverovelvollinen liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarankäytön tai palvelun myynnistä, kuten maa- ja kivimateriaalin ostojen, metsän hakkuuoikeuden sekä metsästäys- tai kalastusoikeuden myynnistä. Sen sijaan verotuskäytännössä arvonlisäverollisena liiketoimintana ei ole pidetty tiekuntien ja ojitusyhteisöjen osakkaiden välistä tienhoidon tai ojien kunnossapitokustannusten jakoa.<sup>55</sup>

Hallituksen esityksen HE 88/1993 vp mukaan toiminnan voidaan katsoa tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, jos siihen sisältyy ansiotarkoitus, jatkuvuus, ulospäin suuntautuvuus ja kyseessä on itsenäinen toiminta, johon sisältyy yrittäjärisi<sup>56</sup>. Oikeuskäytännössä näiden ominaisuuksien lisäksi on tarkasteltu liiketoiminnan suunnitelmallisuutta. Lähtökohdaksi arvonlisäverotuksessa on se, että liiketoiminnan käsitettä tulee tulkita laajasti, jotta asetettu neutraalisuustavoite voidaan saavuttaa. Liiketoiminnan käsitettä arvioitaessa on myös otettu huomioon, tapahtuuko toiminta kilpailuolosuhteissa. Kilpailuolosuhteilla tarkoitetaan käytännössä sitä, että myytävät tavarat tai palvelut kilpailevat yleisesti markkinoilla olevien vastaavien tavaroiden tai palveluiden kanssa. Oikeuskäytännössä huomio on kiinnittynyt erityisesti toiminnan tapahtumiseen taloudellisessa

---

<sup>55</sup> Verohallinnon ohje. Yhteisetuksien tuloverotus. 23.6.2022. Dnro VH/385/00.01.00/2022, kohta 1.1.

<sup>56</sup> Ks. liiketoiminnan tunnusmerkkien yleisistä kriteereistä myös esim. Määttä, 2015, s. 68–109; Juanto, Punavaara & Saukko 2018 s. 23–26; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 4.

ympäristössä sen sijaan, että ratkaistaisiin edellä mainittujen yksittäisten tunnusmerkkien täyttymistä.<sup>57</sup>

Arvonlisäverolain ja arvonlisäverodirektiivin säännöksistä käy ilmi, että verovelvollisuuden ja siihen liittyvän vähennysoikeuden peruslähtökohtana on, että toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Kuitenkin kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä (77/388/ETY) käytettiin käsitettä ”*taloudellinen toiminta*” liiketoiminnan sijaan. Termi ”*taloudellinen toiminta*” osoittautuu osuvammaksi, sillä se viittaa siihen, että toiminta tapahtuu taloudellisessa ympäristössä ja tarkoituksessa, mikä voi riittää toiminnan kuumiseen arvonlisäverotuksen soveltamisalaan.<sup>58</sup> Liiketoiminnan muodossa -käsitteen tulkintaan onkin sisällynyt esimerkiksi Verohallinnon käytännössä epäselvyyttä sen osalta, mitä kriteerejä on noudatettava<sup>59</sup>.

Liiketoiminnan tunnusmerkkien täyttymistä voidaan lähestyä myös käänteisesti: toiminnanharjoittajan ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa, jos toiminta ei täytä yllä mainittuja liiketoiminnan ominaisuuksia. Tässä yhteydessä voi aiheutua neutraliteettihäiriöitä verrattuna niihin toimijoihin, jotka ovat arvonlisäverovelvollisia. Erityisesti kilpailuolosuhteiden merkitys korostuu tilanteissa, joissa tulee arvioida, täytyvätkö hyödykkeiden myynnin liiketoiminnan tunnusmerkit vai eivät.<sup>60</sup> Toisaalta toiminnanharjoittajalla, joka ei ole arvonlisäverollinen, ei myöskään ole AVL 102 §:n perusteella oikeutta vähentää hankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

Oikeuskäytännöstä voidaan mainita esimerkki, jossa on otettu kantaa luvattoman puutavaran myynnin arvonlisäverokohteluun. Ratkaisussa KHO 5.2.2007, t. 251 A:n kuolinpesän osakas B oli myynyt puita A:n kuolinpesän omistamilta tiloilta ilman muiden kuolinpesän osakkaiden lupaa. Asian selvittäminen oli jäänyt kesken B:n kuoltua. A:n ja B:n

---

<sup>57</sup>Lamppu & Ruohola, 2023, s. 11–15; Ratkaisussa KHO 2016:128 arvioitiin sitä, tapahtuiko yleishyödyllisen yhteisön harjoittama toiminta liiketoiminnan muodossa. Tapauksessa todettiin niin, että arvonlisäverodirektiivin liiketoimintakäsitettä on pidettävä laajempaan kuin arvonlisäverolain liiketoimintakäsitettä ainakin siltä osin kuin toiminnalta arvonlisäverotuksessa edellytetään ansiotarkoitusta.

<sup>58</sup> Haapaniemi, 2018, s. 177.

<sup>59</sup> Ks. esim. Äärilä, 2020, s. 580.

<sup>60</sup> Määttä, 2015, s. 74.

kuolinpesien välillä oli sovittu riidattomasta saatavasta, joka koski puiden myyntiä B:n kuolinpesältä A:n kuolinpesälle. Ratkaisussa A:n ei katsottu myyneen tai muutoin luovuttaneen puiden omistusoikeutta B:lle tai puiden ostajalle arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 18 §:n 1 momentin mukaisella tavalla. Ratkaisevaa oli se, että B oli myynyt puut omista nimissään ja pitänyt puun myyntitulot itsellään ilman A:n kuolinpesän muiden osakkaiden lupaa, jolloin A:n kuolinpesä ei ollut saanut kyseisestä myynnistä minkäänlaista taloudellista vastiketta. Näin ollen kyse ei ollut kuolinpesän harjoittamasta myyntitoiminnasta<sup>61</sup>. Tämän perusteella A:n kuolinpesän ei ollut suoritettava puiden myynnistä arvonlisäveroa.<sup>62</sup>

### 3.2 Ansiotarkoitus metsätaloudessa

Kuten aiemmin mainittiin, liiketoiminnan muodossa tapahtuvalta toiminnalta edellytetään yleisesti ansiotarkoitusta. Ansiotarkoituksella viitataan voiton tavoittelun ohella myös muiden taloudellisten etujen tavoitteluun riippumatta siitä, mihin tarkoitukseen toiminnasta saatu voitto käytetään tai kenelle toiminnasta syntyvä hyöty koituu<sup>63</sup>. Kuitenkaan tappiollista toimintaa ei voida automaattisesti sulkea pois arvonlisäverovelvollisuuden piiristä<sup>64</sup>. Metsätalous on usein toimintaa, josta tuloja ei välttämättä kerry joka vuosi. Tuloa saattaa muodostua epätasaisesti vuosien tai vuosikymmenien kuluessa puukauppojen muodossa. Näin ollen tappiolliset vuodet eivät ole poikkeuksellisia Suomessa tyypilliselle pienimuotoiselle metsätalouden harjoittajalle. Toisaalta ansiotarkoituksena tapahtuvana myyntinä voidaan pitää myös myyntiä, joka tapahtuu omakustannushintaan<sup>65</sup>. Arvioitaessa myyntiä omakustannushintaan tärkeää on ottaa huomioon

---

<sup>61</sup> Ks. myös esim. Kallio, Lindholm, Ojala, Sämskilähti & Takalo, 2021, s. 19.

<sup>62</sup> Ratkaisussa viitattiin muun ohella Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomioon asiassa C-435/03, British American Tobacco International Ltd.

<sup>63</sup> HE 88/1993 vp, s. 42.

<sup>64</sup> Määttä, 2015, s. 79.

<sup>65</sup> HE 88/1993 vp, s. 42; Omakustannusperiaate merkitsee sitä, että tavarat ja palvelut myydään siihen hintaan, joka vastaa niiden tuotantokustannuksia. Ks. Määttä, 2015, s. 76.

harjoitetun toiminnan luonne. Myyntitavan lisäksi merkitystä on sillä, esiintyykö vastavaa myyntiä markkinoilla ja tapahtuuko toiminta kysyntä-tarjonta-tilanteessa.<sup>66</sup>

Arvonlisäverovelvollisuuden arviointiin on liittynyt myös tulkintaongelmia<sup>67</sup>. Esimerkiksi AVL 4 §:n mukaan tuloverolain (1535/1992) mukainen *yleishyödyllinen yhteisö* on verovelvollinen ainoastaan, jos sen toiminnasta saadun tulon katsotaan olevan mainitun lain mukaan yhteisön veronalaista elinkeinotuloa. Esimerkkinä tästä aiheutuvista rajanveto-ongelmista voidaan mainita ennakkoratkaisu KVL 181/1994, jossa tarkastelun kohteena oli metsänhoitoyhdistyksen eri tulonlähteet, joista jokaisen kohdalla arvioitavana oli se, täyttääkö kyseisen tulonlähteen toiminta elinkeinotulon kriteerit vai ei. Koulutus-, neuvonta- ja suunnittelupalveluista, joiden kustannukset katettiin kokonaan metsänhoitomaksulla, ei ollut suoritettava arvonlisäveroa.

Lisäksi yhdistys harjoitti metsäpuiden taimien, siementen, lannoitteiden, torjunta-aineiden ja työvälineiden välitystoimintaa sekä metsänhoitoon, perusparannustyöhön ja puunkorjuuseen kohdistuvaa suunnittelu-, urakointi- ja valvontatoimintaa. Osa toiminnan kustannuksista rahoitettiin metsänhoitomaksuilla tai metsänparannusvaroilla ja osittain myös metsänomistajilta perityillä toimitusmaksuilla. Yhdistyksen oli suoritettava edellä mainitusta elinkeinotoimintana pidettävästä toiminnastaan arvonlisäveroa. Metsänhoitomaksu sekä valtion metsäparannusvaroista maksetut vastikkeettomat avustukset puolestaan eivät olleet yhdistyksen elinkeinotuloa, jolloin niitä ei myöskään laskettu arvonlisäveron perusteeseen.

Yhdistys oli myös aloittamassa puukaupan välityspalvelutoiminnan, jossa yhdistys tekisi metsänomistajilta saamiensa valtakirjojen perusteella puutavaran toimitussopimuksia eri ostajien kanssa. Yhdistyksen tehtävänä olisi vastata puun korjuun teettämisestä urakoitsijoille metsänomistajan lukuun. Puukauppojen maksuliikenne hoituisi välitystilien kautta. Välitystileille maksetuista ostohinnoista yhdistys vähentäisi puun korjuusta

---

<sup>66</sup> HE 88/1993 vp, s. 42; Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 23–24; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 4.

<sup>67</sup> Ks. esim. Määttä, 2023, s. 316–317.

aiheutuvat kustannukset sekä omien kustannustensa kattamiseksi perittävän toimitusmaksun ennen kuin maksu tilitettäisiin myyjälle. Toiminnan katsottiin olevan elinkeinotoimintaa, jolloin yhdistyksen tuli suorittaa arvonlisäveroa harjoittamastaan puukaupan välitystoiminnasta.

### 3.3 Toiminnan jatkuvuus metsätaloudessa

Ansiotarkoituksen lisäksi toiminnan tulisi olla jatkuvaa tai ainakin toistuvaa, jotta toiminnan katsottaisiin tapahtuvan liiketoiminnan muodossa<sup>68</sup>. Oikeuskäytännön perusteella voidaan todeta, että jatkuvuus on hyvin vakiintunut liiketoiminnan tunnusmerkki. Jatkuvuuden käsitettä on tulkittu niin, että tavaroiden tai palveluiden myynnin ei tarvitse olla erityisen tiiviisti jatkuvaa, vaan jossain määrin toistuva voidaan tulkita riittäväksi jatkuvuuden määritelmän täyttymisen kannalta.<sup>69</sup> Tämän perusteella metsätalouden harjoittamisen voidaan katsoa täyttävän toiminnan toistuvuuden ehdon, vaikka tulot ovatkin usein epäsäännöllisiä.

Tutkielman aiheen mukaisessa tilanteessa toiminnan jatkuvuutta on arvioitu muun muassa jo ratkaisussa KHO 9.4.1975, t. 1446, joka on tosin liikevaihtoverolain voimassaoloajalta. Maanviljelijä oli kaadattanut omasta metsästään puita sekä sahauttanut niistä lautoja. Vuonna 1974 maanviljelijä oli myynyt osan laudoista. Hän oli myös vuonna 1971 ja 1973 harjoittanut vastaavanlaista toimintaa, jonka perusteella sahaus- ja myyntitoiminnan katsottiin olevan jatkuvaa. Näin ollen harjoitettua toimintaa pidettiin liikevaihtoverolain 1 §:ssä tarkoitettuna liiketoimintana.<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> HE 88/1993 vp, s. 42; Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 24–25; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 4.

<sup>69</sup> Määttä, 2015, s. 91–95.

<sup>70</sup> Liikevaihtoverolaki oli Suomessa käytössä ennen arvonlisäverolakia. Liikevaihtoverojärjestelmästä siirtymisestä arvonlisäverojärjestelmään on käsitelty yksityiskohtaisemmin hallituksen esityksessä HE 88/1993 vp.

### 3.4 Metsätalous arvonlisäverollisena toimintana

Lähtökohtana arvonlisäverotuksessa on se, että arvonlisäverovelvollisia ovat kaikki ne elinkeinonharjoittajat, jotka myyvät tavaroita ja palveluja, lukuun ottamatta tiettyjä säädettyjä poikkeuksia<sup>71</sup>. Arvonlisäverovelvollisuuden näkökulmasta ei ole merkitystä yritysmuodolla, toiminnan laajuudella, omistus pohjalla tai muilla vastaavilla seikoilla<sup>72</sup>. Maa- ja metsätalous yhdessä muun alkutuotannon kanssa kuuluu arvonlisäverolliseen toimintaan<sup>73</sup>. Säännöksen OVML 11.7 §:n mukaisesti metsätalouden harjoittaminen luokitellaan osaksi alkutuotantoa seuraavasti:

Alkutuotannolla tarkoitetaan maatalouden, metsätalouden, puutarhatalouden, metsästyksen, kalastuksen, kalankasvatuksen, ravustuksen, ravunkasvatuksen, turkistarhauksen ja poronhoidon harjoittamista sekä jäkälän ja käpyjen poimintaa tai muuta tällaista luonnontuotteen talteen ottamista.

Alkutuotannon, kuten metsätalouden harjoittamiseen, soveltuvat yleiset arvonlisäverolain arvonlisäverovelvollisuuden säännökset. Arvonlisäverovelvollinen suorittaa arvonlisäveroa alkutuotteiden, kuten puutavaran myynnistä. Vastaavasti alkutuotantoa harjoittavalla arvonlisäverovelvollisella on oikeus vähentää niiden ostojen hankintahintaan sisältyvät arvonlisäverot, jotka kohdistuvat arvonlisäverollisen toiminnan harjoittamiseen. Näin ollen vältetään myös piilevän arvonlisäveron syntymistä<sup>74</sup>. Käytännön esimerkkinä puukaupoissa ostaja on tyypillisesti arvonlisäverovelvollinen yritys. Jos puun myyjä ei ole arvonlisäverovelvollinen, ostaja ei myöskään kykene vähentämään arvonlisäveroa puukaupoista.<sup>75</sup>

Oikeuskäytännöstä voidaan mainita ennakkoratkaisu KVL 1998/32, jossa tarkastelun kohteena oli metsäkeskus, joka tarjosi tuottamia palveluita yleisesti yksityisille metsänomistajille. Palveluita tarjottiin ennalta rajoittamattomalle asiakaspiirille, toiminta

---

<sup>71</sup> Verohallinnon ohje. Arvonlisäverovelvollisen opas. 26.6.2014.

<sup>72</sup> Määttä, 2015, s. 125.

<sup>73</sup> HE 212/2005 vp, s. 3; Ossa, 2001, s. 158.

<sup>74</sup> Piilevä vero on sellainen hankintoihin sisältyvä vero, jota myyjä ei voi vähentää. Arvonlisäverollista toimintaa harjoittaville piilevän veron vaikutus on kuitenkin yleensä vähäinen, koska vähennysoikeus on asetettu laajaksi. Ks. esim. Niskakangas, Viitala & Hokkanen, 2020. s. 122–123.

<sup>75</sup> Ks. esim. Myrsky & Svensk, 2016, s. 315.

oli suunnitelmallista ja toistuvaa sekä toiminta tapahtui kilpailuolosuhteissa. Edellä mainituin perustein metsäkeskuksen toiminnan katsottiin tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, jonka perusteella metsäkeskus oli velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa kyseisten palveluiden myynnistä.

Metsätalouden harjoittamisessa kilpailuolosuhteiden voidaan katsoa täyttyvän siinäkin mielessä, että puukauppojen yhteydessä metsänomistaja tyypillisesti kilpailuttaa puun hinnan ennen kauppasopimuksen allekirjoittamista. Ostajien myyjälle lähettämistä tarjouksista ilmenee tarkka euromääräinen vastike, jonka ostajat ovat puutavarasta valmiit maksamaan. Tämä selventää kilpailutilanteen olemassaoloa ja korostaa liiketoiminnan piirteitä metsätalouden harjoittajan näkökulmasta. Tämän perusteella voidaan tulkita, että myös vastikkeellisuuden ja itsenäisen toiminnan tunnusmerkit täyttyvät metsätalouden harjoittamisen osalta.

## 4 Vähäinen toiminta ja alarajahuojennus

### 4.1 Vähäinen toiminta

Aikanaan vähäinen toiminta esitettiin hallinnollisin perustein rajattavaksi arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Tämä rajausta toteutetaan käytännössä toiminnan harjoittajan tilikauden liikevaihdon suuruuden perusteella.<sup>76</sup> Vähäistä toimintaa on arvioitu myös niin, että arvonlisäverovelvollisuuden alarajan tavoitteena ei ole vapauttaa arvonlisäverosta varsinaista ammatti- ja liiketoimintaa, vaan tarkoituksena on rajata lähinnä *harrastusluonteinen toiminta* arvonlisäverotuksen ulkopuolelle<sup>77</sup>.

Tässä yhteydessä on kuitenkin huomioitava se, että liiketoiminnan tunnusmerkistö voi täytyä, vaikka tilikauden liikevaihto jäisikin asetetun alarajan alle. Toisaalta joissakin tilanteissa liiketoiminnan tunnusmerkistö ei välttämättä täyty, vaikka tilikauden liikevaihto ylittäisikin vähäisen toiminnan rajan. Tämän vuoksi liiketoiminnan tunnusmerkistön rajoja ei voida soveltaa yksinomaan AVL 3 §:n vähäisen toiminnan säännöksen perusteella.<sup>78</sup> Vähäisen toiminnan rajausta sovelletaan lähtökohtaisesti kaikkiin yritysmuotoihin, luonnollisiin henkilöihin, yhtiöihin ja yhteisöihin<sup>79</sup>. On huomionarvoista, että säännöksen AVL 3.4 §:n mukaisesti vähäistä toimintaa ei nykyisellään sovelleta niihin ulkomaalaisiin, joilla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, eikä myöskään hyvinvointialueisiin tai kuntiin.

Suomea sitovan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin (2006/112/EY) 285 artiklan 1 kohdan mukaisesti jäsenvaltioilla on oikeus myöntää verovapaus niille arvonlisäverovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on enintään 5 000 euroa. Alkuperäisestä vähäisen toiminnan 5 000 euron ylärajasta poiketen Suomelle myönnettiin liittymissopimuksessa oikeus myöntää verovapaus sellaisille

---

<sup>76</sup> HE 88/1993 vp, s. 17.

<sup>77</sup> HE 135/2003 vp, s. 3; Ks. myös esim. Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 26.

<sup>78</sup> Määttä, 2015, s. 127.

<sup>79</sup> HE 135/2003 vp, s. 5.

arvonlisäverovelvollisille, joiden tilikausikohtainen liikevaihto on enintään 10 000 euroa. Tämän liittymissopimuksen myöntämän oikeuden perusteella Suomessa vapautettiin alun perin arvonlisäverovelvollisuudesta ne toiminnanharjoittajat, joiden tilikausikohtainen liikevaihto ei ylittänyt 8 500 euroa.<sup>80</sup>

Vähäisen toiminnan asetettua rajaa on päivitetty vuosien saatossa. Hallituksen esityksessä HE 363/2014 vp ehdotettiin arvonlisäverovelvollisten vähäisen liiketoiminnan harjoittajien tilikausikohtaisen liikevaihdon perusteella laskettavan arvonlisäverovelvollisuuden alarajan nostamista 8 500 eurosta 10 000 euroon. Muutos astui voimaan vuoden 2016 alusta alkaen. Viimeisin päivitys vähäisen liiketoiminnan harjoittajien alarajan nostamisesta nousi esille hallituksen esityksessä HE 143/2020 vp, jossa ehdotettiin alarajan nostamista 10 000 eurosta 15 000 euroon. Suomi haki EU:lta poikkeuslupaa alarajan nostamiseen, jotta liittymissopimuksessa myönnetty 10 000 euron raja-arvo olisi mahdollista nostaa 15 000 euroon. Neuvosto antoi 8.6.2020 Suomelle luvan poiketa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin mukaisesta raja-arvosta. Tämä mahdollisti Suomessa sen, että arvonlisäverosta voidaan vapauttaa ne arvonlisäverovelvolliset, joiden tilikausikohtainen liikevaihto ei ylitä 15 000 euroa.<sup>81</sup>

AVL 3.1 §:n mukaan myyjä ei ole arvonlisäverovelvollinen, jos hänen tilikauden liikevaihtonsa ei ylitä 15 000 euroa, ellei hän ole omasta aloitteestaan rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. Vähäisen toiminnan alarajan korotus 10 000 eurosta 15 000 euroon toteutettiin esityksen mukaisesti. Korotus astui voimaan 1.1.2021. Perusteena alarajan korottamiselle on ollut edelleen se, että pienyritysten hallinnollisia velvoitteita halutaan keventää.<sup>82</sup> Näin ollen tavoite hallinnollisten velvoitteiden keventämisestä on säilynyt olennaisena vähäisen toiminnan alkuperäisestä asettamisesta lähtien.

---

<sup>80</sup> HE 135/2003 vp, s. 4.

<sup>81</sup> HE 143/2020 vp; Direktiiviin 2006/112/EY on tehty useita muutoksia. 18.02.2020 EU-tasolla sovittiin niin kutsutusta SME-paketista, joka liittyy pienyritysten kansainvälistymisen helpottamiseen tulevaisuudessa. Tarkoituksena on avata vähäisen toiminnan rajat koskemaan myös toisiin EU-maihin sijoittautuneita yhtiöitä. Esityksen mukaan EU-maat voivat päättää omassa maassaan sovellettavasta vähäisen toiminnan rajasta, kunhan asetettu raja on alle 85 000 euroa. Uusi järjestelmä tulee voimaan 1.1.2025 alkaen. Ks. esim. Ruohola, 2022, 17. tammikuuta.

<sup>82</sup> HE 143/2020 vp.

Vähäisen liiketoiminnan euromääräisen alarajan asettamisessa on ollut tarkasteltavana asiana se, että alaraja tulisi asettaa mahdollisimman alhaiselle tasolle, jotta estettäisiin markkinahäiriöiden syntyminen<sup>83</sup>. Mahdollisten markkinahäiriöiden lisäksi neutraalisuussyyt luovat perusteen sille, että arvonlisäverovelvollisuuden alarajaa ei voida asettaa kovin korkealle, jotta vastaavissa olosuhteissa toimivien pienyritysten verotuksellisesti eriarvoinen asema ei johtaisi kilpailuvääristymiin<sup>84</sup>.

## 4.2 Vähäinen toiminta metsätaloudessa

Vähäisen toiminnan alarajaa määriteltäessä euromääräisiä summia verrataan säännöksen AVL 3.3 §:n mukaisesti tilikauden aikana kertyneeseen liikevaihtoon. Myyjän tilikauden ollessa lyhyempi tai pidempi kuin 12 kuukautta, tilikauden liikevaihto saadaan laskemalla siten, että myyjän tilikauden liikevaihto kerrotaan luvulla 12 ja jaetaan summa tilikaudella olevien kuukausien lukumäärällä. Jos arvonlisäverovelvollinen ei ole kirjanpitovelvollinen tai verokausi on neljännesvuosi tai kalenterivuosi, tilikautena pidetään AVL 216 §:n mukaisesti kalenterivuotta. Tässä tapauksessa vähäisen toiminnan liikevaihtoraja lasketaan suoraan kalenterivuoden myyntien perusteella<sup>85</sup>.

Metsätalouden harjoittajan on ilmoitauduttava arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, jos esimerkiksi puun myyntitulo ylittää 15 000 euroa kalenterivuoden aikana. Tähän 15 000 euron kalenterivuosisikohtaiseen rajaan sisällytetään puun myyntitulojen lisäksi myös muut mahdolliset arvonlisäverolliset myynnit.<sup>86</sup> On kuitenkin huomioitava, että AVL 3.2 §:n mukaisesti kaikkia eriä, kuten käyttöomaisuuden tai liitännäisluonteisten rahoitus- ja vakuutuspalvelujen myyntihintoja, ei lasketa mukaan kalenterivuoden liikevaihtoon. Hallituksen esityksessä käyttöomaisuuden jättämistä edellä mainitun liikevaihdon ulkopuolelle perustellaan sillä, että käyttöomaisuuden myynnin huomioiminen aiheuttaisi

---

<sup>83</sup> HE 88/1993 vp, s. 39.

<sup>84</sup> HE 88/1993 vp, s. 17.

<sup>85</sup> Kallio, Lindholm, Ojala, Sääskilähti & Takalo, 2021, s. 33.

<sup>86</sup> Verohallinnon ohje. Metsänomistaja: muista ilmoittaa ja maksaa arvonlisävero. 24.2.2023.

liikevaihtoon merkittäviä kertaluontoisia muutoksia. Tämä taas saattaisi antaa virheellisen kuvan verovelvollisen todellisesta liiketoiminnan laajuudesta.<sup>87</sup>

Ratkaisussa KHO 10.12.2007, t. 3159 tarkasteltiin yksityisomaisuuden ja liikeomaisuuden myyntien suhdetta vähäisen toiminnan näkökulmasta. Tapauksessa yksityisomaisuuteen kuuluvan metsän myyntitulot eroteltiin toiminimellä harjoitetun liiketoiminnan myynneistä. Henkilö harjoitti liiketoimintaa toiminimellä ja oli kyseisestä toiminnasta arvonlisäverovelvollinen. Henkilö oli tehnyt vuonna 2002 noin 6 000 euron arvoisen puukaupan metsäyhtiön kanssa. Kyseessä oli metsätaloudessa tyypillinen kertaluonteinen myyntitapahtuma. Metsä, josta puuta myytiin, kuului henkilön *yksityisomaisuuteen*. Näin ollen ratkaisussa päädyttiin siihen, että henkilön myydessä yksityisomaisuuteensa kuuluneesta metsästä puuta yksityishenkilönä, puun myyntiä ei pidetä toiminimellä harjoitetun liiketoiminnan myyntinä. Lisäksi kyseinen puun myynti ei ylittänyt silloin voimassa olevaa vähäisen liiketoiminnan 8 500 euron rajaa eikä henkilö ollut hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi metsätalouden osalta. Tämän vuoksi henkilöllä ei ollut velvollisuutta suorittaa arvonlisäveroa saamastaan puukaupan tulosta.

Tässä yhteydessä on perusteltua mainita myös edellä mainitun KHO:n ratkaisun jälkeen annettu ratkaisu EUT 13.06.2013, C-62/12, Kostov, joka antaa toisenlaisen näkökulman edellä mainittuun KHO:n ratkaisuun. EUT on katsonut, että luonnollista henkilöä, joka on jo arvonlisäverovelvollinen tietyn liiketoiminnan osalta, tulee pitää arvonlisäverovelvollisena myös muunlaisesta satunnaisesta liiketoiminnasta, jos kyseinen toiminta täyttää arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaiset edellytykset.<sup>88</sup>

---

<sup>87</sup> HE 135/2003 vp, s. 8–9.

<sup>88</sup> Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaisesti liiketoiminta on laaja käsite, joka kattaa monenlaisia toimintoja, kuten kaivostoiminnan, maataloustoiminnan ja vapaan ammattitoiminnan sekä muut vastaavat toiminnat. Direktiivi antaa esimerkin siitä, millaisia toimintoja voidaan pitää liiketoimintana arvonlisäveron soveltamisen kannalta. Tämä esimerkki käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisen jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

Käyttöomaisuuskiinteistön myynnistä voidaan mainita ratkaisu KHO 17.9.1996, t. 2895, jossa puun myyntiä ja taimituotantoa harjoittava henkilö oli myynyt metsäkiinteistön. Kiinteistö oli alkutuotantokäytössä, jolloin sitä pidettiin AVL 3 §:n 2 momentin mukaisena *käyttöomaisuutena*. Tämän perusteella kyseisestä kiinteistöstä saatua myyntihintaa ei otettu huomioon laskettaessa verovelvollisuuden määrittävää kalenterivuosi-kohtaista liikevaihtoa.

Täsmennyksenä on tarpeen huomioida kiinteistön käsite liikevaihtoa laskettaessa. Arvonlisäverotuksessa kiinteistön käsitteeseen sisältyvät maa-alueiden lisäksi myös rakennukset, pysyvät rakennelmat ja näihin liittyvät osat. On huomioitava, että kiinteistöjen myynti, vuokraus ja luovutus ovat usein arvonlisäverottomia tapahtumia. Vaikka kiinteistöjen myynnistä ei suoriteta arvonlisäveroa, nämä liikevaihtoon liittyvät erät otetaan kuitenkin huomioon vähäisen toiminnan 15 000 euron rajan laskennassa. Liikevaihto muodostuu edellä mainittujen tavaroiden ja palveluiden ostajilta kertyneiden hintojen yhteismäärän mukaan. Näin ollen liikevaihdon määrää laskettaessa ei ole tässä yhteydessä merkitystä sillä, pitääkö hinta sisällään arvonlisäveron vai ei.<sup>89</sup>

Arvonlisäverovelvolliseksi voi *hakeutua vapaaehtoisesti*, vaikka kalenterivuoden aikana verovelvollisen puun myyntitulot yhdessä muiden mahdollisten arvonlisäverollisten myyntien kanssa eivät ylittäisi säännöksen AVL 3.1 §:n mukaisesti asetettua 15 000 euron rajaa<sup>90</sup>. Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen mahdollistaa verollista liiketoimintaa varten ostettujen tuotteiden ja palveluiden arvonlisäverojen vähennykset verotuksessa<sup>91</sup>. Tämän vuoksi metsätalouden harjoittajan kannattaa usein hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka kalenterivuosi-kohtainen liikevaihto jäisi alle 15 000 euron rajan. Poikkeuksena arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jättäytyminen voi tulla harvittavaksi sellaisen metsätalouden harjoittajan kohdalla, joka on

---

<sup>89</sup> Verohallinnon ohje. Arvonlisäveron vähäisen toiminnan raja 15 000 euroa. 1.1.2021. Dnro VH/8130/00.01.00/2020, kohta 2.

<sup>90</sup> Ks. esim. Verohallinnon ohje. Metsänomistaja: muista ilmoittaa ja maksaa arvonlisävero. 24.2.2023.

<sup>91</sup> Ks. esim. Verohallinnon ohje. Liikevaihdoltaan pienen yrityksen arvonlisävero. 19.8.2021.

kalenterivuosisikohtaisen liikevaihdon perusteella vapaaehtoisen arvonlisäverovelvollisuuden piirissä, ja myynti kohdistuu kuluttajan asemassa oleville<sup>92</sup>.

Tässä yhteydessä on syytä mainita ratkaisu KHO 14.12.2015, t. 3678, jota sovelletaan ainoastaan yleishyödyllisiin yhteisöihin. Ratkaisussa yleishyödyllinen yhteisö oli hakeutunut vapaaehtoisesti metsän myyntitoiminnasta arvonlisäverovelvolliseksi. Ratkaisussa ei ulotettu metsän myyntitoiminnasta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumista koskemaan yhteisön muita toimintoja, jotka olivat täysin erillisiä toimintoja metsän myyntitoiminnasta.<sup>93</sup> Ratkaisussa todettiin muun muassa seuraavaa:

A ry oli yleishyödyllinen yhteisö, jonka tarkoituksena oli siirtää kuntoutuspalveluyksikköjen toiminta tytäryhtiönsä tytäryhtiölle B Oy:lle. Siirron jälkeen A ry ryhtyi veloittamaan B Oy:ltä A ry:n omalla henkilökunnalla suorittamista keskitetyistä tukipalveluista, kuten laskentaosaston, tietohallinnon, kiinteistöosaston, hallinto-osaston, viestintäosaston ja sisäisen kehityksen palveluista. Palvelut veloitettiin omakustannushintaan. Palvelujen myynnin katsottiin tapahtuvan arvonlisäverolain 1 §:ssä tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa, mutta palvelujen myynnistä saatuja tuloja ei pidetty arvonlisäverolain 4 §:ssä viitattuna yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona. A ry oli vuonna 1997 hakeutunut arvonlisäverolain 12 §:n nojalla verovelvolliseksi omistamaansa metsään liittyvästä liiketoiminnasta. Koska metsätalouden harjoittamisella ei ollut yhteyttä tukipalvelujen myyntiin B Oy:lle ja koska nämä toiminnot olivat helposti erotettavista toisistaan, mainitulla hakeutumisella ei ollut sellaista vaikutusta, että tämän hakeutumisen perusteella A ry:n olisi ollut suoritettava arvonlisäveroa myös tukipalvelujen myynnistä B Oy:lle.

Lähtökohta on kuitenkin se, että jos vähäisen toiminnan harjoittaja, jonka verollinen liikevaihto on enintään 15 000 euroa, on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, hänen on maksettava arvonlisävero kaikista arvonlisäverollisista myynneistään, vaikka liikevaihto jäisikin rajan alle. Tämä tarkoittaa, että kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuvat myynnit ovat arvonlisäverotuksen piirissä. Kuitenkin on mainittava, että yleishyödyllisiä yhteisöjä koskeva ratkaisu KHO 14.12.2015, t. 3678, muodostaa poikkeuksen tästä säännöstä.<sup>94</sup>

---

<sup>92</sup> Kiviranta, 2020, s. 94. Käytännössä sellaiset tilanteet ovat harvinaisia, joissa metsätalouden harjoittajan olisi taloudellisessa mielessä kannattavaa jättäytyä pysyvästi arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle.

<sup>93</sup> Verohallinnon ohje. Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 15 000 euroa. 1.1.2021. Dnro VH/8130/00.01.00/2020, kohta 4.

<sup>94</sup> Määttä, 2023, s. 321–322.

Vähäisen toiminnan soveltamisesta voidaan esimerkiksi mainita tilanne, jossa luonnollinen henkilö on hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi puun myyntitoiminnasta. Hänellä ei kuitenkaan ole puun myyntiä. Sen sijaan henkilö päättää perustaa liiketoiminnan, joka keskittyy autokorjaamopalveluihin. Kyseisen autokorjaamon tilikauden liikevaihto jää alle vähäisen toiminnan rajan eli 15 000 euron. Hänen on suoritettava arvonlisävero autokorjaamotoiminnasta.<sup>95</sup>

Vähäisen toiminnan harjoittajan on omatoimisesti arvioitava etukäteen tilikauden liikevaihdon määrä. Toiminnan harjoittajan tulee omatoimisesti ilmoittautua arvonlisäverovelvolliseksi, jos hän havaitsee liikevaihdon ylittävän asetetun 15 000 euron rajan. Muussa tapauksessa Verohallinto merkitsee toiminnan harjoittajan takautuvasti arvonlisäverovelvolliseksi, ja määrää tilikauden arvonlisäverot jälkikäteen maksettavaksi, jos tilikauden liikevaihto on ylittänyt asetetun vähäisen toiminnan rajan. Merkintä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin kirjataan takautuvasti tilikauden alusta alkaen tai vaihtoehtoisesti toiminnan aloittamispäivästä lähtien, jos toiminta on alkanut kesken tilikauden. Takautuvasti arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen voi tuoda mukanaan myöhästymismaksuja ja viivästyskorkoja, jotka verovelvollisen on maksettava. Edellytyksenä arvonlisäverovelvolliseksi merkitsemiselle on aiemmin luvussa 3 käsitelty vaatimus siitä, että toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa.<sup>96</sup> Takautuva ilmoittautuminen arvonlisäverovelvolliseksi voi tuottaa ongelmia verovelvolliselle, jos hinnoittelussa ei ole otettu huomioon arvonlisäveroa. Tässä tilanteessa on mahdollista, että arvonlisäverovelvollinen ostaja maksaa arvonlisäveron myyjälle jälkikäteen. Tämä edellyttää kuitenkin sitä, että arvonlisäverovelvollinen ostaja saa varmuuden arvonlisäveron vähennyskelpoisuudesta omassa arvonlisäverotuksessaan. Toisin sanoen hänen on oltava tietoinen siitä, että myyjä on arvonlisäverovelvollisten rekisterissä.<sup>97</sup>

---

<sup>95</sup> Ks. Verohallinnon ohje. Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 15 000 euroa. 1.1.2021, Dnro VH/8130/00.01.00/2020, kohta 4.

<sup>96</sup> Verohallinnon ohje. Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 15 000 euroa. 1.1.2021, Dnro VH/8130/00.01.00/2020, kohta 3 ja 4.

<sup>97</sup> Kiviranta, 2020, s. 93–94.

### 4.3 Alarajahuojennus

Arvonlisäverolaissa on vuoden 2004 alusta lähtien huomioitu edellä tarkastelussa olleen vähäisen toiminnan lisäksi asteittainen verohuojennus, jolla on selvä yhteys arvonlisäverovelvollisuuden alarajaan. Tämä *alarajahuojennus* perustuu ajatukseen siitä, että sen avulla voidaan keventää niitä verovelvollisuuteen liittyviä velvoitteita, joita syntyy, kun asetettu vähäisen toiminnan alaraja ylittyy. Alarajahuojennuksen päämääränä on edistää pienyritysten kasvumahdollisuuksia. Täysimääräiseen huojennukseen ovat oikeutettuja sellaiset vähäisen toiminnan harjoittajat, jotka ovat hakeutuneet arvonlisäverovelvolliseksi.<sup>98</sup>

Taustatietona kerrottakoon, että ajatus alarajahuojennuksesta lähti liikkeelle vähäiseen toimintaan sisältyvistä haasteista. Merkittävänä haasteena katsottiin olevan se, että liikevaihdoltaan asetetun alarajan alapuolelle jäävä arvonlisäverovelvollinen toiminnanharjoittaja jää kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Alarajan ylittyminen puolestaan tarkoitti silloin käytännössä sitä, että verovelvolliseen toiminnanharjoittajaan kohdistui kaikki arvonlisäverovelvollisuuteen sisältyvät velvoitteet. Tästä seurasi se, että arvonlisäverovelvollisuuden alaraja saattoi estää pienimuotoista toimintaa harjoittavaa arvonlisäverovelvollista laajentamasta toimintaansa. Vastauksena tähän haasteeseen luotiin asteittainen verohuojennus alarajahuojennuksen muodossa. Tämä huojennus keventää alarajan ylittymisestä aiheutuvia velvoitteita, mikä puolestaan madaltaa arvonlisäverovelvollisen kynnyistä laajentaa liiketoimintaansa. Tämä lähestymistapa myös vähennetään houkutusta siirtyä harmaan talouden piiriin. Rajan ylittyessä arvonlisäverovelvollinen suorittaa arvonlisäveroa, mutta saa kevennyksenä asteittaisen huojennuksen, joka liikevaihdon kasvaessa saavuttaa lopulta asetetun täyden määrän.<sup>99</sup>

Alarajahuojennuksen perusteena olevaan liikevaihtoon myyntihinnat lasketaan mukaan ilman veron osuutta<sup>100</sup>. Tässä yhteydessä on huomioitava, että aiemmin käsittelyssä

---

<sup>98</sup> Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsikiähti & Takalo, 2021, s. 1014–1019.

<sup>99</sup> HE 135/2003 vp, s. 4.

<sup>100</sup> HE 135/2003 vp, s. 9.

olleen vähäisen toiminnan osalta on määritelty, että rajaa laskettaessa huomioon otetaan nimenomaan ostajilta veloitetut määrät riippumatta siitä, onko hintoihin sisällytetty arvonlisävero vai ei.

Alarajahuojennuksen asetettua summaa, jonka jälkeen arvonlisävero muuttuu täysimääräiseksi, on ajan kuluessa säädetty suuremmaksi. Summaa määriteltäessä olennaista on välttää kilpailuvääristymiä, joita verotuksellisesti eriarvoinen asema voisi aiheuttaa samankaltaisissa olosuhteissa toimivien yritysten kesken.<sup>101</sup> Viimeisimmän muutoksen seurauksena alarajahuojennus on verohelpotus niille yrityksille ja yrittäjille, jotka kuuluvat arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ja joiden tilikauden (12kk) liikevaihto on pienempi kuin 30 000 euroa<sup>102</sup>.

Alarajahuojennuksen ylärajan korottaminen on nostanut järjestelmätasolla hallinnollisia kustannuksia, joilla tarkoitetaan erityisesti Verohallinnon järjestelmään liittyviä kustannuksista, joita ovat esimerkiksi asiakkaiden neuvonta- ja ohjaustyön lisääntyminen<sup>103</sup>. Toisaalta alarajan korottamisen on arvioitu vähentävän jatkuvaluonteisia valvontatehtäviä, joten alarajahuojennuksen ylärajan korottamisen hallinnollisten kustannusvaikutusten kokonaisarvio ei ole yksiselitteinen<sup>104</sup>.

Arvonlisäverovelvollisen verokauden pituus määrittää sen hetken, jolloin alarajahuojennuksen tiedot tulee ilmoittaa arvonlisäveroilmoituksella. Verokauden ollessa kuukausi, alarajahuojennustiedot on ilmoitettava tilikauden viimeisen kuukauden arvonlisäveroilmoituksella. Verokauden ollessa neljännesvuosi, alarajahuojennustiedot on ilmoitettava kalenterivuoden viimeisen neljänneksen arvonlisäveroilmoituksella. Vuosimenettelyssä alarajahuojennustiedot on ilmoitettava kalenterivuodelta annettavan arvonlisäveroilmoituksen yhteydessä.<sup>105</sup>

---

<sup>101</sup> HE 147/2004 vp, s. 2.

<sup>102</sup> Verohallinnon ohje. Arvonlisäveron alarajahuojennus. 19.5.2021.

<sup>103</sup> HE 363/2014 vp, s. 3.

<sup>104</sup> Ks. HE 143/2020 vp.

<sup>105</sup> Verohallinnon ohje. Arvonlisäveron alarajahuojennus. 19.5.2021.

AVL 149.4 b §:ssä on esitetty perusteet tilanteille, joissa alarajahuojennus on jäänyt ilmoittamatta tai vastaavasti ilmoitettu määrä on osoittautunut liian alhaiseksi. Säännöksen mukaan:

Verovelvollisella, joka on jättänyt alarajahuojennusta koskevat 1 tai 2 momentissa tarkoitetut tiedot antamatta tai ilmoittanut huojennuksen liian pienenä, on oikeus tilikauden päätyttyä saada ilmoittamatta jäänyt määrä palautuksena kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jota huojennus koskee.

Jos puolestaan verovelvollinen on saanut liian suuren huojennuksen esimerkiksi virheellisten tai puutteellisten tietojen toimittamisen seurauksena, Verohallinto määrää virheellisesti tai puutteellisesti maksetun summan verovelvollisen maksettavaksi. Tässä yhteydessä on tärkeää huomata, että tälle maksettavaksi määrätylle verolle määrätään OVML 37 §:n ja 38 §:n nojalla veronkorotus. Edellä mainittu kolmen vuoden määräaika tilikauden päättymisen jälkeisestä vuodesta alkaen koskee AVL 149 c:n mukaan myös tätä tilannetta.

Alarajahuojennus on kuitenkin poistumassa: EU:n jäsenvaltioille ei enää sallita alarajahuojennuksen kaltaisten asteittaisten verohelpotusten käyttöä, ja ne ovat velvoitettuja noudattamaan direktiivin määräyksiä 1.1.2025 alkaen<sup>106</sup>.

#### **4.4 Metsätalouden harjoittaminen alarajahuojennuksen ulkopuolella**

Alun perin neutraalisuussyiden perusteella nostettiin esiin näkemys siitä, että kaikki yritysmuodot olisi otettava mukaan alarajahuojennuksen piiriin. Tällöin alarajahuojennukseen olisivat oikeutettuja luonnolliset henkilöt, yhtymät ja yhteisöt. Tätä asiaa käsiteltiin hallituksen esityksessä HE 135/2003 vp, jolloin liikevaihdon perusteella metsänomistajat muodostivat huomattavan osuuden, noin 46 prosenttia niistä, jotka olisivat alarajahuojennukseen oikeutettuja. Kuitenkin hallituksen esityksessä haluttiin jättää metsätalouden harjoittaminen alarajahuojennuksen ulkopuolelle. Rajaamisen perusteluna

---

<sup>106</sup> HE 143/2020 vp, kohta 2.1.

esitettiin, että alarajahuojennuksen tavoitteena oli erityisesti pienyritysten kasvumahdollisuuksien edistäminen. Hallituksen esityksen mukaan metsätalouden liittäminen alarajahuojennukseen piiriin tarkoittaisi sitä, että lähes puolet verotuesta suuntautuisi sellaisille arvonlisäverovelvollisille metsätalouden harjoittajille, joiden edun mukaista on jo puhtaasti vähennysoikeuden nojalla olla arvonlisäverovelvollisia. Näin ollen esityksessä nostettiin esiin toimenpiteen kustannustehokkuus ja se, että ei olisi alarajahuojennukselle asetettujen tavoitteiden mukaista sisällyttää metsätalouden harjoittajia mukaan alarajahuojennuksen piiriin.

Omaan metsätalouteen liittyvä puun myynti tai hakkuuoikeuden luovutus ei oikeuta huojennukseen, kun taas toisen metsään liittyvien työsuoritusten myyntitulot huomioitaisiin alarajahuojennuksen laskennassa normaalisti. Toisaalta muu alkutuotanto kuin metsätalous sisällytetään alarajahuojennuksen piiriin. Metsätalouden tavoin myös muun alkutuotannon myynneistä valtaosa kohdistuu toisille verovelvollisille. Muun alkutuotannon osalta on katsottu niin, että verovelvollisille kohdistuvien myyntien osuus huojennuksesta ei olisi merkittävästi suurempi kuin niiden yritysten kohdalla, jotka sisällytetään huojennuksen piiriin.<sup>107</sup>

Metsätalouden lisäksi alarajahuojennuksen ulkopuolelle rajataan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliset. Ulkopuolelle rajataan myös sellaiset ulkomaiset yritykset, joilla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa sekä kunnat. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliset rajataan alarajahuojennuksen ulkopuolelle vastaavalla perusteella kuin metsätalouden harjoittaminen, eli vähennysoikeuden seurauksena arvonlisäverovelvollisuuden on katsottu olevan joka tapauksessa haakeutujan edun mukaista. Lisäksi huojennuksen perusteena olevaan liikevaihtoon ei lasketa mukaan vähäisen toiminnan tavoin käyttöomaisuuden myyntejä. Huojennusta ei myöskään sovelleta tilanteissa, joissa verovelvollisen tilikauden vähennettävät verot ovat suuremmat kuin suoritettavat verot.<sup>108</sup>

---

<sup>107</sup> HE 135/2003 vp, s. 5–10.

<sup>108</sup> HE 135/2003 vp, s. 6–10.

## 5 Arvonlisäverotuksen soveltaminen metsätaloudessa

### 5.1 Arvonlisäverovelvollisuuden menettelyt metsätaloudessa

Kuten aiemmin tarkasteltiin vähäisen toiminnan yhteydessä, metsänomistajalla on mahdollisuus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka liikevaihto jäisi vähäisen toiminnan rajan (15 000 euroa) alapuolelle. Arvonlisäverovelvolliseksi voi rekisteröityä esimerkiksi alkutuotannosta, liiketoiminnasta tai molemmista<sup>109</sup>. Arvonlisäverovelvollinen metsänomistaja myy tuotteet ja palvelut verollisena, minkä vuoksi puukaupassa ostaja suorittaa metsänomistajalle arvonlisäveron lisättynä puukauppahintaan.

Yksityishenkilö voi hakea Y-tunnusta ja ilmoittautua arvonlisäverovelvolliseksi OmaVero-palvelun kautta tai vaihtoehtoisesti perustamisilmoituksella (Y3-lomake), joka on saatavilla YTJ-palvelusta ja Verohallinnon toimipisteistä. Verotusyhtymän arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen tai ilmoittautuminen suoritetaan Y2-lomakkeella. Yhtymällä voi myös olla jo Y-tunnus, ja jos toiminta halutaan arvonlisäverovelvolliseksi, täytetään Y5-lomake.<sup>110</sup>

Säännöksen AVL 173 §:n mukaan verovelvollinen merkitään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin siitä ajankohdasta lähtien, kun verollinen liiketoiminta käynnistyy. Säännöksestä ilmenee myös se, että verovelvollinen voidaan tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta merkitä rekisteriin myös siitä hetkestä alkaen, kun hän ryhtyy hankkimaan tavaroita ja palveluita, joita käytetään verollisessa liiketoiminnassa.<sup>111</sup>

Verokauden pituus määrittää sen, kuinka usein harjoitettuun toimintaan liittyvät tiedot ilmoitetaan ja maksut suoritetaan Verohallinnolle. Arvonlisäverotuksessa verokausi on OVML 11.1 §:n perusteella lähtökohtaisesti kuukausi, jolloin arvonlisäveroilmoitus

---

<sup>109</sup> Verohallinnon ohje. Näin rekisteröidyt arvonlisäverovelvolliseksi. 19.08.2021.

<sup>110</sup> Metsäkeskus: Arvonlisäverotus.

<sup>111</sup> Tarkennuksena AVL 12, 26 f ja 30 §:n mukaisissa tilanteissa verovelvollinen merkitään rekisteriin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä. Lisäksi AVL 13 §:ssä tarkoitettu verovelvollisuusryhmä katsotaan muodostuvan aikaisintaan hakemuksen tekemisestä lähtien.

annetaan ja maksu suoritetaan kuukausittain. Seuraavissa tilanteissa pienyritys on kuitenkin oikeutettu OVML 12 §:n mukaisesti pidennettyyn, *valinnaiseen verokauteen*.<sup>112</sup>

- Arvonlisäveroilmoitus annetaan ja maksu suoritetaan kolmen kuukauden välein, jos liikevaihto on enintään 100 000 euroa.
- Arvonlisäveroilmoitus annetaan ja maksu suoritetaan kalenterivuositain, jos liikevaihto on enintään 30 000 euroa.
- Lisäksi, mikäli alkutuotantoa harjoittava luonnollinen henkilö, kuolinpesä tai yhtymä ei harjoita muita arvonlisäverollisia toimintoja, heillä on oikeus käyttää kalenterivuoden mittaista verokautta riippumatta liikevaihdon määrästä.

Näin ollen pelkästään alkutuotantoa harjoittavien luonnollisten henkilöiden, kuolinpesien ja yhtymien verotusmenettelyä on kevennetty verokauden pituuden osalta<sup>113</sup>. Valinnaisten verokausien liikevaihtorajat määräytyvät kirjanpitolain mukaisen kalenterivuoden liikevaihdon tai sitä vastaavan tuoton mukaan. Verohallinnolle on tehtävä erillinen hakemus, mikäli halutaan siirtyä valinnaiseen, pidennettyyn verokauteen. Vastavasti lyhyempään verokauteen siirtyminen edellyttää hakemusta. Valittu verokausi sitoo toimijaa vähintään 12 kuukauden ajan.<sup>114</sup>

Vuosimenettelyssä arvonlisäveroilmoitus on toimitettava ja arvonlisävero maksettava viimeistään seuraavan vuoden helmikuun viimeisenä päivänä<sup>115</sup>. Tämä määräpäivä koskee myös vuosimenettelyssä olevia metsäyhtymiä ja kuolinpesiä<sup>116</sup>. Pääsääntöisesti arvonlisäveroilmoitus on annettava, jos on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. Poikkeuksena pääsäännöstä, ilmoitusta ei tarvitse antaa, jos arvonlisäverovelvollisella ei ole verovuodelta ilmoitettavia tietoja, kuten puun myyntejä tai vähennettäviä

---

<sup>112</sup> Ks. myös Verohallinnon ohje. Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 15 000 euroa. 1.1.2021. Dnro VH/8130/00.01.00/2020, kohta 6.

<sup>113</sup> Hukkanen, 2009, s. 119.

<sup>114</sup> Verohallinnon ohje. Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 15 000 euroa. 1.1.2021. Dnro VH/8130/00.01.00/2020, kohta 6.

<sup>115</sup> Verohallinnon ohje. Arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuohjeet. 15.03.2023.

<sup>116</sup> Ks. esim. Määttä, 2023, s. 322–323.

arvonlisäveroja. Tämän edellytyksenä on se, että arvonlisäverovelvollisen verokausi on kalenterivuosi eikä hän harjoita muita arvonlisäverollisia toimintoja, kuten elinkeinotoimintaa tai maataloutta.<sup>117</sup>

Puun myyjä voi olla harjoittamastaan toiminnasta muistiinpanovelvollinen tai kirjanpitovelvollinen<sup>118</sup>. Esimerkiksi sellainen palkansaaja, eläkeläinen tai opiskelija, jonka kaikki tulot ovat tuloverolain piirissä, ei ole kirjanpitovelvollinen<sup>119</sup>. Vuosimenettelyssä olevat puun myyjät ovat tyypillisesti verovelvollisia, joihin ei sovelleta kirjanpitolakia. He ovat kuitenkin velvollisia pitämään muistiinpanokirjaa metsätalouden tuloista ja menoista.<sup>120</sup>

Puun myyjällä voi olla myös suoriteperusteinen kirjanpito. Arvonlisäverovelvollisuus alkaa yleensä silloin, kun puut toimitetaan (mittausajankohta), kun puun myynnin kauppahinta kertyy esimerkiksi ennakkomaksun muodossa, tai kun verovelvollinen tekee hankintoja toimintaa varten. Arvonlisäverovelvollisuus voi alkaa myös hakeutumisaikakohdasta.<sup>121</sup> Esimerkkinä arvonlisäverovelvollisuuden alkamisajankohdasta voidaan mainita ennakkoratkaisu KVL 1994/168, jossa todettiin seuraavasti:

Metsätalouden harjoittaja aikoi hakeutua verovelvolliseksi metsänhakkuusopimuksen ja puutavaran hankintakauppasopimuksen allekirjoittamisen jälkeen. Verovelvollisuuden katsottiin alkavan metsän hakkuuoikeuden myynnin eli nk. pystykaupan osalta mittauksen suorittamisesta. Näin ollen, kun verovelvolliseksi hakeuduttiin ennen puutavaran toimitusajankohtaa, myynnistä oli suoritettava arvonlisävero. Hankintakaupalla myydyn puutavaran toimitusajankohtana pidettiin ElinkVL 13 §:n 1 lauseesta ilmenevää ajankohtaa. Näin ollen, kun puutavaraa ei ollut toimitettu ostajalle ennen elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 13 §:n 1 lauseesta ilmenevää luovutusajankohtaa ja siten ennen arvonlisäverolain 15 §:n 1 kohdan tarkoittamaa toimitusajankohtaa, myynnistä oli suoritettava arvonlisävero.

---

<sup>117</sup> Verohallinnon ohje. Metsänomistaja: muista ilmoittaa ja maksaa arvonlisävero. 24.2.2023. Ks. myös esim. Määttä, 2023, s. 323.

<sup>118</sup> Muistiinpanovelvollisuudessa on paljon vastaavia ominaisuuksia kuin kirjanpitovelvollisuudessa. Ks. Leppiniemi & Kykkänen, 2023, s. 31–32.; Verohallinnon ohje. Verohallinnon päätös muistiinpanovelvollisuudesta. 16.08.2017.

<sup>119</sup> Ks. esim. Määttä, 2023, s. 323.

<sup>120</sup> Verohallinnon ohje. Puun myyntitulon ajallinen kohdistaminen ja pystykauppa yhteisömyyntinä. 20.4.2011. Dnro 2475/40/2001, kohta 4.

<sup>121</sup> Verohallinnon ohje. Puun myyntitulon ajallinen kohdistaminen ja pystykauppa yhteisömyyntinä. 20.4.2011. Dnro 2475/40/2001.

Verovelvollisen on tehtävä viipymättä Verohallinnolle ilmoitus *toiminnan päättymisestä*. Vuosimenettelyssä olevan metsätalouden harjoittajan toiminnan päättyessä kesken vuoden, verokauden katsotaan päättyvän toiminnan lopettamispäivään. Tällöin arvonlisäveroilmoitus on annettava ja vero maksettava lopettamiskuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivään mennessä. Esimerkiksi maa- ja metsätalouden harjoittaja sekä liikkeen- ja ammatinharjoittaja, joka ei ole kaupparekisterissä, voi ilmoittaa toiminnan päättymisestä OmaVero-palvelussa. Vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi hakeutunut poistetaan rekisteristä aikaisintaan lopettamisilmoituksen saapumisajankohdasta lähtien. Tämä tarkoittaa, että vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi hakeutunut ei poisteta rekisteristä takautuvasti.<sup>122</sup>

## 5.2 Yhtymä arvonlisäverotuksessa

AVL 13 §:n mukaan ”*Sellaisen yhtymän harjoittamasta toiminnasta, jonka kaksi tai useampi on muodostanut liikkeen harjoittamista varten ja joka on tarkoitettu toimimaan osakkaiden yhteiseen lukuun, verovelvollinen on yhtymä*”. On tärkeää huomioida, että arvonlisäverotuksessa yhtymä on erillinen verovelvollinen, toisin kuin tuloverotuksen näkökulmasta. Arvonlisäverolaissa tarkoitettu yhtymä muodostuu kaikesta arvonlisäverollisesta toiminnasta, jota useat toimijat harjoittavat yhteiseen lukuun.<sup>123</sup> Yhtymää tarkasteltaessa on syytä ottaa huomioon myös AVL 148.1 §, jonka mukaan yhtymän osakkaat ovat yhteisvastuullisesti vastuussa yhtymälle kohdistetuista veroista.

Tuloverotuksen näkökulmasta arvonlisäverolain mukaista yhtymää vastaa joko elinkeino-yhtymä tai verotusyhtymä riippuen harjoitetun toiminnan luonteesta. Arvonlisäverolain mukaiseen yhtymään soveltuvia säännöksiä voidaan periaatteessa soveltaa myös puolisoitten yhdessä harjoittamaan toimintaan<sup>124</sup>. Metsäyhtymän puolesta toimitetaan

---

<sup>122</sup> Verohallinnon ohje. Arvonlisäverollisen toiminnan päättymisen. 24.11.2022; Määttä, 2023, s. 325.

<sup>123</sup> Verohallinnon ohje. Verotusyhtymän verotus. 5.7.2021. Dnro VH/569/00.01.00/2021, kohta 1.2.1.

<sup>124</sup> Verohallinnon ohje. Verotusyhtymän verotus. 5.7.2021. Dnro VH/569/00.01.00/2021, kohta 1.2.1.

yksi yhteinen arvonlisäveroilmoitus ja metsäveroilmoitus. Veroilmoitukset annetaan yhtymän Y-tunnuksella ja yhtymän nimissä.<sup>125</sup>

Yhtymän osakkaiden välillä voi tapahtua omaisuuden luovutuksia, jotka eivät vaikuta arvonlisäverotukseen, jos yhtymässä harjoitettu arvonlisäverollinen toiminta jatkuu samana kokonaisuutena. Tässä tapauksessa sovelletaan AVL 19.1 c §:ää, jonka mukaan *”Myyntinä ei pidetä liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaa tavaroiden ja palvelujen luovuttamista liiketoiminnan jatkajalle, joka ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen”*. Lainkohdan edellytysten täytyessä luovutuksista ei aiheudu suoritettavaa eikä myöskään vähennettävää arvonlisäveroa. Kuitenkin, mikäli yhtymän vähennykseen oikeuttavassa käytössä ollut omaisuutta siirtyy pois tästä käytöstä, yhtymän tulee suorittaa arvonlisäveroa joko myynnin verona tai oman käytön verona. Arvonlisäverotuksessa yhtymän katsotaan olevan omaisuuden luovuttaja, jos luovutettava omaisuus on ollut yhtymällä vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Tämä pätee myös tilanteisiin, joissa toisissa verolajeissa luovuttajaksi katsottaisiin yhtymän osakas.<sup>126</sup>

Arvonlisäverotuksessa omaan käyttöön otetun tavaran tai palvelun katsotaan vastaavan myyntiä. Kun yhtymän arvonlisäverovelvollisuus päättyy, yhtymän tulee lähtökohtaisesti maksaa oman käytön veroa omaisuudesta, joka jää yhtymän haltuun. Mainittu AVL 19 c § ei sovellu tilanteisiin, joissa luovutetaan yksittäisiä omaisuuseriä toiminnallisen kokonaisuuden sijaan. Jos useampi henkilö siirtää yhtymän käytössä olleita varallisuuseriä omaan käyttöönsä ja jatkaa erillisinä toimijoina liiketoimintaa heille siirtyneellä omaisuudella, AVL 19 c §:n soveltamista arvioidaan erikseen jokaisen luovutuksensaajan osalta. Kuitenkin, jos kaksi tai useampi henkilö jatkaa yhdessä yhtymästä siirtynyttä liiketoimintaa ja muodostaa uuden yhtymän, joka katsotaan verovelvolliseksi arvonlisäverotuksessa (AVL 13 §), tällöin luovutusta arvioidaan yhtenä luovutuksena.<sup>127</sup>

---

<sup>125</sup> Verohallinnon ohje. Metsätalouden veroilmoituksen täyttöohje. 22.2.2023.

<sup>126</sup> Verohallinnon ohje. Verotusyhtymän verotus. 5.7.2021. Dnro VH/569/00.01.00/2021, kohta 4.3.

<sup>127</sup> Verohallinnon ohje. Verotusyhtymän verotus. 5.7.2021. Dnro VH/569/00.01.00/2021, kohta 5.3.

### 5.3 Kuolinpesä arvonlisäverotuksessa

Kuolinpesässä päätökset edellyttävät kuolinpesän osakkaiden yksimielisyyttä.<sup>128</sup> Jos perinnön jättäjä on ollut arvonlisäverovelvollinen, kuolinpesä jatkaa arvonlisäverollista toimintaa. Kuolinpesän y-tunnuksena käytetään vainajan y-tunnusta. Kuolinpesämuotoista metsänomistusta tarkasteltaessa on huomattava se, että arvonlisäverovelvollisuus jatkuu siihen asti, kunnes perinnönjako on suoritettu, tilasta luovuttu tai lopetusilmoitus annettu.<sup>129</sup> Jos kuolinpesä ainoastaan realisoi omaisuutta eikä jatka arvonlisäverollista toimintaa, verovelvollisuus päättyy kuolinpäivään<sup>130</sup>. Kuolinpesää verotetaan samankaltaisesti kuin metsäyhtymää erillisenä verovelvollisena. Tämä tarkoittaa sitä, että kuolinpesä toimittaa yhden yhteisen arvonlisäveroilmoituksen ja metsäveroilmoituksen. Veroilmoituksen antamisesta vastaavat kuolinpesän osakkaat.<sup>131</sup>

Kuolinpesä ja leski voivat omistaa metsiä yhdessä, jolloin niiden yhteisistä metsistä muodostuu lesken ja kuolinpesän yhtymä. Toisaalta leskellä voi myös olla omia metsiä, jotka eivät ole osa kuolinpesän omaisuutta. Tällöin lesken omia metsiä verotetaan yhtymästä erillisenä kokonaisuutena ja kuolinpesän verotus puolestaan kohdistuu vainajan metsiin. Tällaisessa tilanteessa lesken omat metsät verotetaan erillisenä kokonaisuutena yhtymästä erillään, kun taas kuolinpesän verotus kohdistuu vainajan omistamiin metsiin.<sup>132</sup>

### 5.4 Yhteismetsät arvonlisäverotuksessa

Neljänneksi yhteismetsä, jolla tarkoitetaan yhteismetsiä koskevan erityislain, yhteismetsälain 1 §:n mukaan kiinteistölle yhteisesti kuuluvaa aluetta, jota käytetään kestävän metsätalouden harjoittamiseen sen osakkaiden hyväksi. Yhteismetsälain 2 § täsmentää,

---

<sup>128</sup> Metsäkeskus: Metsänomistusmuodot.

<sup>129</sup> Metsäkeskus: Arvonlisäverotus.

<sup>130</sup> Lamppu & Ruohola, 2023, s. 822–823.

<sup>131</sup> Verohallinnon ohje. Metsätalouden veroilmoituksen täyttöohje. 22.2.2023.

<sup>132</sup> Verohallinnon ohje. Kuolinpesä maatalouden tai metsätalouden harjoittajana. 14.4.2023.

että yhteismetsää on ensisijaisesti käytettävä kestävän metsätalouden harjoittamiseen. Kuitenkin yhteismetsään kuuluvaa aluetta voidaan käyttää myös muuhun tarkoitukseen kuin metsätalouden harjoittamiseen, jos se on taloudellisesti tai muutoin perusteltua<sup>133</sup>. Yhteismetsälain 3 §:n mukaan yhteismetsän osakkaina toimivat osakaskiinteistöjen omistajat, jotka muodostavat yhteismetsän osakaskunnan. Osakaskunta on erillinen oikeushenkilö, ja osakaskunnan kokous on yhteismetsän ylin päättävä elin. Yhteismetsän osakkaina voivat olla yksityishenkilöiden lisäksi kuolinpesät, yhtymät ja yhteisöt.<sup>134</sup>

Yhteismetsän perustamisessa on otettava huomioon, että liian pienen yhteismetsän perustaminen ei ole suositeltavaa. Pienissä yhteismetsissä hallintokulut voivat olla suhteellisesti suuremmat, mikä voi johtaa siihen, että toiminta ei ole riittävän kannattavaa. Yhteismetsät ovat yksityismaita ja niihin ei sisälly esimerkiksi julkisoikeudellista luonnetta tai velvoitteita<sup>135</sup>. Verotuksessa yhteismetsät luokitellaan yhteisetuuksiin, ja ne verotetaan omistajistaan erillisinä verovelvollisina. Tämä tarkoittaa, että yhteismetsä toimittaa oman veroilmoituksensa ja vastaa omista veroistaan.<sup>136</sup>

Yhteismetsä on arvonlisäverovelvollinen vastaavalla tavalla kuin muutkin metsänomistusmuodot liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnasta. Tällainen toiminta voi sisältää esimerkiksi metsän hakkuuoikeuden, maa- ja kiviaineksen otto-oikeuden sekä metsästys- tai kalastusoikeuden myynnin. Tästä poiketen esimerkiksi tiekuntien ja ojitusyhteisöjen osakkaiden välistä tienhoidon sekä ojien kunnossapitokustannusten jakoa ei ole verotuskäytännössä luokiteltu arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi<sup>137</sup>.

Yhteismetsän verotuskäytäntö eroaa yksityisen metsänomistajan verotuksesta. Yhteismetsä on kirjanpitovelvollinen ja sen verokausi arvonlisäverotuksessa on pääsääntöisesti kalenterikuukausi<sup>138</sup>. Kuukausimenettelyssä yhteismetsän on annettava

---

<sup>133</sup> Yhteismetsän käyttöä koskeva säännös on väljä, joka mahdollistaa muun liiketoiminnan perinteisen metsätalouden harjoittamisen lisäksi. Ks. laajemmin Viitala & Leppänen, 2014, s. 17.

<sup>134</sup> Metsäkeskus: Perustietoa yhteismetsistä.

<sup>135</sup> Metsäkeskus: Perustietoa yhteismetsistä.

<sup>136</sup> Verohallinnon ohje. Yhteismetsä. 1.1.2023.

<sup>137</sup> Verohallinnon ohje. Yhteisetuuksien tuloverotus. 23.6.2022, kohta 1.1.

<sup>138</sup> Verohallinnon ohje. Yhteismetsä. 1.1.2023. Ks. myös Havia & Pettersson, 2015, s. 147.

arvonlisäveroilmoitus ja suoritettava arvonlisäverot kuukausittain toiminnasta, joka tahtuu liiketoiminnan muodossa.

## 5.5 Osakeyhtiöt arvonlisäverotuksessa

Viidenneksi tarkastellaan osakeyhtiömuotoista metsänomistusta<sup>139</sup>. Osakeyhtiö on osakeyhtiölain 2.1 §:n mukaan osakkeenomistajistaan erillinen oikeushenkilö, joka muodostuu rekisteröimisen myötä. Osakeyhtiölain 2.2 § puolestaan määrittelee, että osakkeenomistajat eivät ole henkilökohtaisessa vastuussa yhtiön velvoitteista. Osakkeenomistajat vastaavat yhtiön velvoitteista vain yhtiöön sijoittamallaan pääomapanoksella. Ennen kuin osakeyhtiö on merkitty kaupparekisteriin, sitä voidaan arvonlisäverolain 13 §:n nojalla pitää yhtymänä, ja yhtymän osakkaat ovat vastuussa yhtymän verosta arvonlisäverolain 148 §:n mukaisesti<sup>140</sup>. Osakeyhtiömuotoinen metsänomistus tarkoittaa metsätalouden eriyttämistä yksityistaloudesta, mikä ei kaikissa tilanteissa vastaa metsänomistajan tarpeita<sup>141</sup>.

Metsätaloutta harjoittava osakeyhtiö on luvussa 5.4 tarkastellun yhteismetsän tavoin kirjanpitovelvollinen, kuten kaikki muutkin osakeyhtiöt. Tämä tarkoittaa, että osakeyhtiöön sovelletaan kirjanpitolain mukaista kahdenkertaista kirjanpitoa.<sup>142</sup> Yhteismetsien tavoin metsätaloutta harjoittavan osakeyhtiön verokausi arvonlisäverotuksessa on pääsääntöisesti kalenterikuukausi<sup>143</sup>.

---

<sup>139</sup> Osakeyhtiömuotoinen metsänomistusmuoto on tyypillistä muun muassa ulkomaisille metsärahas-toille, jotka eivät usein omista metsää suoraan, vaan ne omistavat suomalaisen metsää omistavan osakeyhtiön osakkeita tai yhteismetsäosuuksia. Ks. Nykänen & Urpilainen, 2023, s. 400–412.

<sup>140</sup> Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 6.

<sup>141</sup> Kiviniemi & Havia, 2019, s. 249. Osakeyhtiöllä ei ole esimerkiksi metsävähennysoikeutta tuloverotuksen puolella, jonka seurauksena osakeyhtiö ei ole ollut erityisen houkutteleva vaihtoehto luonnollisen henkilön metsänomistukseen. Ks. laajemmin Viitala, Finér, Hietanen, Korhonen, Nykänen, Urpilainen & Valonen, 2022, s. 4.

<sup>142</sup> Ks. esim. Kiviranta, 2020, s. 33.

<sup>143</sup> Ks. esim. Verohallinnon ohje. Arvonlisäveron verokausi ja sen muutokset. 10.1.2023.

## 6 Myynnin verollisuus ja arvonlisäveron vähennysoikeus

### 6.1 Myynnin verollisuus ja poikkeukset

Tyypillisiä metsätalouden tulolähteitä ovat metsän hakkuuoikeuden luovutuksesta kertyvät tulot, puuston myynnistä saadut tulot, metsäkiinteistön luovutuksesta tai vuokrauksesta saatavat tulot sekä metsänomistukseen liittyvät vakuutus- ja vahingonkorvaukset<sup>144</sup>. AVL 27.1 §:ssä määritellään, että *kiinteistön myynnistä* tai maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai vastaavien kiinteistöön liittyvien oikeuksien luovutuksesta ei suoriteta arvonlisäveroa. Arvonlisäveroa ei liity esimerkiksi lunastustyyppisissä toimituksissa maksettaviin kohteenkorvauksiin tai haitankorvauksiin, koska näiden korvausten käsittely arvonlisäverotuksessa vastaa AVL 27 §:ssä tarkoitettua verotonta kiinteistön luovutusta. Vastaavasti kiinteistötoimituksissa määrättävät tilikorvaukset ovat arvonlisäverottomia, koska näiden tilikorvausten käsittelyn on katsottu rinnastuvan AVL 27 §:ssä tarkoitettuun verottomaan kiinteistön luovutukseen.<sup>145</sup>

Kuten edellä todettiin, kiinteistön tai siihen liittyvän oikeuden luovuttaminen on pääsääntöisesti arvonlisäverotonta. Tästä poiketen tietyt kiinteistöihin liittyvät luovutukset on säädetty arvonlisäverollisiksi.<sup>146</sup> AVL 29.1 §:n 2 kohdan mukaan veroa suoritetaan *”maa- tai kiviaineksen otto-oikeuden, metsän hakkuuoikeuden tai metsästys- taikka kalastusoikeuden myynnistä.”*. Maa- ja kiviaineksen myynti on arvonlisäverollista jo AVL 1.1 §:n 1 kohdan nojalla, kun kyseessä on tavaran myynti<sup>147</sup>. Yleisimmin lunastuskorvaukseen liittyvä arvonlisäverollinen myynti koskee palautuvan työalueen puustoa, hakkuuoikeutta tai oikeutta ottaa rajoitettu määrä maa-ainesta. Palautuvalla työalueella tarkoitetaan alueita, joita käytetään lunastustyyppisissä toimituksissa lähinnä läjitys- ja muina rakentamisalueina. Nämä alueet palaavat kiinteistön omistajalle lunastuksen jälkeen. Tässä tapauksessa lunastaja maksaa arvonlisäverovelvolliselle maanomistajalle

---

<sup>144</sup> Ks. esim. Nykänen & Urpilainen, 2023, s. 401.

<sup>145</sup> Verohallinnon ohje. Maanmittaustoimitusten verovaikutuksia. 12.5.2023. Dnro VH/584/00.01.00/2023, kohdat 2.5.1. ja 2.5.2.

<sup>146</sup> Ks. esim. Sirpoma & Tannila, 2014, s. 221–232.

<sup>147</sup> Verohallinnon ohje. Maa-aineksista saatavat tulot luonnollisen henkilön verotuksessa. 21.3.2019. Dnro VH/895/00.01.00/2019, kohta 2.1.

korvauksen lisäksi myös arvonlisäveron. Maanomistaja puolestaan ilmoittaa tämän arvonlisäveron omalla arvonlisäveroilmoituksellaan ja tilittää sen valtiolle.<sup>148</sup>

Samalla on tärkeää huomata, että taimikosta maksettavaa korvausta tai puuston odotusarvolisänä maksettavaa korvausta ei lueta arvonlisäverolliseksi myynniksi vahingonkorvauksina, vaikka ne olisivatkin määritelty tuloverotuksessa metsätalouden pääomatuloiksi<sup>149</sup>.

Lähtökohta on se, että kiinteistöjen käyttöoikeuden luovuttaminen, kuten pellon tai *metsämaan vuokraus*, on arvonlisäverotonta riippumatta toiminnan harjoittajan omistumuodosta. Vuokranantajana voi toimia esimerkiksi yksityishenkilö, maa- tai metsätaloudenharjoittaja, elinkeinonharjoittaja, yleishyödyllinen yhteisö, julkisyhteisö tai tavallinen kiinteistöyhtiö. Vuokranantaja voi kuitenkin erikseen hakeutua AVL 30 §:n nojalla kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi, jos kiinteistö on vuokralaisen harjoittaman arvonlisäverollisen toiminnan käytössä. Hakeutuminen on edellytyksenä sille, että arvonlisäverovelvolliseen vuokraustoimintaan kohdistuvat kulut ovat vuokranantajalle vähennyskelpoisia.<sup>150</sup>

Metsästys- tai kalastusoikeuden vuokrauksen on katsottu olevan arvonlisäverollista toimintaa. Ennakkoratkaisun KVL 1995/209 mukaan, jos vuokranantaja vuokraa hallinnassaan olevien maiden metsästyoikeuden metsästyslain mukaisesti tai hallinnassaan olevien vesialueiden kalastusoikeuden kalastuslain mukaisesti, hän on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa saamastaan tulosta, joka liittyy kyseisten oikeuksien vuokraukseen. Tämä tulkinta vahvistettiin myös ratkaisussa KHO 21.1.1997 T 65 (ään.), jonka mukaan metsästys- ja kalastusoikeuden vuokraamiseen soveltuu AVL 29 §:n 2 kohdan mukainen metsästys- ja kalastusoikeuden myyntiin kohdistuva sääntö. Näin ollen

---

<sup>148</sup> Verohallinnon ohje. Maanmittaustoimitusten verovaikutuksia. 12.5.2023. Dnro VH/584/00.01.00/2023, kohta 2.5.1.

<sup>149</sup> Verohallinnon ohje. Maanmittaustoimitusten verovaikutuksia. 12.5.2023. Dnro VH/584/00.01.00/2023, kohta 2.5.1.

<sup>150</sup> Verohallinnon ohje. Maatalousmaan vuokrauksen verotus. 4.12.2017. Dnro A141/200/2017, kohdat 4.2–4.3.

metsästys- ja kalastusoikeuden vuokraamisen ei katsottu olevan AVL 27 §:ssä tarkoitettu kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttaminen.

Myyntin arvonlisäverollisuuden eri tilanteita käsiteltäessä on perusteltua ottaa huomioon myös tiettyjä erityistapauksia, kuten ensinnäkin *yhteisömyynti*, joka on arvonlisäverotonta myyntiä. Yhteisömyynti tarkoittaa irtaimen esineen myyntiä arvonlisäverovelvolliselle ostajalle toiseen EU-jäsenvaltioon. Myyntin arvonlisäverottomuus edellyttää, että tavarat kuljetetaan Suomesta toiseen jäsenvaltioon. Lisäksi ostajalla tulee olla voimassa oleva alv-numero toisessa jäsenvaltiossa kuin Suomessa. Tämänkaltaisen yhteisömyyntin ollessa kyseessä, on myyjän osoitettava asianmukaisesti, että verottomuuden edellytykset täyttyvät.<sup>151</sup> Tavarain yhteisömyynti kohdistetaan ajallisesti AVL 138 a §:n mukaan toimituskuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle. Jos ostajalle on annettu lasku tai vastaava asiakirja toimitetusta tavarasta toimituskuukauden aikana, myynti kohdennetaan kuitenkin kyseiselle toimituskuukaudelle.

Aikaisemmin verotuskäytännössä ei pidetty yhteisömyyntinä pystykaupalla tapahtuvaa puutavaran myyntiä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle arvonlisäverovelvolliselle ostajalle. Tässä tilanteessa tulkittiin, että ostaja on hankkinut hakkuuoikeuden. Tämän tulokinnan noudattaminen osoittautui kuitenkin käytännössä haastavaksi. Pystykaupassa ostaja joko kaataa puut itse tai ostaa korjuutyön suomalaiselta alihankkijalta. Kun kaato on suoritettu, ostaja huolehtii puutavaran kuljetuksesta toiseen jäsenvaltioon. Puut mitataan joko kaadon jälkeen tai tehtaalla. Tulkintaa muutettiin, koska pystykaupalla tapahtuva puun myynti voidaan rinnastaa irtaimen esineen myyntiin. Tämän perusteella Verohallinto on katsonut niin, että pystykaupalla tapahtuva myynti voidaan tulkita yhteisömyyntiksi, kun arvonlisäverollinen puun myyjä myy puut toiseen jäsenvaltioon ja ostaja on toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvollinen. Nykyinen tulkintatapa edellyttää, että laskuun merkitään sekä myyjän että ostajan arvonlisäverotunnukset ja että puut kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon. Tulkinnan muutos ei vaikuta verotulojen

---

<sup>151</sup> Verohallinnon ohje. Puun myyntitulon ajallinen kohdistaminen ja pystykauppa yhteisömyyntinä. 20.4.2011. Dnro 2475/40/2001, kohta 7.

määrään, mutta se helpottaa sekä ostajan että Verohallinnon menettelyjä. Ulkomaan-palautushakemuksen sijaan ostaja käsittelee oston verollisena yhteisöhankintana arvonlisäveroilmoituksellaan.<sup>152</sup>

Toiseksi myynnin verollisuutta tarkasteltaessa on syytä ottaa huomioon *tuet ja avustukset*. Tuet ja avustukset ovat yleensä julkisia varoja, jotka myönnetään tietyn toiminnan tukemiseksi tai edistämiseksi. Näitä taloudellisia tukia myöntävät erilaiset tahot, kuten EU, valtio ja kunnat. Arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivissä (2006/112/EY) ei ole nimenomaisesti määritelty tukea tai avustusta. Arvonlisäverolaissa tukia ja avustuksia käsitellään säännöksissä, jotka liittyvät arvonlisäveron perusteeseen. Tukien ja avustusten arvonlisäverottomuus perustuu yleensä siihen ajatukseen, että niitä ei voida pitää vastikkeena minkään tavaran luovuttamiselle tai palvelun suorittamiselle, jolloin kyseessä ei ole arvonlisäverolaissa tarkoitettu myynti.<sup>153</sup> Tästä poiketen on huomioitava AVL 79.1 §, jonka mukaan veron perusteeseen luetaan ne tuet ja avustukset, jotka liittyvät suoraan tavaran tai palvelun hintaan.

Muun muassa *yleistuet* eivät liity suoraan tavaran luovuttamiseen tai palvelun suorittamiseen, joten ne eivät kuulu arvonlisäverolain soveltamisalaan eikä niitä näin ollen lueta veron perusteeseen. Esimerkkinä yksityinen metsänomistaja, joka saa kemera-tukea taimikon varhaishoitoon toteuttamiseen<sup>154</sup>. Metsänomistaja hankkii taimikon varhaishoitoon arvonlisäverovelvolliselta metsäpalveluyritykseltä. Tällainen kemera-tuki on yksityiselle metsänomistajalle arvonlisäverotonta yleistukea. Metsäpalveluyrityksen myynti eli taimikonhoito on kuitenkin yleisen verokannan mukainen arvonlisäverollinen myynti.<sup>155</sup>

---

<sup>152</sup> Verohallinnon ohje. Puun myyntitulon ajallinen kohdistaminen ja pystykauppa yhteisömyyntinä. 20.4.2011. Dnro 2475/40/2001, kohta 7.

<sup>153</sup> Verohallinnon ohje. Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa. 1.1.2022. Dnro VH/4518/00.01.00/2021, kohta 1.

<sup>154</sup> Vuonna 2024 käynnistyy uusi metsätalouden tukiohjelma (metka), joka korvaa kemera-tukijärjestelmän. Metka jatkaa samanlaisten metsätöiden tukemista kuin kemera, keskittyen yksityismetsien aktiiviseen ja ajantasaiseen hoitoon, luonnonhoitoon ja metsätieverkon ylläpitoon. Ks. lisää esim. Metsäkeskus: Metsätalouden tukiin on tulossa muutoksia ensi vuonna.

<sup>155</sup> Verohallinnon ohje. Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa. 1.1.2022. Dnro VH/4518/00.01.00/2021, kohta 2.1.

Kolmanneksi *vahingonkorvaus*, jonka arvonlisäverokohtelu on lähtökohtaisesti selkeä<sup>156</sup>. Velvollisuus suorittaa korvaus aiheutetusta vahingosta voi perustua erilaisiin syihin. Jos kyse on aiheutetun vahingon korvaamisesta ja suoritettu korvaus ei ole vastiketavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta, siitä ei ole suoritettava arvonlisävero.<sup>157</sup> Oikeuskäytännössä viivästyskorvausten arvonlisäverokohtelua arvioitiin ratkaisussa KHO 22.3.2001 T 526 (ään.). Tässä ratkaisussa katsottiin, että asiakkaalta perittävää viivästyskorvausta ei käsitellä AVL 73 §:n 1 momentin mukaisina myynnistä suoritettavan veron perusteeseen luettavina vastikkeina. Sen sijaan viivästyskorvaus luokiteltiin vahingonkorvausluonteiseksi eräksi, josta ei ollut suoritettava arvonlisävero.<sup>158</sup>

Vahingonkorvausten lunastustoimituksissa on ilmennyt myös arvonlisävero-oikeudellisia tulkintaongelmia<sup>159</sup>. Arvonlisävero ei liity lunastustyyppisissä toimituksissa suoritettiin *kohteenkorvauksiin* tai *haitankorvauksiin*. Nämä korvaukset käsitellään arvonlisäverotuksessa vastaavalla tavalla kuin AVL 27 §:ssä tarkoitetut verottomat kiinteistönluovutukset. Vastaavin perustein myös kiinteistötoimituksissa määrättäviin *tilikorvauksiin* ei sisälly arvonlisävero. Edellä mainituista on syytä erotella lunastustoimitusten vahingonkorvaustilanteet, joissa tarkoituksena on korvata vahinkoa kärsineelle todellinen menetys. Tämän vuoksi vahingonkorvausta maksettaessa huomioidaan korvauksensaajan arvonlisäverovelvollisuus. Jos korvauksensaaja on arvonlisäverovelvollinen ja sen nojalla saa vähentää korvattavan hyödykkeen hintaan sisältyvän arvonlisäveron, korvaus maksetaan ilman arvonlisäveron osuutta. Jos puolestaan korvauksensaajalla ei ole arvonlisäveron vähennysoikeutta, maksettavaan korvaukseen lisätään arvonlisäveron määrä, koska se muodostuu hänelle lopulliseksi kustannukseksi. Lunastustyyppisten korvausten korvauspäätösten yhteydessä voi myös olla erillisenä eränä arvonlisävero.

---

<sup>156</sup> Ks. Määttä, 2023, s. 330–332; Laajemmin vahingonkorvauksen arvonlisäverokohtelusta ja siihen liittyvistä tulkintaongelmista Määttä, 2021 c, s. 425–432; Tulkinnanvaraisuutta aiheutuu toisinaan siitä, milloin kyse on sellaisesta vahingonkorvauksesta, joka ei liity vastikkeen tai palvelun myynnin korvaukseen. Ks. myös Myrsky & Svensk, 2016, s. 302.

<sup>157</sup> Verohallinnon ohje. Vahingonkorvaus ja vahingonkorvauksen luonteinen erä arvonlisäverotuksessa. 1.2.2017. Dnro A122/200/2015, kohta 1.

<sup>158</sup> Vrt. KHO: 2014:192. (ään.). Ks. myös Verohallinnon ohje. Vahingonkorvaus ja vahingonkorvauksen luonteinen erä arvonlisäverotuksessa. 1.2.2017. Dnro A122/200/2015, kohta 1.2, jossa painotettiin myös sitä, että korvaukset olivat ennalta määriteltäviä ja kiinteämääräisiä.

<sup>159</sup> Määttä, 2023, s. 331–332.

Tyypillisesti tämä johtuu siitä, että korvaukseen liittyy jokin sellainen erä, joka katsotaan arvonlisäverolliseksi myynniksi. On tärkeää huomata, että arvonlisävero ei tällöin ole osa varsinaista lunastuskorvausta ja sille ei myöskään makseta korkoa.<sup>160</sup>

## 6.2 Oma käyttö arvonlisäverotuksessa

Tavaran ja palvelun oman käytön verokohtelusta säädetään AVL 20 §:ssä, jonka mukaan tavaran tai palvelun ottamista omaan käyttöön käsitellään myyntiä vastaavana tilanteena. Tausta-ajatuksena omaan käyttöön kohdistuvalla arvonlisäverotuksella on ollut se, että kulutuksen verollisuus varmistetaan tilanteissa, joissa hyödyke luovutetaan myynnin sijasta vastikkeetta yksityiseen kulutukseen.<sup>161</sup> Esimerkkinä omasta käytöstä voidaan mainita metsänomistajan yksityistaloutta varten tapahtuva puun ottaminen polttopuuksi eli tavara siirretään muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Myös verovelvollisuuden päättyessä, kuten metsätalouden harjoittamisen lopettamisen yhteydessä, alkutuottajan on lähtökohtaisesti suoritettava oman käytön vero. Tämä vero koskee sellaista omaisuutta, joka on hankittu verollista toimintaa varten, ja joka on edelleen alkutuottajan hallinnassa toiminnan päättyessä.<sup>162</sup>

Vähäinen oma käyttö poikkeaa edellä mainitusta oman käytön verokohtelusta. AVL 22 a §:n mukaan oman käytön veroa ei tarvitse suorittaa, jos elinkeinonharjoittaja ottaa tavaroita tai palveluja vähäisessä määrin omaan käyttöön tai perheensä yksityiseen kulutukseen. Vähäisen oman käytön raja-arvona on pidetty 850 euroa vuodessa. Jos 850 euron raja ylittyy, alkutuottajan on suoritettava arvonlisäveroa kyseisen summan yli

---

<sup>160</sup> Verohallinnon ohje. Maanmittaustoimitusten verovaikutuksia. 12.5.2023. Dnro VH/584/00.01.00/2023, kohta 2.5.1.

<sup>161</sup> HE 88/1993 vp, s. 51. Oman käytön verottamisen taustalla vaikuttavat neutraalisuussyyt. Arvonlisäverollisen toimijan ei pitäisi päästä kuluttajana muita kuluttajia parempaan asemaan arvonlisäverovelvollisuuden seurauksena. Ks. myös Niskakangas, Viitala & Hokkanen, 2020. s. 126–127.

<sup>162</sup> Verohallinnon ohje. Maa- ja metsätalouden tuotteiden oman käytön arvostaminen arvonlisäverotuksessa. 1.7.2010.

menevästä määrästä. Vähäisen oman käytön verottomuussäännös on rajattu koskemaan luonnollisia henkilöitä, puolisoita, jakamatonta kuolinpesää ja verotusyhtymää.<sup>163</sup>

Omaan käyttöön otetun hyödykkeen veron peruste määräytyy ostetun tavaran hankintahinnan perusteella. Jos kyseessä on *itse valmistettu tavara*, veron perusteena toimivat välittömät ja välilliset valmistuskustannukset. Välittömät valmistuskustannukset käsittävät esimerkiksi materiaali- ja palkkakustannukset. Välilliset kustannukset puolestaan kattavat kaikki muut valmistuksesta johtuvat muuttuvat ja kiinteät kustannukset. Veron perusteeseen ei kuitenkaan sisällytetä voittolisää eikä verovelvollisen itse suorittaman työn arvoa.<sup>164</sup>

Metsätalouden tuotteiden oman käytön veron perusteeseen laskettavat kustannukset on johdettava maa- ja metsätalouden muistiinpanoista tai muista yrityskohtaisista laskelmista. Jos veron peruste ei ilmene muistiinpanoista tai muista yrityskohtaisista laskelmista, voidaan veron perusteena käyttää määriteltyjä kaavamaisia lukuja. Puutavaran kaavamaiset luvut ovat seuraavat:<sup>165</sup>

Rakennuspuu	5,00 €/m <sup>3</sup>
Tarvepuu	6,00 €/m <sup>3</sup>
Polttopuu	10,00 €/m <sup>3</sup>
Hake	7,00 €/m <sup>3</sup>

<sup>163</sup> Verohallinnon ohje. Maa- ja metsätalouden tuotteiden oman käytön arvostaminen arvonlisäverotuksessa. 1.7.2010. Vähäistä oman käytön rajaa ei voida soveltaa yhtiömuotoisesti harjoitettuun toimintaan, vaikka toiminta liittyisi alkutuotannon harjoittamiseen. Ks. esim. Sirpoma & Tannila, 2014, s. 377.

<sup>164</sup> Verohallinnon ohje. Maa- ja metsätalouden tuotteiden oman käytön arvostaminen arvonlisäverotuksessa. 1.7.2010.

<sup>165</sup> Verohallinnon ohje. Maa- ja metsätalouden tuotteiden oman käytön arvostaminen arvonlisäverotuksessa. Kohta 2. 1.7.2010. Kaavamaisen puutavaran lukujen perusteena on käytetty hankintatyön arvon määrittelyssä selvitettyjä puun korjuun keskimääräisiä konekustannuksia.

### 6.3 Veron laskentaperuste arvonlisäverotuksessa

AVL 73.1 §:n mukaan myynnistä suoritettavan veron laskentaperusteena käytetään vastiketta ilman veron osuutta, ellei AVL 73 c §:n mukaisesti ole toisin säädetty. Vastikkeella tarkoitetaan myyjän ja ostajan sopimuksen mukaista hintaa, joka kattaa kaikki hinnanslisät. Veron laskentaperusteeseen mukaan laskettavilla hinnanslisillä tarkoitetaan esimerkiksi erilaisia laskutuslisä. Kuitenkaan hyödykkeen myyntiin liittyvistä rahoituspalveluista perittävää korkoa ei lasketa mukaan veron laskentaperusteeseen. Ainoastaan luotonantoon liittyvät erilliset korvaukset, kuten osamaksu- ja viivästyskorot, käsitellään verottomina. Kaikki muut koron nimellä perityt korvaukset otetaan huomioon veron perusteena, ja ne sisällytetään myydyin tavarain tai palvelun myyntihintaan.<sup>166</sup>

Esimerkkinä oikeuskäytännöstä voidaan veron laskentaperusteesta mainita ratkaisu KHO 23.5.2007, t. 1373, jossa tarkasteltiin metsästysoikeuden arvonlisäverokohtelua. Yhteismetsä myi maa-alueilleen metsästysoikeuksia ja haki näitä lupia vuosittain riistanhoitopiiriltä. Saatuaan luvat, yhteismetsä myi ne edelleen metsästäjille. Pyyntilupamaksut, jotka metsästäjien oli suoritettava kultakin kaadetulta hirvieläimeltä valtiolle, maksettiin riistanhoitopiirille metsästyksen päätyttyä saalisilmoituksen yhteydessä. Näitä maksuja suoritti pyyntiluvan saaja, joka tässä tapauksessa oli yhteismetsä. Yhteismetsä vastasi myös muiden pyyntiluvan veloitteiden täyttämistä riistanhoitopiirille. Maksut, joita yhteismetsä veloitti metsästysoikeuden ostaneilta metsästäjiltä ja tilitti edelleen riistanhoitopiirille, eivät kuuluneet metsästysoikeuden myynnistä suoritettavan veron laskentaperusteeseen. Tästä syystä yhteismetsällä ei ollut velvollisuutta suorittaa arvonlisäveroa pyyntilupamaksun osalta.

AVL 79.1 §:n mukaan veron perusteeseen sisällytetään suoraan ne *tuet ja avustukset*, jotka liittyvät tavarain tai palvelun hintaan. Suoraan hintoihin vaikuttavia tukia ovat ne, jotka määräytyvät tavarain tai palvelun myyntihinnan tai myydyin määrän perusteella. Sen sijaan tukia, jotka kohdistuvat yleisten toimintaedellytysten parantamiseksi, eikä

---

<sup>166</sup> HE 88/1993 vp, s. 88.

niillä ole erityistä liityntää myytävien hyödykkeiden hintoihin, ei sisällytetä veron perusteeseen.<sup>167</sup> AVL 78 §:n mukaan veron perusteesta saadaan vähentää muun muassa verollisen myynnin yhteydessä asiakkaalle myönnetty vuosi- tai vaihtoalennus sekä ostaja myyntihyvitys tai muu vastaava *oikaisuera*. Oikeuskäytännöstä voidaan havaita, että eniten tapauksia liittyy AVL 78 §:ssä mainituista seikoista alennuksiin, vastaaviin hyvi-tyksiin ja luottotappioihin. Toisaalta nämä tapaukset eivät liity suoraan metsätalou-teen.<sup>168</sup>

#### 6.4 Arvonlisäveron vähennysoikeus ja sen soveltaminen

Arvonlisäverojärjestelmän peruspilarina voidaan pitää vähennysoikeutta<sup>169</sup>. Arvonli-säverovelvollisella on vähennysoikeus niistä hankinnoista, jotka liittyvät suoraan ja vä-littömästi hänen harjoittamaansa arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan toimin-taan. Tämä periaate on keskeinen arvonlisäverotuksessa ja se tunnetaan pääsääntönä. Vähennysoikeus määräytyy AVL 102 §:n perusteella, jonka mukaan:

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten:

- 1) toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron taikka ostosta 8 a–8 d tai 9 §:n perusteella suoritettavan veron;
- 2) maahan tuomastaan tavarasta suoritettavan veron;
- 3) tekemästään yhteisöhankinnasta suoritettavan veron;
- 5) tekemästään 72 l §:ssä tarkoitettua tavaran siirrosta varastointimenette-lystä suoritettavan veron.

Hankintojen vähennysoikeus on rajattu niin, että mikäli hankinnat liittyvät toimintaan, joka on määritelty arvonlisäverolaissa arvonlisäverottomaksi tai joka ei kuulu arvonli-säverolain soveltamisalaan, vähennysoikeutta ei ole. Lisäksi arvonlisäverolaissa on eri-tyismääräyksiä, jotka määrittelevät tietyt hankinnat nimenomaisesti vähennyskelvotto-miksi. Jos verovelvollinen on hankkinut tai käyttänyt tavaraa tai palvelua vain osittain vähennykseen oikeutettuun käyttöön, AVL 117 §:n mukaan vähennys voidaan suorittaa

---

<sup>167</sup> HE 283/1994 vp, s. 58.

<sup>168</sup> Määttä, 2023, s. 334–335.

<sup>169</sup> Nieminen, 2015, s. 208.

ainoastaan siltä osin, kuin kyseistä tavaraa tai palvelua käytetään tähän vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen<sup>170</sup>.

Arvonlisäverovelvollisella tyypillisesti on paitsi suoraan kohdistettavia kuluja myös yleisluontoisia kuluja, jotka tunnetaan myös nimellä *yleiskulut*. Yleiskulut eivät ole suoraan sidoksissa mihinkään tiettyyn myyntiin, vaan ne tukevat arvonlisäverovelvollisen toimintaa kokonaisuudessaan. Arvonlisäverovelvollinen saa vähentää yleiskuluista sen osuuden, joka kohdistuu arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Jos arvonlisäverovelvollinen harjoittaa yksinomaan arvonlisäverollista toimintaa, hänellä on oikeus vähentää kokonaisuudessaan yleiskuluina pidättävien hankintojen sisältämät arvonlisäverot.<sup>171</sup>

Arvonlisäverovelvollinen voi saada myös arvonlisäverottomia yleistukia tai -avustuksia, jotka eivät vaikuta suoraan arvonlisäveron vähennysoikeuteen. Tämä johtuu siitä, että arvonlisäveron vähennysoikeutta arvioitaessa ratkaisevaa ei ole se, millä hankinnat on rahoitettu, vaan se, onko arvonlisäverovelvollinen tehnyt hankinnan arvonlisäverollista liiketoimintaansa varten. Vaikka yleisesti ottaen arvonlisäverottomilla yleistuilla ja -avustuksilla ei suoraan ole vaikutusta arvonlisäveron vähennysoikeuteen, niitä ei kuitenkaan voida täysin sivuuttaa vähennysoikeutta arvioitaessa. Tuilla ja avustuksilla on kuitenkin merkitystä sen arvioinnissa, tapahtuuko harjoitettu toiminta liiketoiminnan muodossa vai ei. Tuilla ja avustuksilla voi olla merkitystä myös silloin, kun arvioidaan yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeutta.<sup>172</sup>

Arvonlisäverotuksessa vähennysoikeus esimerkiksi *koneen hankintahintaan* sisältyvälle verolle syntyy silloin, kun arvonlisäverovelvollinen toiminnanharjoittaja ostaa koneen toiselta arvonlisäverovelvolliselta ja saa tästä ostotapahtumasta arvonlisäverolain

---

<sup>170</sup> AVL 117 §:ssä on implementoitu arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan säännös ja lisäksi kyseisen artiklan 2 kohdan c-säännös on otettu huomioon. Ks. esim. Haapaniemi 2018, s. 186.

<sup>171</sup> Verohallinnon ohje. Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa. 1.1.2022. Dnro VH/4518/00.01.00/2021, kohta 5.1.

<sup>172</sup> Verohallinnon ohje. Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa. 1.1.2022. Dnro VH/4518/00.01.00/2021, kohta 5.2.

määritelmien mukaisen laskun tai tositte. Tämä periaate pätee myös tilanteisiin, joissa koneen *käyttötarkoitus muuttuu* ja se otetaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Tässä tapauksessa arvonlisäverovelvollinen, kuten metsätalouden harjoittaja, saa vähentää koneen ostohintaan sisältyneen arvonlisäveron AVL 112 §:n mukaisesti. Käytännössä vähennettävän arvonlisäveron perusteena toimii koneen käypä arvo siirtohetkellä. Lisäksi vähennysoikeuden edellytyksenä on se, että koneen hankintahintaan on sisältänyt arvonlisäveroa, jota ei ole aiemmin vähennetty arvonlisäverotuksessa. Verovelvollisten tulee aina laatia asianmukainen tosite tällaisista siirroista varmistaakseen vähennysoikeuden.<sup>173</sup>

Arvonlisäverotuksessa koneen hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden käsittely poikkeaa siitä, kuinka kone käsitellään metsätalouden kalustona tuloverotuksessa. Tuloverotuksessa koneen luokittelu metsätalouden kalustoon edellyttää, että yli puolet sen käytöstä kohdistuu metsätalouden veronalaisen pääomatulon hankintaan. Tämä mahdollistaa koneen hankintamenon vähentämisen menojäännöspoisoin. Arvonlisäverotuksessa puolestaan koneen hankintahintaan ja käyttömenoihin sisältyvät arvonlisäverot voidaan ratkaisun KHO 7.4.2008, t. 701 perusteella vähentää AVL 117 §:n mukaisesti silloinkin, kun koneen kokonaiskäytöstä alle puolet liittyy arvonlisäverolliseen toimintaan. Näin ollen koneen hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää siltä osin kuin käyttö kohdistuu arvonlisäverolliseen toimintaan, vaikka koneen käytöstä alle puolet kohdistuisi arvonlisäverolliseen toimintaan.<sup>174</sup>

Arvonlisäverotuksessa esimerkiksi maatilakaupan yhteydessä syntyvien *halkomis-, lohkomis- tai muiden kulujen* arvonlisävero on vähennyskelpoinen alkutuotannon arvonlisäverotuksessa, mikäli kiinteistöä käytetään arvonlisäverollisessa toiminnassa. Niissä tilanteissa, joissa kiinteistöä käytetään osittain arvonlisäverollisessa toiminnassa, kuluista voidaan vähentää vain osuus, joka vastaa kiinteistön vähennykseen oikeuttavaa

---

<sup>173</sup> Verohallinnon ohje. Metsätalouden pääomatulon hankinnassa käytettävien koneiden hankintamenon vähentäminen. 12.5.2023. Dnro VH/494/00.01.00/2023, Kohta 8.

<sup>174</sup> Verohallinnon ohje. Metsätalouden pääomatulon hankinnassa käytettävien koneiden hankintamenon vähentäminen. 12.5.2023. Dnro VH/494/00.01.00/2023, Kohta 8.

käyttöä.<sup>175</sup> Esimerkiksi yhtymän jakamisen yhteydessä, kun pyritään erottamaan osakkaat toimimaan omilla nimillään arvonlisäverollisessa toiminnassa, voi syntyä kiinteistöön kohdistuvia halkomis-, lohkomis- tai muita kuluja. Näihin kuluihin sisältyvä arvonlisävero on vähennyskelpoista alkutuotannon arvonlisäverotuksessa siltä osin kuin kiinteistöä käytetään arvonlisäverollisessa toiminnassa. Vähennyksen edellytyksenä on se, että kiinteistöä käytetään edelleen arvonlisäverollisessa toiminnassa ja lisäksi laskun tulee olla osoitettu yhtymälle tai kuolinpesälle. On kuitenkin syytä huomata, että kyseiset kulut eivät ole vähennyskelpoisia, mikäli halkominen tai lohkominen johtuu osituksesta, pesänjaosta, lahjasta tai perinnönjaosta. Näissä tilanteissa kyseessä on enemmän yksityisoikeudellinen varojen jako eikä liiketoiminnan jatkaminen, ja näin ollen nämä kulut eivät kuulu arvonlisäverotuksessa vähennysoikeuden piiriin.<sup>176</sup>

Arvonlisäveron vähennysoikeuden pääsäännöstä poiketen AVL 114 §:ssä on määritelty vähennysoikeuden rajoitukset seuraavasti:

- Vähennystä ei saa tehdä, kun hankinta koskee seuraavia tavaroita ja palveluja:
- 1) verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävä kiinteistö sekä siihen tai sen käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut;
  - 2) verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät tavarat ja palvelut;
  - 3) edustustarkoitukseen käytettävät tavarat ja palvelut;
  - 5) henkilöautot, moottoripyörät, matkailuperävaunut, rakenteeltaan pääasiallisesti hui- tai urheilukäyttöön tarkoitetut vesialukset ja sellaiset ilma-alukset, joiden suurin sallittu lähtömassa on enintään 1 550 kg, sekä niihin tai niiden käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut.

Esimerkkinä vähennysoikeuden rajoitusten soveltamisesta voidaan mainita oikeuskäytännöstä ratkaisu KHO 17.8.2004, t. 1892, jossa alkutuottajana arvonlisäverovelvollisen metsätalouden harjoittajan tarkoituksena oli hankkia pakettiauto harjoittamansa metsätalouden käyttöön. Pakettiauton käyttö kohdistuisi metsätyöhön käytettävien tarvikkeiden kuljettamiseen ja säilyttämiseen. Yksityiskäyttöä ei kyseisellä pakettiautolla olisi

<sup>175</sup> Verohallinnon ohje. Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin. 2.6.2003. Dnro 1531/345/2003, kohta 21.

<sup>176</sup> Verohallinnon ohje. Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin. 2.6.2003. Dnro 1531/345/2003, kohta 21.

lainkaan. KHO katsoi, että pakettiauton hankittiin AVL 102 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisella tavalla verollista liiketoimintaa eli metsätaloutta varten. Tämän perusteella metsänomistajalla oli oikeus vähentää pakettiauton hankintaan sisältyvä arvonlisävero, jos vähennysoikeuden edellytykset muilta osin täyttyvät. Pakettiauton kohdalla ei ollut merkitystä sillä, oliko se tuloverotuksessa luokiteltu osaksi metsätalouden kalustoa vai ei, kun arvioitiin arvonlisäveron vähennysoikeutta.

Edellä mainitun ratkaisun mukaisesti metsätilaa pidetään arvonlisäverotuksessa alkutuottajan varsinaisena työpaikkana. Alkutuottajan asunnon ja metsätilan välisiä matkoja ei ollut pidetty tuloverotuksessa työmatkoina, vaan ne oli tulkittu asunnon ja varsinaisen työpaikan välisiksi matkoiksi vallitsevan käytännön mukaisesti. Koska tuloverolaissa ja arvonlisäverolaissa käytetyt termit ja niiden tarkoitukset olivat tässä asiassa yhdenmukaisia, arvonlisäverotuksessa sovellettiin samankaltaista tulkintaa kuin tuloverotuksessa. Tämän seurauksena näiden matkojen aiheuttamia kustannuksia ei voitu vähentää verovelvollisen arvonlisäverotuksessa, koska ne olivat vähennyskelvottomia AVL 114 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisesti. Tämän takia pakettiauton hankintahintaan sisältyvää arvonlisäveroa ei voitu vähentää niiltä osin, kun autoa käytettiin verovelvollisen asunnon ja metsätilan välisissä matkoissa.

Arvonlisäveron vähennysoikeuden soveltamista arvioitiin myös ratkaisussa Helsingin HAO 29.1.2002, 02/0043/4, jossa tarkastelun kohteena oli arvonlisäveron vähennysoikeus liiketoiminnan lopettamisen yhteydessä. Verovelvollinen oli harjoittanut maa- ja metsätaloutta omistamallaan kiinteistöillä. Hän oli myynyt osan näistä kiinteistöistä ja samalla maksanut kiinteistönvälittäjälle välityspalkkion, joka sisälsi myös arvonlisäveron osuuden. Lisäksi verovelvollinen oli antanut pankille notariaattoimeksiannon, joka liittyi näiden kiinteistöjen kiinnitysten purkamiseen ja kuolettamiseen. Tähän notariaattipalvelun veloitukseen sisältyi myös arvonlisäveron osuus. Verovelvollisen myymät kiinteistöt olivat olleet hänen arvonlisäverovelvollisen liiketoimintansa käytössä, jonka vuoksi arvonlisäveron vähennysoikeus hankintoihin määräytyi yleisten arvonlisäverolain vähennysoikeutta koskevien sääntöjen mukaisesti. Tässä tapauksessa kiinteistön

myyntikulut katsottiin verollisen liiketoiminnan yleiskustannuksiksi, eikä AVL 114 §:ssä tarkoitetut vähennysoikeuden rajoitukset estäneet käsiteltävien vähennysten tekemistä. Tämän perusteella verovelvollisella oli oikeus vähentää kiinteistöjen myyntikuluihin ja pankin notariaattipalveluihin sisältyneet arvonlisäverot niiltä osin kuin kiinteistöjä oli käytetty verollisessa liiketoiminnassa.

Kuten jo aikaisemmin havaittiin luvun 6.4 alkupuolella, AVL 117 §:n mukaan arvonlisäveron vähennys on sallittu vain siinä määrin, kun tavaraa tai palvelua käytetään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Tämä tarkoittaa, että esimerkiksi metsätalouden harjoittaja voi vähentää arvonlisäveron vain siitä osuudesta, joka kohdistuu verollisen metsätalouden harjoittamiseen. Esimerkkinä tästä voidaan mainita metsätalouden harjoittaja, joka käyttää omistamaansa mönkijää 50 prosenttisesti metsätalouden harjoittamiseen ja loput mönkijän käytöstä kohdistuu yksityistalouteen. Tällöin vähennysoikeus koskee ainoastaan 50 prosentin osuutta.<sup>177</sup>

AVL 114 §:n mukaan *henkilöautojen* vähennysoikeus on rajoitettu siten, että vähäinkin yksityiskäyttö estää arvonlisäveron vähennysoikeuden. Pakettiautojen kohdalla tilanne on hieman erilainen. Pakettiautoihin kohdistuvista kustannuksista voi tehdä vähennyksen AVL 117 §:n mukaisesti vain siltä osin kuin autoa on käytetty vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Pakettiautojen käsittely arvonlisäverotuksessa eroaa henkilöautojen käsittelystä siten, että pakettiautoihin kohdistuva vähennysoikeus säilyy vähennykseen oikeuttavan käytön osalta, vaikka osa ajoista kohdistuisi esimerkiksi yksityisajoihin.<sup>178</sup>

Ratkaisussa KHO 13.9.2011, t. 2549 tarkastelun kohteena oli osakeyhtiö, joka harjoitti puunjalostusteollisuutta. Yhtiö oli harjoittamastaan toiminnasta arvonlisäverovelvollinen. Yhtiö oli hankkinut metsäkiinteistöjä, joita käytettiin yhtiön harjoittamassa puunjalostusteollisuudessa. Tämän perusteella kiinteistöt olivat yhtiön arvonlisäverollisen

---

<sup>177</sup> Ks. Helsingin HAO 21.03.2012, 12/0301/1.

<sup>178</sup> Ajoneuvojen vähennysoikeutta on tarkasteltu muun muassa ratkaisussa KHO 20.11.2020, t. 4250.

liiketoiminnan käytössä. Kuitenkin myöhemmin yhtiö päätti myydä nämä kiinteistöt, kun ne eivät enää olleet tarpeellisia puunjalostusteollisuuden käytössä. Tässä yhteydessä katsottiin, että yhtiöllä ei ollut oikeutta vähentää arvonlisäveroa kiinteistöjen myyntiin liittyvistä palveluista.

Ratkaisussa KHO viittasi muun muassa unionin tuomioistuimen ratkaisuun, jossa todettiin, että kun verovelvollinen hankkii tavaroita tai palveluja, joilla on yhteys verosta vapautettuun toimintaan tai ne eivät muutoin kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, silloin arvonlisäveroa ei suoriteta myynneistä, eikä myöskään ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa<sup>179</sup>. Tämä tulkinta pätee kuitenkin vain silloin, kun voidaan osoittaa, että aikaisemmin hankitut palvelut ja myöhemmin tehtävä arvonlisäverosta vapautettu osakkeiden luovutus ovat keskenään suoraan ja välittömästi yhteydessä toisiinsa. Toisin sanoen, jos tällaista suoraa ja välitöntä yhteyttä ei ole, ja jos aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien kustannukset on sisällytetty verovelvollisen tuotteiden hintaan, silloin aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen palvelujen arvonlisäveron vähennyskelpoisuus tulisi hyväksyä.<sup>180</sup>

Kiinteistöjen myynnin yhteydessä ostettujen palvelujen arvonlisäveron vähennysoikeus yleiskuluina edellyttää, että näiden palvelujen hankintakulut ovat osa yhtiön koko taloudelliseen toimintaan liittyviä yleiskuluja. Näissäkin tilanteissa on keskeistä, että suora ja välitön yhteys voidaan osoittaa. Tämä edellyttää, että palvelujen hankintakulut sisältyvät joko myöhempien vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hintaan tai ovat osa arvonlisäverovelvollisen taloudellisen toiminnan yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintoja.<sup>181</sup> Ratkaisun lopputulemana KHO perusteli kantansa siten, että koska toisin ei ole esitetty, voidaan tulkita, että kyseisten kiinteistöjen myynnin yhteydessä hankittujen palvelujen kustannukset sisältyvät kiinteistöjen tonttien myyntihintoihin. Tästä syystä yhtiöllä ei ollut oikeutta vähentää näiden palveluiden hintaan sisältyviä arvonlisäveroja yleiskuluina.

---

<sup>179</sup> Unionin tuomioistuimen tuomio asiassa C-29/08, SKF, kohta 59.

<sup>180</sup> Unionin tuomioistuimen tuomio asiassa C-29/08, SKF, kohta 71.

<sup>181</sup> Unionin tuomioistuimen tuomio asiassa C-29/08, SKF, kohta 60.

## 6.5 Arvonlisäveron ajallinen kohdistaminen

Ensinnäkin velvollisuus suorittaa arvonlisäveroa AVL 1 §:ssä tarkoitettua myynnistä muodostuu AVL 15 §:n mukaan silloin, kun myyty tavara on toimitettu tai palvelu on suoritettu. Tätä on pidetty suorittamisvelvollisuutta koskevana pääsääntönä<sup>182</sup>. Toiseksi tavara tai palvelu voidaan myydä myös jatkuvana suorituksena, jolloin myyty tavara tai palvelu katsotaan AVL 15.2 §:n mukaan arvonlisäverotuksessa toimitetuksi tai suoritetuksi jokaiseen suoritukseen liittyvän tilitysjakson päättyessä. Kolmanneksi arvonlisäveron suorittamisvelvollisuus muodostuu AVL 15.1 §:n 2 kohdan mukaan silloin, kun vastike tai sen osa on kertynyt ennen kuin myyty tavara on toimitettu tai palvelu on suoritettu<sup>183</sup>. Neljänneksi arvonlisäveron suorittamisvelvollisuus syntyy AVL 15.1 §:n 3 kohdan mukaan silloin, kun AVL 79 §:n mukainen suoritus (tuki tai avustus) on saatu. Viidenneksi, kun tavara tai palvelu on otettu omaan käyttöön, sovelletaan myös arvonlisäveron suorittamisvelvollisuutta AVL 15.1 §:n 4 kohdan perusteella.

Metsätalouden harjoittajan *ennakkomaksun* arvonlisävero-kohtelusta voidaan mainita ratkaisu KVL 1997/236, jossa alkutuottaja harjoitti puun myyntiä metsänhakkuusopimuksella. Metsänomistaja otti rahoitusyhtiöltä luottoa ja käytti metsänhakkuusopimusta luoton vakuutena. Kauppahinnan puun ostaja maksoi metsänomistajan suostumuksella suoraan rahoitusyhtiölle, ja tämä maksettu kauppahinta käytettiin metsänomistajan rahoitusyhtiöltä saaman luoton lyhennykseksi. Metsänomistajan oli tilittävä arvonlisävero metsänhakkuusopimuksen perusteella saamastaan ennakkomaksusta siltä kalenterivuodelta, jonka aikana puun ostaja maksoi ennakkomaksun rahoitusyhtiölle. Loppukauppahinnasta metsänomistajalla oli oikeus tilittää arvonlisävero siltä kalenterivuodelta, jonka aikana puun ostaja toimitti metsänhakkuusopimuksen mukaisen loppumittauksen.

---

<sup>182</sup> HE 88/1993 vp, s. 113–114.

<sup>183</sup> Lainkohta koskee lähinnä pitkäaikaisia tavaratoimituksia tai työsuorituksia, joista esimerkkinä voidaan mainita rakentamispalvelut. Ks. Määttä, 2023, s. 342.

Ratkaisussa otettiin kantaa myös siihen, jos metsänomistaja hakeutuisi kuukausittaiseen ilmoitusmenettelyyn. Tällöin hänen tulisi tilittää arvonlisävero ennakkomaksusta siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana puun ostaja suoritti ennakkomaksun rahoitusyhtiölle. Kuukausittaisessa ilmoittamismenettelyssä metsänomistajan olisi tilitettävä loppukauppahintaan sisältyvä arvonlisävero siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana puun ostaja oli toimittanut metsänhakkuusopimuksen mukaisen loppumittauksen. Vaihtoehtoisesti metsänomistaja sai kohdistaa loppukauppahinnasta suoritettavan arvonlisäveron sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana puun ostaja tilitti loppukauppahinnan tai sen osan rahoitusyhtiölle.

AVL 137.1 §:n mukaan verovelvollinen, jonka tilikauden liikevaihto ei ylitä 500 000 euroa tai johon ei sovelleta kirjanpitolakia tai jolla on oikeus laatia maksuperusteinen tilinpäätös tai olla laatimatta tilinpäätöstä, voi kohdistaa myynnistä tilitettävän veron sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana myyntihinta tai sen osa on kertynyt<sup>184</sup>. Tarkennuksena edellä mainittuun AVL 137.2 §:n mukaan, jos kyseessä ei ole myyntiin liittyvä luottotappio, edellä tarkoitettu arvonlisävero on kohdistettava viimeistään sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana on kulunut 12 kuukautta tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta. AVL 173.3 §:n mukaan, kun verovelvollisuus päättyy, arvonlisäverot, jotka ovat kertyneet AVL 173.1 §:ssä tarkoitetuista myyntihinnoista, kohdistetaan viimeiselle kalenterikuukaudelle. AVL 143 §:n mukaan myynnistä suoritettavan veron kohdistamiseen AVL 137 §:ää soveltavan verovelvollisen on tehtävä vähennykset lain 141 §:n 1 kohdan mukaisissa tilanteissa sille kalenterikuukaudelle, jolloin ostohinta tai sen osa on maksettu. Tästä poiketen verovelvollinen, johon ei sovelleta kirjanpitolakia tai joka on oikeutettu laatimaan maksuperusteisen tilinpäätöksen tai olla laatimatta tilinpäätöstä, voi kohdistaa vähennyksen AVL 141 §:n 1 kohdan mukaisissa tilanteissa sille kalenterikuukaudelle, jolloin ostohinta tai sen osa maksettu.

---

<sup>184</sup> AVL 137.4 §:n mukaan, jos AVL 137.1 §:ssä mainittua menettelyä soveltavan verovelvollisen, joka ei ole oikeutettu laatimaan maksuperusteista tilinpäätöstä tai olemaan laatimatta tilinpäätöstä, tilikauden liikevaihto on suurempi kuin 500 000 euroa ja ylitys johtuu ennakoimattomasta tai yllättävästä syystä, verovelvollinen voi tällöin jatkaa menettelyn soveltamista tilikauden loppuun asti.

Havainnollistavana esimerkkinä oikeuskäytännöstä voidaan mainita ajallista kohdistamista koskeva ratkaisu KHO 1996-B-576, jossa tarkasteltiin maatalouden harjoittajaa, joka ei ollut kirjanpitovelvollinen. Ratkaisun mukaan hänellä oli oikeus valita joku suorite- tai maksuperusteen mukainen ajallinen kohdistaminen kunkin myynnin ja oston osalta valintansa mukaan.

## 7 Johtopäätökset

Tässä tutkielmassa syvennyttiin metsätalouden arvonlisäverotukseen voimassa olevan oikeuden näkökulmasta, erityisesti keskittyen arvonlisäverovelvollisuuteen. Tutkielman kokonaisarvioinnin perusteella voidaan päätellä, että metsätalouden arvonlisäverotus on moniulotteinen aihe, jonka ymmärtäminen edellyttää syvällistä perehtymistä eri näkökulmiin ja säännöksiin. Tutkielman keskeisinä teemoina olivat metsänomistusmuodot, liiketoiminnan tunnusmerkit metsätaloudessa, vähäisen toiminnan ja alarajahuojennuksen merkitykset, arvonlisäverotuksen soveltaminen metsätaloudessa sekä myynnin verollisuus ja arvonlisäveron vähennysoikeus.

Tutkielman alkuvaiheessa tarkasteltiin Suomen monimuotoista metsänomistusrakennetta. Suora henkilöomistus osoittautui yleisimmäksi omistusmuodoksi, ja yksityiset metsänomistajat muodostavatkin merkittävän voimavaran maamme metsätaloudelle. Valtiolla on myös keskeinen rooli metsämaan omistajana Metsähallituksen kautta. Metsähallitus on valtion liikelaitos, ja kuten tutkielmassa havaittiin, valtion liikelaitokset ovat arvonlisäverovelvollisia AVL 7 §:n mukaisesti harjoittamastaan liiketoiminnasta. Tutkielmassa tarkasteltiin myös muita tyypillisiä omistusmuotoja, kuten verotusyhtymiä, kuolinpesiä, yhteismetsiä ja yhtiömuotoista metsänomistusta.

Suomessa toimii Metsähallituksen lisäksi myös muita merkittäviä organisaatioita, jotka ovat tiiviisti mukana metsätaloudessa ja metsänhoidossa. Erityisesti metsänhoitoyhdistykset ja Suomen metsäkeskus ovat keskeisiä toimijoita alalla. Metsänhoitoyhdistykset tarjoavat monenlaisia palveluita metsätalouden parissa toimiville tahoille. Yhdistysten arvonlisäverovelvollisuuden tulkinnassa hyödynnetään tuloverolakia. Tästä esimerkkinä AVL 4 §, jonka perusteella tuloverolain (1535/1992) mukainen yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen ainoastaan, jos sen toiminnasta saadun tulon katsotaan olevan mainitun lain mukaan yhteisön veronalaista elinkeinotuloa. Merkittävänä viitekohtana tässä yhteydessä voidaan mainita ennakkoratkaisu KVL 181/1994, joka tarjoaa suuntaviivoja metsänhoitoyhdistysten arvonlisäverovelvollisuuden arvioimiseen. Mainitun ennakkoratkaisun perusteella ratkaisevaa on tarkastella jokaista toiminnan osa-aluetta erikseen,

jotta voidaan selvittää, milloin metsänhoitoyhdistys on arvonlisäverovelvollinen harjoit-  
tamastaan toiminnasta, ja milloin ei.

Metsänomistusmuodoista ja metsätalouden organisaatioista siirryttiin tarkastelemaan  
liiketoiminnan tunnusmerkkejä metsätaloudessa. Kuten havaittiin, arvonlisäverovel-  
lisuuden näkökulmasta ratkaisevaa on AVL 1.1 §:n 1 kohdan mukaisesti, että harjoitettu  
toiminta täyttää liiketoiminnan tunnusmerkit. Kuitenkin tulkinnanvaraisuutta tässä yh-  
teydessä aiheuttaa se, että liiketoiminnan tunnusmerkkejä ei ole määritelty arvonlisäve-  
rolaissa. Liiketoiminnan tunnusmerkkien hahmottamisessa voidaan kuitenkin tukeutua  
hallituksen esityksessä HE 88/1993 vp esitettyihin tunnusmerkkeihin ja oikeuskäytän-  
nössä ilmeneviin perusteluihin. Näitä tunnusmerkkejä ovat muun muassa toiminnan an-  
siotarkoitus, jatkuvuus, ulospäin suuntautuminen sekä itsenäinen toiminta, joka sisältää  
yrittäjäriskin. Metsätalous on luokiteltu alkutuotantoon, ja se on ollut arvonlisäverollista  
toimintaa jo vuosikymmenten ajan<sup>185</sup>. Tämä tarkoittaa, että sellaiset metsätalouden  
harjoittajat, jotka kuuluvat arvonlisäverovelvollisuuden piiriin, ovat velvollisia tilittä-  
mään arvonlisäveroä esimerkiksi puutavaran myynnistä. Samalla heillä on oikeus vähen-  
tää harjoittamaansa toimintaa varten tehtyjen ostojen hankintahintaan sisältyvä arvon-  
lisävero AVL 102 §:n mukaisesti.

Liiketoiminnan tunnusmerkkien käsittelyn jälkeen siirryttiin tarkastelemaan AVL 3 §:ssä  
määriteltyä vähäistä toimintaa, joka on erityisesti hallinnollisin perustein rajattu arvon-  
lisäverovelvollisuuden ulkopuolelle<sup>186</sup>. Vähäisen toiminnan määritelmä perustuu liike-  
vaihdon suuruuteen, ja sitä sovelletaan lähtökohtaisesti kaikkiin yritysmuotoihin, luon-  
nollisiin henkilöihin, yhtiöihin ja yhteisöihin. Tavoitteena ei ole ollut vapauttaa arvonli-  
säverosta varsinaista ammatti- ja liiketoimintaa, vaan nimenomaan rajoittaa harrastus-  
luonteinen toiminta verotuksen ulkopuolelle<sup>187</sup>. Kuten tutkielmassa havaittiin, liiketoi-  
minnan tunnusmerkkien täyttymisen arvioinnissa ei voida pelkästään turvautua vähäi-  
sen toiminnan kriteereihin, koska liiketoiminnan tunnusmerkit voivat täytyä, vaikka

---

<sup>185</sup> HE 212/2005 vp, s. 3.

<sup>186</sup> HE 88/1993 vp, s. 17.

<sup>187</sup> HE 135/2003 vp, s. 3.

tilikauden liikevaihto jäisi alle asetetun euromääräisen rajan. Vastaavasti on mahdollista, että liiketoiminnan tunnusmerkit eivät täyty, vaikka tilikauden liikevaihto olisi suurempi kuin vähäisen toiminnan raja-arvo.<sup>188</sup> Tästä syystä vähäisen toiminnan arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle rajaaminen ei anna yksiselitteistä ratkaisua liiketoiminnan tunnusmerkkien käsitteen tulkinnanvaraisuuteen.

Vähäisen toiminnan euromääräistä raja-arvoa on nostettu vuosien varrella. Viimeisin muutos tuli voimaan vuonna 2021, kun asetettua vähäisen toiminnan euromääräistä raja-arvoa korotettiin AVL 3 §:n mukaiseen 15 000 euroon. Yhtenä haasteena vähäisen toiminnan raja-arvon määrittämisessä on ollut varmistaa, ettei syntyisi kilpailuvääristymiä vastaavassa asemassa olevien liiketoiminnan harjoittajien kesken<sup>189</sup>. On kuitenkin tärkeää huomata, että metsätalouden harjoittajat voivat hakeutua arvonlisäverovelvoitukseksi, vaikka tilikauden liikevaihto jäisi alle 15 000 euron<sup>190</sup>. Tämä mahdollistaa vähennysoikeuden niille hankinnoille, jotka liittyvät verolliseen toimintaan.

Vähäisen toiminnan yhteydessä tarkasteltiin myös alarajahuojennusta, joka on suunniteltu kevennyksenä niille liiketoiminnan harjoittajille, joiden tilikausikohtainen liikevaihto ylittää mainitun vähäisen toiminnan euromääräisen rajan<sup>191</sup>. Tavoitteena on helpottaa vähäisen toiminnan rajan ylittävien yritysten arvonlisäverotusta lieventämällä rajan ylittämisestä aiheutuvia arvonlisäveron tilitysvelvoitteita siihen asti, kunnes liikevaihto kasvaa riittävän suureksi<sup>192</sup>. Alarajahuojennuksen määrä on laskennallinen summa, joka on määritelty siten, että yrityksen liikevaihdon kasvaessa, huojennus vähenee asteittain ja arvonlisäveron maksun osuus nousee. Viimeisimmän muutoksen perusteella tilikauden (12 kk) liikevaihdon tulee olla pienempi kuin 30 000 euroa, jotta alarajahuojennus voi tulla kyseeseen<sup>193</sup>.

---

<sup>188</sup> Määttä, 2015, s. 127.

<sup>189</sup> HE 88/1993 vp, s. 17.

<sup>190</sup> Verohallinnon ohje. Metsänomistaja: muista ilmoittaa ja maksaa arvonlisävero. 24.2.2023.

<sup>191</sup> Ks. esim. Kallio, Lindholm, Ojala, Sämskilähti & Takalo, 2021, s. 1014–1019.

<sup>192</sup> HE 135/2003 vp, s. 4.

<sup>193</sup> Verohallinnon ohje. Arvonlisäveron alarajahuojennus. 19.5.2021.

Tutkielman aiheen näkökulmasta merkittävää on se, että metsätalouden harjoittaminen on rajattu alarajahuojennuksen ulkopuolelle. Tämä päätös perustui siihen, että alarajahuojennuksen tavoitteena on ollut erityisesti pienyritysten kasvumahdollisuuksien edistäminen<sup>194</sup>. Alarajahuojennus on kuitenkin poistumassa, sillä EU:n jäsenvaltioille ei enää sallita alarajahuojennuksen kaltaisten asteittaisten verohelpotusten käyttöä, ja ne ovat velvoitettuja noudattamaan direktiivin määräyksiä 1.1.2015 alkaen<sup>195</sup>.

Vähäisestä toiminnasta ja alarajahuojennuksesta siirryttiin tarkastelemaan arvonlisäverotuksen soveltamista metsätaloudessa. Ensinnäkin arvonlisäverotuksessa verokauden pituus voi vaihdella. Pelkästään alkutuotantoa, kuten metsätaloutta harjoittava luonnollinen henkilö, kuolinpesä tai yhtymä voi valita verokauden pituudeksi kuukauden sijaan vuoden. Verokauden pituus määrittää sen, kuinka usein arvonlisäveroilmoitus annetaan ja maksut suoritetaan. Pääsääntönä arvonlisäverotuksessa on kuukauden mittainen verokauden pituus. Toiseksi metsätalouden harjoittaja voi olla toiminnastaan muistiinpanovelvollinen tai kirjanpitovelvollinen riippuen omistusmuodosta ja siitä, harjoittaako metsänomistaja muuta toimintaa kuin metsätaloutta.

Arvonlisäverovelvollisen metsätalouden harjoittajan menettelyistä siirryttiin tarkastelemaan yhtymien, kuolinpesien, yhteismetsien ja osakeyhtiöiden arvonlisävero kohtelua. Ensinnäkin yhtymien arvonlisäverovelvollisuutta käsiteltäessä on tärkeää ottaa huomioon arvonlisäverolain ja tuloverolain säännökset sekä niiden väliset eroavaisuudet. Arvonlisäverolain mukainen yhtymä on AVL 13 §:n mukaisesti erillinen verovelvollinen, toisin kuin yhtymä tuloverotuksen puolella<sup>196</sup>. Toiseksi kuolinpesät, joita verotetaan metsäyhtymän tavoin osakkaistaan erillisenä verovelvollisina<sup>197</sup>. Kuolinpesän osakkailla on vastuu siitä, että esimerkiksi arvonlisävero ilmoitus tulee jätettyä ja mahdolliset suoritettavat arvonlisäverot tilitettyä määräpäivään mennessä. Kolmanneksi yhteismetsät, jotka ovat omistajistaan erillisiä oikeushenkilöitä. Yhteismetsien moninaisuutta

---

<sup>194</sup> HE 135/2003 vp.

<sup>195</sup> HE 143/2020 vp, kohta 2.1.

<sup>196</sup> Ks. esim. Verohallinnon ohje. Verotusyhtymän verotus. 5.7.2021. Dnro VH/569/00.01.00/2021, kohta 1.2.1.

<sup>197</sup> Ks. esim. Verohallinnon ohje. Metsätalouden vero ilmoituksen täyttöohje. 22.2.2023.

havainnollistaa se, kuinka yhteismetsien osakkaina voivat olla yksityishenkilöiden lisäksi kuolinpesät, yhtymät ja yhteisöt. Yhteismetsät ovat kirjanpitovelvollisia ja niiden verokausi arvonnisäverotuksessa on pääsääntöisesti kalenterikuukausi. Neljänneksi osakeyhtiöt, jotka ovat yhteismetsien tavoin omistajistaan erillisiä verovelvollisia. Niitä koskettaa esimerkiksi kirjanpitovelvollisuus harjoittamastaan toiminnasta, ja ne ovat velvoitettuja pitämään kahdenkertaista kirjanpitoa.

Metsätalouden harjoittaminen poikkeaa yleisestä arvonnisäverovelvollisuudesta esimerkiksi sen osalta, että VML 7.3 §:n mukaan metsätalouden arvonnisäveroilmoitusta ei tarvitse antaa, jos metsätalouden harjoittajalla ei ole verokauden aikana ollut metsätalouden tuloa, vähennyksiä tai muita verotukseen vaikuttavia tietoja. Tässä yhteydessä on kuitenkin huomioitava omistusmuoto. Esimerkiksi yhtiömuotoisen toiminnan puolella arvonnisäveroilmoitus on annettava verokaudelta riippumatta siitä, onko yhtiöllä ollut verokauden aikana arvonnisäverollista toimintaa<sup>198</sup>.

Tutkielman viimeisessä pääluvussa käsiteltiin myynnin verollisuutta ja arvonnisäveron vähennysoikeutta eri tilanteissa, mukaan lukien poikkeukset arvonnisäverollisuudesta ja erityistapaukset, kuten yhteisömyynti, tuet ja avustukset sekä vahingonkorvaukset. Ensimmäkin metsäkiinteistön myynti on AVL 27.1 §:n nojalla arvonnisäverotonta. Tästä pitää erottaa tietyt kiinteistöihin liittyvät luovutukset, kuten maa- tai kiviaineksen ottaminen, metsän hakkuuoikeuden myynti tai kalastusoikeuden myynti, joista puolestaan suoritetaan arvonnisäveroa. Toiseksi arvonnisäveroton yhteisömyynti, jolla tarkoitetaan nykyisen käytännön mukaisesti esimerkiksi pystykaupalla tapahtuvaa puutavaran myyntiä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle arvonnisäverovelvolliselle ostajalle. Kolmanneksi sellaiset tuet ja avustukset, jotka eivät liity suoraan tavaran luovuttamiseen tai palvelun suorittamiseen, eivät kuulu arvonnisäverolain soveltamisalaan eikä niitä lueta veron perusteeseen. Metsänomistajalle tyypillisenä tukena voidaan mainita esimerkiksi taimikon varhaishoitoa varten tarkoitettu kemera-tuki, joka on yksityiselle metsänomistajalle arvonnisäverotonta yleistukea. Neljänneksi vahingonkorvaukset ovat arvonnisäverottomia

---

<sup>198</sup> Verohallinnon ohje. Arvonnisäveron ilmoitus- ja maksuohjeet. 22.2.2022.

sillä perusteella, että ne eivät ole vastike tavaran luovuttamiselle tai palvelun suorittamiselle. Tästä poiketen on huomioitava sellaiset lunastustoimitukset, joissa vahingonkorvaus liittyy vahinkoa kärsineen osapuolen todellisen menetyksen korvaamiseen. Tällöin korvausten arvonlisäverokohtelu voi vaihdella sen mukaan, onko korvauksensaaja arvonlisäverovelvollinen vai ei.

Arvonlisäverojärjestelmä perustuu myynnin arvonlisäverollisuuden lisäksi laajaan vähennysoikeuteen. Vähennysoikeus on keskeinen periaate arvonlisäverotuksessa, johon kuitenkin sisältyy myös rajoituksia. Vähennysoikeus koskee ainoastaan niitä hankintoja, jotka liittyvät arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Esimerkiksi yleiskuluina tunnetut kustannukset, jotka eivät ole suoraan sidoksissa mihinkään tiettyyn myyntiin, voidaan vähentää arvonlisäverotuksesta vain siltä osin kuin ne kohdistuvat arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Tämä tarkoittaa, että jos arvonlisäverovelvollinen harjoittaa yksinomaan arvonlisäverollista toimintaa, hän voi vähentää kokonaisuudessaan yleiskulut.

Tutkielman loppukommenttina voi todeta, että metsätalouden arvonlisäverotus on saanut verrattain vähän huomiota aikaisemmissa tutkimuksissa. Tämän tutkielman tulosten perusteella voidaan vahvistaa, että metsätalouden arvonlisäverotus muodostaa monitahoisen kokonaisuuden. Muuttuvat säännökset ja omistusmuotojen suosion vaihtelut avaavat mielenkiintoisia mahdollisuuksia tuleville tutkimuksille tällä alueella. Samanlaisesti on syytä ottaa huomioon metsätalouden erityisluonne, joka sisältää pitkät kasvatusajat ja metsävarojen uusiutumisen vaikutukset tulonmuodostukseen.

## Lähteet

Aarnio, A. (1978). Mitä lainoppi on? Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Aarnio, A. (1989). Laintulkinnan teoria. WSOY.

Haapaniemi, M. (2018). Yleiskulujen vähentämisestä arvonlisäverotuksessa. Verotus, 2/2018.

Havia, P., Pettersson, H. (2015). Yhteismetsän vero-opas. Metsäkustannus.

HE 88/1993 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 283/1994 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 135/2003 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 147/2004 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 149 a §:n muuttamisesta.

HE 212/2005 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle metsäverotuksen siirtymäkauden päättymisestä johtuviksi muutoksiksi verolainsäädäntöön.

HE 260/2010 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi Suomen metsäkeskuksesta.

HE 135/2013 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi metsänhoitoyhdistyksistä annetun lain muuttamisesta ja metsänhoitoyhdistyksistä annetun lain eräiden säännösten kumoamisesta.

HE 363/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain 3 ja 149 a §:n sekä kuitintarjoamisvelvollisuudesta käteiskaupassa annetun lain 2 §:n muuttamisesta.

HE 132/2015 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle Metsähallituksen uudelleenorganisointia koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 176/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle yrittäjävähennystä koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 143/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 3 ja 149 a §:n muuttamisesta.

HE 167/2022 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi metsätalouden määräaikaisesta kannustejärjestelmästä ja kestävän metsätalouden määräaikaisen rahoituslain 29 a ja 48 §:n muuttamisesta.

Hukkanen, V. (2009). Metsänomistajan verokirja. Verotieto Oy.

Husa, J., Mutanen, A. & Pohjolainen, T. (2008). Kirjoitetaan juridiikkaa (2. uudistettu painos). Talentum.

Juanto, L., Punavaara, A. & Saukko, P. (2018). Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. (9. painos). Alma Talent.

Kallio, M., Lindholm, M., Ojala, M., Sääskilahti, J., Takalo, T. (2021). Arvonlisäverotus. KPMG ja Edita Publishing Oy.

Kiviniemi, M. (2015). Metsäoikeus. Metsäkustannus Oy.

Kiviniemi, M., Havia, P. (2019). Sujuvasti seuraavalle. Metsäkustannus.

Kiviranta, E. (2020). Metsäverotus. Kiviranta kustannus Oy.

Lamppu, K., Ruohola, T. (2023). Arvonlisäverotus käytännössä. Alma Talent Oy.

Leppiniemi, J., Kykkänen, T. (2023). Kirjanpito, tilinpäätös ja tilinpäätöksen tulkinta. Alma Talent Oy.

Luonnonvarakeskus. (2023). Puun tuontimäärä ja metsäteollisuuden viennin arvo pienivät vuonna 2022. Noudettu 03.08.2023 osoitteesta <https://www.luke.fi/fi/uutiset/puun-tuontimaara-ja-metsateollisuuden-viennin-arvo-pienenivat-vuonna-2022>

Metsähallitus. (2023). Metsähallituksen hallinnoimat valtion maa- ja vesialueet. Noudettu 18.06.2023 osoitteesta <https://www.metsa.fi/maat-ja-vedet/pinta-alat/>

- Metsäkeskus. (2022). Arvonlisäverotus. Noudettu 25.02.2023 osoitteesta <https://www.metsakeskus.fi/fi/metsan-kaytto-ja-omistus/metsaverotus/arvonlisaverotus>
- Metsäkeskus. (2022). Metsänomistusmuodot. Noudettu 12.11.2022 osoitteesta <https://www.metsakeskus.fi/fi/metsan-kaytto-ja-omistus/metsanomistusmuodot>
- Metsäkeskus. (2022). Perustietoa yhteismetsästä. Noudettu 12.11.2022 osoitteesta <https://www.metsakeskus.fi/fi/metsan-kaytto-ja-omistus/metsanomistusmuodot/yhteismetsat/tietoa-yhteismetsista>
- Metsäkeskus. (2023). Hallintaoikeus. Noudettu 17.9.2023 osoitteesta <https://www.metsakeskus.fi/fi/metsan-kaytto-ja-omistus/metsanomistusmuodot/hallintaoikeus>
- Metsäkeskus. (2023). Metsätalouden tukiin on tulossa muutoksia ensi vuonna. Noudatettu 6.9.2023 osoitteesta <https://www.metsakeskus.fi/fi/ajankohtaista/metsatalouden-tukiin-on-tulossa-muutoksia-ensi-vuonna>
- Metsäkeskus. (2023). Metsätalousmaan omistus omistajaryhmittäin. Noudettu 12.8.2023 osoitteesta <https://www.metsakeskus.fi/fi/avoin-metsa-ja-luontotieto/tietoa-metsien-omistuksesta/metsatalousmaan-omistus-omistajaryhmittain>
- Myrsky, M., Svensk, N. (2016). Vero-oikeuden oppikirja. Alma Talent Oy.
- Määttä, K. (2014). Verolakien tulkinta. Edita Publishing Oy.
- Määttä, K. (2015). Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Kauppakamari.
- Määttä, K. (2023). Metsänomistajan verotus. Helsingin Kamari Oy.
- Määttä, T., Paso, M. (2022). Johdatus oikeudellisen ratkaisun teoriaan. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.

- Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L., Jokinen, M. & Pikkujämsä, M. (2022). Arvonlisäverotus. Alma Talent Oy.
- Nieminen, K. (2015) Suora ja välitön yhteys vähennysoikeuden edellytyksenä. Verotus 2/2015.
- Niskakangas, H., Viitala, T., & Hokkanen, M. (2020). Johdatus Suomen verojärjestelmään (4., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.
- Nykänen, P., Urpilainen, M. (2023). Epäsuorat metsäsijoitukset – verokohtelu kotimaisissa tilanteissa. Verotus 1/2023.
- Nykänen, P., Urpilainen, M. (2023). Metsärahostot ja niiden ulkomaiset osuudenomistajat – muuttunut verokohtelu sekä nykyisen sääntelyn kehittämisvaihtoehtoja. Verotus 4/2023.
- Ossa, J. (2000). Maa- ja metsätalousverotus. Kauppakaari Oyj.
- Ruohola, T. (2022, 17. tammikuuta). Mitä EU:ssa on meneillään alv-asioissa? Tilisanomat. Noudettu 7.10.2023 osoitteesta <https://tilisanomat.fi/verotus/mita-eussa-on-meneillaan-alv-asioissa>
- Räbinä, T. (2023). Verotusmenettelyn perusteet. Alma Talent Oy.
- Sirpoma, P., & Tannila, E. (2014). Arvonlisäverotus käytännönläheisesti. Helsingin seudun kauppakamari.
- Verohallinto. (2014). Arvonlisäverovelvollisen opas. Noudettu 14.10.2023 osoitteesta [https://www.edilex.fi/verohallinnon\\_ohjeet/2014\\_0627.html](https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2014_0627.html)
- Verohallinto. (2001). Puun myyntitulon ajallinen kohdistaminen ja pystykauppa yhteisömyyntinä. (Dnro 2475/40/2001). Noudettu 14.10.2023 osoitteesta [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-sivu/48713/puun\\_myyntitulon\\_ajallinen\\_kohdistamine/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-sivu/48713/puun_myyntitulon_ajallinen_kohdistamine/)
- Verohallinto. (2003). Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin. (Dnro 1531/345/2003). Noudettu 14.10.2023 osoitteesta

[https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48081/verohallituksen\\_kannanottoja\\_yritysvero/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48081/verohallituksen_kannanottoja_yritysvero/)

Verohallinto. (2010). Maa- ja metsätalouden tuotteiden oman käytön arvostaminen arvonlisäverotuksessa. Noudettu 14.10.2023 osoitteesta [https://www.edilex.fi/verohallinnon\\_ohjeet/2010\\_0701.html](https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2010_0701.html)

Verohallinto. (2017). Maatalousmaan vuokrauksen verotus. (Dnro A141/200/2017). Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/62012/maatalousmaan-vuokrauksen-verotus/>

Verohallinto. (2017). Vahingonkorvaus ja vahingonkorvauksen luonteinen erä arvonlisäverotuksessa. (Dnro A122/200/2015). Noudettu 14.10.2023 osoitteesta [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48609/vahingonkorvaus\\_ja\\_vahingonkorvauksen\\_l/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48609/vahingonkorvaus_ja_vahingonkorvauksen_l/)

Verohallinto. (2017). Verohallinnon päätös muistiinpanovelvollisuudesta. Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/paatokset/60371/verohallinnon-p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s-muistiinpanovelvollisuudesta/>

Verohallinto. (2019). Maa-aineksista saatavat tulot luonnollisen henkilön verotuksessa. (Dnro VH/895/00.01.00/2019). Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48904/maa-aineksista-saatavat-tulot-luonnollisen-henkil%C3%B6n-verotuksessa/>

Verohallinto. (2021). Arvonlisäveron alarajahuojennus. Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/alarajahuojennus/>

Verohallinto. (2021). Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 15 000 euroa. (Dnro 8130/00.01.00/2020). Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48658/arvonlis%C3%A4verottoman-v%C3%A4h%C3%A4isen-toiminnan-raja-15-000-euroa/>

- Verohallinto. (2021). Liikevaihdoltaan pienen yrityksen arvonlisävero. Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/vahainen-liiketoiminta-on-arvonlisaverotonta/>
- Verohallinto. (2021). Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä. (Dnro VH/1143/00.01.00/2021). Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47866/luottamuksensuoja-verotusmenettelyss%C3%A42/>
- Verohallinto. (2021). Näin rekisteröidyt arvonlisäverovelvolliseksi. Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/rekisterointi/>
- Verohallinto. (2021). Verotusyhtymän verotus. (Dnro VH/569/00.01.00/2021). Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/99022/verotusyhtym%C3%A4n-verotus/>
- Verohallinto. (2022). Arvonlisäverollisen toiminnan päättyminen. Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/rekisterointi/arvonlisaverollisen-toiminnan-paattyminen/>
- Verohallinto. (2022). Arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuohjeet. Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ilmoitus-ja-maksuohjeet/>
- Verohallinto. (2022). Oma-aloitteiset verot. Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/omaaloitteiset-verot/>
- Verohallinto. (2022). Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa. (Dnro VH/4518/00.01.00/2021). Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/105973/tuet-ja-avustukset-arvonlis%C3%A4verotuksessa/>

- Verohallinto. (2022). Yhteisuuksien tuloverotus. (Dnro VH/385/00.01.00/2022). Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/87053/yhteisuuksien-tuloverotus2/>
- Verohallinto. (2022). Yhteisuuksien tuloverotus. Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/87053/yhteisuuksien-tuloverotus2/>
- Verohallinto. (2023). Arvonlisäveron maksuohjeet. Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ilmoitus-ja-maksuohjeet/>
- Verohallinto. (2023). Arvonlisäveron verokausi ja sen muutokset. 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ilmoitus-ja-maksuohjeet/verokauden-muutos/>
- Verohallinto. (2023). Kuolinpesä maatalouden tai metsätalouden harjoittajana. Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/kuolinpesan-veroasioiden-hoito/maatalous-ja-mets%C3%A4talous/>
- Verohallinto. (2023). Maanmittaustoimitusten verovaikutuksia. (Dnro VH/584/00.01.00/2023). Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/88755/maanmittaustoimitusten-verovaikutuksia2/>
- Verohallinto. (2023). Metsänomistaja: muista ilmoittaa ja maksaa arvonlisävero. Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/mets%C3%A4nomistajan-arvonlis%C3%A4veroilmoitus/>
- Verohallinto. (2023). Metsätalouden pääomatulon hankinnassa käytettävien koneiden hankintamenon vähentäminen. (Dnro VH/494/00.01.00/2023). Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/59568/metsatalouden-paaomatulon-hankinnassa-kaytettavien-koneiden-hankintamenon-vahentaminen3/>

- Verohallinto. (2023). Metsätalouden veroilmoituksen täyttöohje. Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsatalouden-veroilmoitus/metsatalouden-veroilmoituksen-tayttoohje/>
- Verohallinto. (2023). Yhteismetsä. Noudettu 14.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/yhteismetsa/>
- Viitala E.-J., Leppänen, J. (2014) Yhteismetsien verotusaseman ja sääntelyn kehitys: lainsäädännön muutokset ja niiden ohjausvaikutukset. Metsätieteen aikakauskirja 1/2014.
- Viitala, E.-J., Finér, S., Hietanen, S., Korhonen, O., Nykänen, P., Urpilainen, M. & Valonen, M. (2022). Metsärahasot: Oikeudelliset rakenteet, verotusasema ja toiminta Suomessa. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 99/2022. Luonnonvarakeskus. Helsinki.
- Wikström, K., Ossa, J. & Urpilainen, M. (2015). Vero-oikeuden yleiset opit (1. painos). Kauppakamari.
- Ääriä, L. (2020). Poimintoja arvonlisäverolain ja arvonlisäverodirektiivin eroavaisuuksista. Verotus, 5/2020.

### **Oikeustapausluettelo**

#### **Euroopan unionin tuomioistuin**

EUT C-29/08 SKF

EUT C-62/12 Kostov

#### **Korkein hallinto-oikeus**

KHO 1975-T-1446

KHO 1996-B-576

KHO 1996-T-2895

KHO 1997-T-65

KHO 1997-T-792

KHO 2001-T-526 (ään.)

KHO 2004-T-1892

KHO 2007-T-1373

KHO 2007-T-3159

KHO 2007-T-251

KHO 2008-T-701

KHO 2014-T-192 (ään.)

KHO 2015-T-3678

KHO 2016-T-3658

KHO 2020-T-4250

### **Hallinto-oikeus**

Helsingin HAO 29.1.2002 02/0043/4

Helsingin HAO 21.03.2012, 12/0301/1

### **Keskusverolautakunta**

KVL 1994/181

KVL 1994/168

KVL 1995/209

KVL 1998/32