



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Tiina Ylikojola

Yhteisöjen metsäverotus

Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö
Talousoikeuden pro gradu -tutkielma
Talousoikeuden maisteriohjelma

Vaasa 2024

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Tiina Ylikojola		
Tutkielman nimi:	Yhteisöjen metsäverotus		
Tutkinto:	Kauppatieteiden maisteri		
Oppiaine:	Talousoikeus		
Työn ohjaaja:	Kalle Määttä		
Valmistumisvuosi:	2024	Sivumäärä:	92

TIIVISTELMÄ:

Suomalainen metsäverolainsäädäntö on perinteisesti keskittynyt luonnollisten henkilöiden, kuolinpesien ja näiden muodostamien verotusyhtymien sekä yhteismetsien verotuskysymyksiin. Muiden metsänomistusmuotojen metsäverotuksesta ei ole vastaavalla tavalla lainsäädäntöä, ja oikeuskäytäntöäkin on vähän. Metsänomistusrakenteiden muuttuessa, metsänomistuksen välillisten omistusrakenteiden lisääntyessä ja kansainvälistyessä sekä metsien omistuksessa nähtävän arvopaperistumisen ilmiön myötä on ajankohtaista tarkastella verolainsäädäntöä yhteisöjen osalta.

Tutkielman tarkoituksena on selvittää TVL:n 3 §:n mukaisiin yhteisöihin kuuluvien merkittävimpien metsänomistajien, osakeyhtiöiden ja erikoissijoitusrahastojen, tuloverotusta ja arvonlisäverotusta sekä näiden kirjanpitovelvollisuuden liittyvää sääntelyä. Leimaavaa tarkastelun lähtökohdalle on se, että nojaa joudutaan usein hakemaan tuloveron yleisistä lähtökohdista, sillä nimenomaisesti yhteisöihin liittyvä metsäverolainsäädäntö on verraten niukkaa. Tutkielman perusteella voidaan muodostaa kattava kokonaiskuva siitä, mitä metsätaloutta harjoittavan kirjanpitovelvollisen yhteisön on otettava huomioon juoksevan tulon verotuksessa, arvonlisäverotuksessa ja kirjanpidon järjestämisessä. Tarkastelun pohjalta tutkielmassa on toteutettu verotuksen vertailu eri omistusmuotojen kesken kotimaisissa tilanteissa ja selvitetty Suomen verotusoikeuden toteutumista kansainvälisissä rajat ylittävissä metsänomistusjärjestelyissä, joissa välillinen omistus on toteutettu kotimaisen tai ulkomaisen verovapaan erikoissijoitusrahaston kautta.

Tämä tutkielma osoittaa, että puhtaasti kotimaisten omistustilanteiden osalta voidaan todeta Suomen verotusoikeuden olevan turvattu ja tarkastelu voidaan kohdistaa eri metsänomistusmuotojen verorasitukseen vertailuun, jossa metsävähennysoikeudella on keskeinen merkitys. Kansainvälisissä rajat ylittävissä omistusjärjestelyissä voidaan puolestaan osoittaa tilanteita, joissa suomalaisesta metsästä saatu tulo voi jäädä Suomen verotusvallan ulkopuolelle. Tutkielmassa havaittiin myös haasteita ja tulkintaongelmia kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittamisessa. Erityisesti metsäkiinteistön hankintamenoon sisältyvän puuston osuuden merkitseminen vaihto-omaisuuteen sekä metsäkiinteistön arvonalenemisen, metsänhoitokustannusten ja uudistamisvelvoitteen käsittely kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä saattavat erota voimassa olevasta verotuskäytännöstä.

Tutkimus on toteutettu pääasiassa lainopillista eli oikeusdogmaattista menetelmää käyttäen, joka tarkoittaa voimassa olevien oikeussäännösten tutkimusta. Lisäksi tutkimuksessa yhdistyy talousoikeudellinen näkökulma, jossa lainopilliseen tutkimukseen liitetään liiketaloudellinen näkökulma verotuksen vertailussa. Lähdeaineistona tutkimuksessa on käytetty lainsäädäntöä, lainvalmisteluaineistoa, oikeuskäytäntöä, Verohallinnon ohjeita ja oikeuskirjallisuutta.

AVAINSANAT: metsäverotus, metsätalous, yhteisö, arvonlisäverovelvollisuus, kirjanpitovelvollisuus

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkimuksen tausta	6
1.2	Tutkimuksen tavoite ja aiheen rajaus	8
1.3	Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto	9
1.4	Tutkimuksen rakenne	11
2	Metsänomistuksen muodot ja niiden tuloverotus	14
2.1	Metsänomistajan käsite ja metsäverotuksen soveltaminen	14
2.2	Luonnolliset henkilöt, verotusyhtymät ja kuolinpesät	14
2.2.1	Metsäverotus osana pääomatulojen verotuksen kokonaisuutta	16
2.2.1	Metsätalouden pääomatulot	17
2.2.2	Metsästä saatavien muiden tulojen verotus	18
2.2.3	Metsätalouden pääomatuloista tehtävät vähennykset	20
2.2.4	Metsätalouden puhtaasta pääomatulosta tehtävät vähennykset	23
2.3	Yhteismetsät	25
2.4	Elinkeinoyhtymät	27
2.4.1	Elinkeinoyhtymä luonnollisen henkilön ja kuolinpesän metsänomistuksessa	27
2.4.2	Kommandiittiyhtiö pääomarahastojen metsäsijoituksissa	28
2.5	Yhteisöt	31
2.5.1	Osakeyhtiö suorana metsänomistuksen muotona	37
2.5.2	Osakeyhtiö epäsuorana metsäsijoituksen muotona	40
2.5.3	Erikoissijoitusrahastot	41
2.5.4	Julkisyhteisöt	44
3	Arvonlisäverovelvollisuus metsätaloudessa	45
3.1	Liiketoiminnan harjoittaminen	45
3.2	Vähäinen liiketoiminta	46
3.3	Alarajahuojennus	47
3.4	Arvonlisäveron verokausi	47
3.5	Myynnin verollisuus ja poikkeukset	48

3.6	Veron peruste	50
3.7	Vähennysoikeus	51
3.8	Oma käyttö arvonlisäverotuksessa	53
3.9	Arvonlisäveron ajallinen kohdistaminen	54
4	Kirjanpitovelvollisuus metsätaloudessa	56
4.1	Kirjanpitovelvollisuus	56
4.2	Muistiinpanovelvollisuus	56
4.3	Kirjanpitolainsäädännön mukaiset velvoitteet	57
4.4	Kirjanpidon tavoitteet ja tehtävät	59
4.5	Kirjanpidon ja verotuksen yhteys	63
4.6	Kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittaminen	64
4.6.1	Metsäkiinteistön hankintameno pysyvänä vastaavana	64
4.6.2	Metsäkiinteistön puusto vaihtuvana vastaavana	65
4.6.3	Tuloslaskelmaa ja liitetietoja koskevat merkinnät	66
5	Vertailu metsänomistusmuotojen verotuksesta	68
5.1	Kotimaiset tilanteet	69
5.2	Ulkomaiset tilanteet	74
6	Johtopäätökset	79
	Lähteet	84

Taulukot

Taulukko 1. Metsätalousmaan omistus omistajaryhmittäin. 8

Taulukko 2. Metsänomistusmuotojen verorasituksen alin mahdollinen taso kotimaisissa tilanteissa. Kommandiittiyhtiön, osakeyhtiön ja erikoissijoitusrahaston tulonsaajana on luonnollinen henkilö. 72

Lyhenteet

AIFML	Laki vaihtoehtorahastojen hoitajista (162/2014)
AVL	Arvonlisäverolaki (1501/1993)
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
HE	Hallituksen esitys
IFRS	International Financial Reporting Standards
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KILA	Kirjanpitolautakunta
KPA	Kirjanpitoasetus (1339/1997)
KPL	Kirjanpitolaki (1336/1997)
MK	Maakaari (540/1995)
MHYL	Laki metsänhoitoyhdistyksistä (534/1998)
MetsäL	Metsälaki (1093/1996)
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki (543/1967)
LähdeVL	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978)
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016)
OYL	Osakeyhtiölaki (624/2006)
PK	Perintökaari (40/1965)
PMA	Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (1753/2015)
TilintarkL	Tilintarkastuslaki (1141/2015)
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
YhtML	Yhteismetsälaki (109/2003)
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)

1 Johdanto

1.1 Tutkimuksen tausta

Suomessa valtaosan metsistä omistavat yksityiset henkilömetsänomistajat. Lainsäädännössä, oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa yksityisten henkilömetsänomistajien metsäverotusta on sen myötä käsitelty laajasti. Metsänomistus on kuitenkin Suomessa muuttumassa ja metsänomistusrakenne monipuolistuu. Yksityisten henkilömetsänomistajien tausta muuttuu maatalouden harjoittajista palkansaajiin ja suorasta yksityismetsänomistuksesta tapahtuu siirtymistä välilliseen metsänomistukseen, jossa muutokset näkyvät yhteismetsien ja metsärahastojen määrien ja niiden pinta-alojen lisääntymisenä¹.

Metsänomistus on myös kansainvälistynyt ja rahastojen taustalta löytyy yhä useammin ulkomainen omistaja ja omistusten moninainen rakenne. Yhdeksi metsäverotuksen ajankohtaiseksi kysymykseksi onkin muodostunut ulkomaisiin omistuksiin liittyvä rajat ylittävien tilanteiden verokohtelu. Metsänomistusrakenteen muuttuminen heijastuu yhteisöjen metsäverotukseen liittyvän lainsäädännön tarkasteluun sekä veropoliittiseen keskusteluun, miten yhteisöjen verolainsäädäntöä pitäisi kehittää Suomen verotusoikeuden turvaamiseksi ja veropohjan aukkojen välttämiseksi. Pääministeri Petteri Orpon hallituksen ohjelman yhtenä tavoitteena onkin selvittää juuri sijoitusrahastojen veropohjan tiivistämistä².

Yhteisöjen metsänomistuksen muuttuminen alkoi Suomessa 2000-luvun alussa, jolloin Stora Enso Oyj ja Metsäliitto-yhtymä siirsivät metsäomistuksensa erillisiin yhtiöihin, joiden omistajaksi tuli myös institutionaalisia sijoittajia. Kolmas suuri suomalainen metsäteollisuusyritys UPM-Kymmene Oyj puolestaan aloitti myymään metsiään suoraan institutionaalisille ostajille. Metsä sijoituskohteena sai pontimen näistä järjestelyistä, kun

¹ Karppinen 2020, s. 5 ja Suomen metsäkeskus 2021.

² Valtioneuvosto 2023, s. 239

mittavia metsäpinta-aloja tuli sijoittajien saataville.³ Metsänomistuksen muutoksessa onkin nähtävissä *arvopaperistumisen* ilmiö, kun kotimaiset ja ulkomaiset toimijat ovat nähneet metsänomistuksen sijoituskohteena⁴.

Viimeisen reilun vuosikymmenen aikana metsärahasotot ovat laajentaneet voimakkaasti toimintaansa Suomessa sekä suurin että välillisin omistuksin. Rahastojen mielenkiinto metsätilojen ostamiseen on säilynyt viime vuosinakin, vaikka isojen metsätilojen tarjonta on tyrehtynyt ja rahastot ovat päätyneet kilpailemaan sellaisista kiinteistöistä, joita myös yksityissijoittajat ja maa- ja metsätaloudenharjoittajat ostavat.⁵ Metsärahasotot eivät sinällään ole oma erillinen kokonaisuutensa muista kiinteistöihin sijoittavista rahastoista, vaan ne ovat osa laajempia kiinteistösijoitusmarkkinoita. Ulkomaisten toimijoiden mielenkiinto Suomen kiinteistömarkkinoihin on kasvanut ja vuodesta 2012 vuoteen 2021 sijoitukset ovat kolminkertaistuneet⁶. Metsärahasotojen suosio on siten kehittynyt samansuuntaisesti kuin koko kiinteistösijoitusmarkkinoiden.

Suomessa metsätalousmaasta⁷ 48 prosenttia on yksityishenkilöiden omistuksessa, kun lasketaan yksityiset henkilöt ja kuolinpesät yhteen, 34 prosenttia valtion omistuksessa, 12 prosenttia yhteisöjen⁸ ja niihin rinnastettavien omistajien omistuksessa, yhteisomistajien omistuksessa noin kolme prosenttia ja noin kolmella prosentilla omistustiedoissa on puutteita. Yhteisöjen metsäomistusta tarkasteltaessa yhtiöt omistavat seitsemän prosenttia, kunnat kaksi prosenttia, sijoitusrahastot yhden prosentin ja seurakunnat, muut yhteisöt sekä säätiöt jokainen alle prosentin.⁹ Seuraavaan taulukkoon on koottu metsätalouden omistuksen jakautuminen omistajaryhmiin Manner-Suomen alueella.

³ Viitala ja muut 2022, s. 10–11

⁴ Nykänen & Urpilainen 2023a, s. 5

⁵ Viitala ja muut, 2022, s. 11

⁶ HE luonnos 19.9.2022, s.32

⁷ Suomessa metsätalouden maa jaetaan puuntuotoskyvyn mukaan metsämaahan, kitumaahan, joutomaahan ja muuhun metsätalouden maaan.

⁸ Yhteisöiksi luetaan tässä yhtiöt, kunnat, sijoitusrahastot, seurakunnat, säätiöt ja muut yhteisöt

⁹ Suomen metsäkeskus 2023a

Taulukko 1. Metsätalousmaan omistus omistajaryhmittäin.¹⁰

Omistajaryhmä	Omistajat, kpl	Kiinteistöt, kpl	Pinta-ala, ha	Osuus alasta
Yksityinen henkilö	552 262	730 866	11 173 520	43,1 %
Valtio	1	11 865	8 936 718	34,4 %
Yhtiö	12 459	39 534	1 892 938	7,3 %
Kuolinpesä	65 232	87 703	1 203 124	4,6 %
Omistustiedoissa puutteita		65 674	886 899	3,4 %
Yhteismetsä	606	2 485	795 496	3,1 %
Kunta tai kuntaliitto	350	35 276	442 443	1,7 %
Sijoitusrahasto	14	3 216	273 806	1,1 %
Seurakunta	298	2 522	151 739	0,6 %
Muu yhteisö	2 707	5 865	125 733	0,5 %
Säätiö	328	1 634	67 301	0,3 %
Yhteensä	634257	986640	25949717	100,0 %

Rahastojen todellisesta omistusosuudesta ei kuitenkaan ole tarkkaa tietoa, koska rahastojen yhden prosentin omistusosuudessa näkyy vain suora kotimainen omistus eikä rahastojen välillistä metsänomistusta yhtiöiden ja yhteismetsien kautta ole tilastoitu. Huomattavaa on myös se, että puutteelliset omistustiedot voivat sisältää tilastoituna muita omistajaryhmiä kuten rahastoja.¹¹ Maanmittauslaitoksen kauppahintatilastoista voidaan kuitenkin tehdä päätelmiä metsäraahastojen omistusten kasvusta, koska ne osoittavat sijoitusrahastojen olleen metsätilakaupoista vuonna 2021 kauppasummaltaan suurin omistajaryhmä ja pinta-alojen suhteessakin suurempi kuin yksityishenkilöt¹².

1.2 Tutkimuksen tavoite ja aiheen rajaus

Metsäverojärjestelmää on perinteisesti tarkasteltu yksityishenkilöomistuksen näkökulmasta verolainsäädännön painottuessa kotimaiseen luonnollisten henkilöiden metsänomistukseen. Välilliseen metsänomistukseen liittyvien yhteisöjen verolainsäädäntöä ja vero-oikeudellista tarkastelua sekä kotimaisissa että kansainvälisissä tilanteissa on verrattain vähän. Yhteisöjen metsänomistuksen lisääntyminen ja arvopaperistuminen

¹⁰ Suomen metsäkeskus 2023a

¹¹ Suomen metsäkeskus, sähköpostiviesti metsätietoasiantuntija Juha Väisänen 17.8.2023

¹² Viitala ja muut 2022, s. 17

tekevät aiheesta ajankohtaisen; yhtäältä yksityishenkilöiden kiinnostus välillistä omistusta kohtaan lisää tarvetta yhteisöjen metsäverotuksen sääntelyn tuntemiseen ja toisaalta joudutaan pohtimaan kansainvälisien rajat ylittävien metsänomistusjärjestelyiden vaikutusta Suomen verotusoikeuteen.

Tutkielman tavoitteena on tarkastella metsätaloutta harjoittavien yhteisöjen tuloverotukseen ja arvonlisäverotukseen liittyvän sääntelyn tilaa, metsätalouden harjoittamiseen liittyviä kirjanpidon kysymyksiä sekä vertailla yhteisöjen metsänomistusta muihin metsänomistusmuotoihin verosuunnittelun näkökulmasta. Tutkielman pohjalta saadaan muodostettua kuva, mitä verotuksellisia ja kirjanpidollisia velvoitteita yhteisöllä on sen toimiessa metsätalouden harjoittajana. Tutkielman luonne on talousoikeudellinen, jossa lainopilliseen tutkimukseen liitetään liiketaloudellinen näkökulma.

Tutkielmassa tarkastelu kohdistetaan tuloveron osalta juoksevaan tuloon ja luovutuksesta saatujen voittojen verotus jätetään vain niihin mainintoihin kuin se liittyy olennaisesti juoksevan tulon käsittelyyn. Metsäverotukseen liittyvää muuta lainsäädäntöä kuten perintö- ja lahjaverotusta tai varainsiirtoverotusta käsitellään vain niiltä osin kuin ne liittyvät olennaisina osina tuloverotukseen tai arvonlisäverotukseen.

Tuloverolain 3 §:n mukainen yhteisöjen määritelmä on laaja ja osalla näistä yhteisöistä ei ole merkittävää metsänomistusta. Tutkielmassa tarkastelu on kohdistettu merkittävimpiin yksityissektorin yhteisömetsänomistajiin eli osakeyhtiöihin ja erikoissijoitusrahastoihin. Kun jäljempänä tutkielmassa viitataan yhteisöihin, käsittää se tässä yhteydessä edellä mainitut osakeyhtiöt ja erikoissijoitusrahastot.

1.3 Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto

Tutkielma toteutetaan pääasiassa lainopillista eli oikeusdogmaattista menetelmää käyttäen, joka tarkoittaa voimassa olevien oikeussäännösten tutkimusta. Lainoppi on perinteinen oikeustieteen ydinalue ja sen tarkoitus on tuottaa tietoa oikeusnormien eli oikeuslähteen kielellisten ilmaisujen sekä sisältöjen yhdistelmästä tulkinnan ja

systematisoinnin avulla. *Tulkinnan* tarkoituksena on tuoda esiin oikeusnormien merkityksen ja kuulumisen voimassa oleviin oikeussäännöksiin. *Systematisoinnilla* järjestetään oikeusnormeja osaksi yhtenäistä ja johdonmukaista oikeusjärjestelmää. Tulkinta ja systematisointi ovat vuorovaikutuksessa toisiinsa, koska systematisoinnissa tulkinnan avulla järjestetään voimassa olevaa oikeutta ja toisaalta tulkinnassa systematisoinnin avulla selvitetään voimassa olevan oikeuden sisältöä.¹³

Oikeuslähdeoppi määrittelee ne oikeudelliset materiaalit ja niiden keskinäiset painoarvot sekä etusijajärjestyksen, joita lainopin avulla tulkitaan ja systematisoidaan¹⁴. Suomessa oikeuslähteitä on jaoteltu perinteisesti Aulis Aarnion ja Aleksander Peczenikin jaottelun pohjalta vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin sekä sallittuihin. Vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluvat lait, asetukset ja alemman tasoiset säädökset sekä maantapa. Myös eurooppaoikeuden sitovat osat, Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimus, EU-tuomioistuimen ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen soveltamisratkaisut kuuluvat vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lainvalmisteluaineisto ja tuomioistuinten antamat ennakkoratkaisut. Sallittuihin oikeuslähteisiin kuuluvat oikeustiede, oikeusperiaatteet ja reaaliset argumentit. Vahvasti velvoittavien oikeuslähteiden sivuuttaminen ratkaisutoiminnassa tekee ratkaisusta lainvastaisen, heikosti velvoittavien oikeuslähteiden käyttö puolestaan synnyttää perusteluvollisuuden ja niiden sivuuttamisesta seuraa todennäköisesti ratkaisun muuttuminen ylempään oikeusasteeseen. Sallituilla oikeuslähteillä voidaan perustella ratkaisuja, mutta ne eivät ole velvoittavia eikä niiden sivuuttamisesta koidu seuraamuksia.¹⁵

Perinteisen oikeuslähdeopin lähtökohtana on ollut staattinen oikeuslähteen ennakoitu velvoittavuuden aste. Oikeuslähdeoppi on kuitenkin muuttunut Eu-oikeuden vaikutuksesta dynaamisempaan suuntaan oikeuslähteiden painoarvon tarkastelun muuttuessa tapaus- ja tilannekohtaiseksi sekä oikeusperiaatteiden merkityksen lisääntymisenä.¹⁶

¹³ Hirvonen 2011, s. 21–23, 25

¹⁴ Hirvonen 2011, s. 41

¹⁵ Kolehmainen 2016, s. 116–117

¹⁶ Kolehmainen 2016, s. 117

Tämä muutos on heijastunut myös verolainopin alaan, jossa staattisen tulkinnan sijaan tulkintojen eri variaatiot ovat leimallisia. Verolakien tulkinnan lähtökohtana onkin tärkeää tunnistaa oikeuslähteet ja niiden etusijajärjestys. Lakien sanamuoto saattaa olla tulkinnanvarainen ja joudutaan tukeutumaan lain esitöihin, vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön tai EU-oikeuteen. Näiden puuttuessa voidaan myös tukeutua seuraamusargumentteihin eli tarkasteluun minkälaisia veroseuraamuksia seuraa erilaisista tulkintavaihtoehdoista.¹⁷

Vero-oikeudellisessa tutkimuksessa Verohallinnon ohjeilla on erityinen asema oikeuslähteenä. Verohallinnon ohjeistus on laajaa ja kohdistuu niin suurelle yleisölle yleistajuisina ohjeina kuin verotuksen ammattilaisille syventävinä ohjeina. Laintulkinnassa ohjeet voivat tarjota yhden mahdollisen näkökulman verolainsäädännön tulkinnalle ja lisäksi niitä voidaan käyttää argumentoinnin tukena.¹⁸ Vaikka ohjeet eivät ole sitovia, ne antavat viitteitä kuinka uusia tai muuttuneita verolakeja tulkitaan etenkin silloin, jos lainvalmistelutyöt eivät tarjoa tulkinta-apua. Perinteisen oikeuslähdeopin mukaan Verohallinnon ohjeet ovat sallittuja lähteitä, jolloin Verohallinnon ohjeiden tulkintasuositukset voidaan sivuuttaa heikosti velvoittavien oikeuslähteiden kuten KHO:n ennakkopäätöksellä.¹⁹

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus koostuu kuudesta pääluvusta. Ensimmäisessä pääluvussa esitellään johdantona tutkimuksen tausta, tavoitteet, aiheen rajausta, tutkimusmetodi ja lähdeaineisto. Johdannosta käy ilmi aiheen ajankohtaisuus sekä keskeisimmät muutokset metsäomistusrakenteen muutoksessa. Toisessa pääluvussa käsitellään metsäverotuksen lähtökohta ja tarkastellaan kattavasti tuloverolain jaottelun mukaisesti suomalaisia metsänomistusmuotoja sekä niihin liittyvää verolainsäädäntöä ja muodostetaan näiden pohjalta kokonaiskuva Suomen metsänomistusmuodoista. Osiossa nähdään lainsäädännön nykytilaa ja määritellään verotuksen keskeisiä termejä sekä yhteisöjen kohdalla vertaillaan, miten

¹⁷ Määttä 2014, s. 1–2, 292

¹⁸ Nykänen 2020, s. 619, 627–628

¹⁹ Määttä 2017, s.38

kyseinen omistusmuoto eroaa metsäverotuksessa muista omistusmuodoista etenkin veroetujen, kuten metsävähennyksen, metsälahjavähennyksen, menovarauksen ja tuhovarauksen, hankintatyön arvon vähennyksen ja yrittäjävähennyksen kohdalla.

Kolmannessa luvussa käsitellään metsätalouden arvonlisäverovelvollisuutta ja millaisia erityistilanteita metsätalouden arvonlisäveroon voi liittyä. Luvussa tulee myös esiin, kuinka metsänomistusmuoto ja siihen liittyvä kirjanpitovelvollisuus tai muistiinpanovelvollisuus voivat vaikuttaa arvonlisäverosäännösten erilaiseen soveltamiseen verokauden, oman käytön ja suoriteperusteen osalta.

Neljännessä luvussa tarkastellaan kirjanpitolakia ja miten se sääntelee metsätaloutta harjoittavan kirjanpitovelvollisen yhteisön kirjanpitoa ja tilinpäätöstä. Tässä luvussa nivotaan yhteen kirjanpidon ja verotuksen yhteyttä ja miten kirjanpitovelvollinen muodostaa kirjanpidosta veroilmoituksella annettavat tiedot. Keskeinen tarkastelun kohde luvussa on kirjanpitolain tulkintaa tarkentava Kirjanpitolautakunnan ohjeeseen 1996/2019 perustuva metsäkiinteistön hankintamenon ja siihen sisältyvän puuston osuuden käsittely sekä kulujen ja menetysten jaksottaminen kirjanpidossa ja verotuksessa.

Viidennessä luvussa vertaillaan verotusta kotimaisissa ja ulkomaisissa tilanteissa. Luvussa nähdään, miten kotimaisissa tilanteissa metsänomistusmuotojen välillä verorasitus on riippuvainen siitä, onko metsävähennystä käytössä luonnollisilla henkilöillä ja yhteismetsillä. Nykyinen tai tuleva metsänomistaja tai metsäsijoittaja voi hyödyntää verorasituksen vertailutaulukkoa ja miettiä tämän pohjalta omia tavoitteitaan. Ulkomaisissa rajat ylittävissä tilanteissa tarkastellaan Suomen verotusvallan rajoja ja miten tyypillisimmissä omistusrakenteissa verotusoikeus jakaantuu tulon lähdevaltion ja tulonsaajan asuinvaltion välillä.

Kuudennessa luvussa koostetaan tutkimuksen havainnot ja esitetään tulokset, sekä tehdään johtopäätöksiä näiden pohjalta. Tarkoituksena on saada selkeä kuvaus yhteisöjen metsäverotuksen tilasta sekä kotimaisissa että ulkomaisissa tilanteissa. Johtopäätöksissä

pyritään tiivistämään ne erityispiirteet verotuksessa ja kirjanpidossa, joihin metsätaloutta harjoittavan kirjanpitovelvollisen on kiinnitettävä huomiota. Lisäksi esitetään kirjoittajan omia pohdintoja tulosten pohjalta.

2 Metsänomistuksen muodot ja niiden tuloverotus

2.1 Metsänomistajan käsite ja metsäverotuksen soveltaminen

Metsänomistajan määritelmää on avattu laissa metsänhoitoyhdistyksistä (534/1998), jonka mukaan metsänomistajalla tarkoitetaan maata käsittävän kiinteistön (metsän) omistajaa kalenterivuoden alkaessa tai jolla on pysyvä hallintaoikeus metsään. Metsänomistaja voi olla metsänhoitoyhdistyslain mukaan luonnollinen henkilö tai TVL:n 3, 4 ja 5 §:n mukainen yhteisö, yhtymä tai yhteisetuus.

Metsäverotuksen soveltamiseen liittyy maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 2.2 §:ssä määritelty maatilän käsite, jossa maatilalla tarkoitetaan itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta. Verotuskäytännössä maatilän kriteerinä on vakiintunut lisäksi myös yli kahden hehtaarin pinta-ala, joka voi koostua eri kiinteistöistä tai määräaloista²⁰. Puhdasta metsätaloutta voidaan siten pitää verotuksessa maatilana ja metsäverotusta koskevia säännöksiä voidaan soveltaa maatilana käsiteltyyn kiinteistöön. MVL:n oikeusvaikutukset näkyvät luonnollisen henkilön, kuolinpesän ja näiden muodostaman verotusyhtymän sekä yhteisetuuden osalta oikeutena tehdä metsätaloutta koskevia vähennyksiä metsätalouden pääomatulosta *maatilana pidettävältä kiinteistöltä*²¹. Tällaisia vähennyksiä ovat TVL:n 55 §:n mukainen metsävähennys ja TVL:n 111 §:n mukainen menovaraus, joita käsitellään tarkemmin luvussa 2.2.3.

2.2 Luonnolliset henkilöt, verotusyhtymät ja kuolinpesät

Luonnollinen henkilö voi omistaa metsätalouden yksin tai yhdessä puolison kanssa. Verotuksessa puolisoitten yhdessä tai erikseen omistamat metsät katsotaan kokonaisuudeksi ja metsätalouden vuositulo jaetaan puolisoille heidän omistusosuksiensa suhteessa. Puolisoitten verotukseen sovelletaan samoja säännöksiä kuin verotusyhtymään, jota tarkastellaan jäljempänä. Puolisot voivat harjoittaa metsätaloutta myös erillisinä

²⁰ KHO 2013:152 ja Verohallinto 2022a luku 2

²¹ Määttä 2023, s. 42

verovelvollisina ja tällöin puolison itsenäisesti hallitsemissa metsissä voidaan vaatimuksesta verottaa erillään. Tuloverolaissa puolisona tarkoitetaan aviopuolisoa, johon rinnastetaan avopuoliso, jos he asuvat yhdessä ja heillä on tai on ollut yhteinen lapsi.²²

Verotusyhtymä tarkoittaa TVL:n 4.1 §:n toisen kohdan mukaista maatalouden, metsätalouden tai kiinteistöjen hallinnan harjoittamiseen liittyvää verotuksellista laskentayksikköä. On huomattava, että TVL:n 4.1. ensimmäisessä kohdassa yhtymällä voidaan tarkoittaa myös elinkeinoyhtymiä kuten avoimia yhtiöitä tai kommandiittiyhtiöitä. Näiden yhtymien säännöksiä ei kuitenkaan sovelleta verotusyhtymiin, koska verotusyhtymät eivät voi harjoittaa elinkeinotoimintaa.²³ Metsätalouden harjoittamiseen liittyvä verotusyhtymä eli *metsäyhtymä* muodostuu, kun kaksi tai useampi henkilö omistavat yhdessä metsää eikä nämä omistajat ole tuloverolaissa tarkoitettuja puolisoita. Koska metsäyhtymä ei ole erillinen verovelvollinen, verotus tapahtuu osakkaiden omistusosuuksien suhteessa heidän henkilökohtaisessa verotuksessaan.²⁴

Kuolinpesän metsäverotus tapahtuu luonnollisen henkilön tavoin. Kuolinpesä säilyy metsätalouden harjoittamisen osalta erillisenä verovelvollisena eikä sen osakkaille jaeta tuloa heidän henkilökohtaiseen verotukseensa. Kuolinpesän veroista ovat osakkaat kuitenkin yhteisesti vastuussa.²⁵ TVL:n 17.2 §:n elinkeinotoimintaa harjoittava kuolinpesä ei kuitenkaan säily erillisenä verovelvollisena, vaan verotus tapahtuu yhtymänä kuolinvuotta seuraavien kolmen vuoden jälkeen.

Luonnollisten henkilöiden metsänomistuksen yhteydessä on merkitystä myös perintökaaren (40/1965) 12. lukuun perustuvalla hallintaoikeudella, koska hallintaoikeuden kohteena voi olla metsätaloutta harjoittava maatila. Hallintaoikeudella tarkoitetaan omaisuuden käyttöoikeutta ja sen tuoton saamista, joka metsätaloudessa tarkoittaa oikeutta metsän vuotuista kasvua vastaavaan tuottoon hallinta-ajalta. Hallintaoikeus kuuluu

²² Verohallinto 2019a, s. 6–7

²³ Verohallinto 2021a, luku 1

²⁴ Verohallinto 2019a, s. 5

²⁵ Verohallinto 2019a, s. 4

yleensä omaisuuden omistajalle, mutta omaisuuden luovuttaja voi pidättää hallintaoikeuden itselleen tai muille henkilöille määräaikaisena tai elinikäisenä. Myös testamentilla voidaan määrätä hallintaoikeudesta.²⁶

Verotuksessa hallintaoikeuden haltijan katsotaan olevan metsätalouden harjoittaja ja metsätulojen verotus tapahtuu pääsääntöisesti vastaavalla tavalla kuin metsätilan omistajalla. Verotuksessa omaisuuden hankinta- ja perusparannusmenot ovat omistajalle kuuluvia kustannuksia, kun taas hallintaoikeuden haltijalle kuuluvat ne kustannukset, jotka kerryttävät hänen veronalaisia metsätuloja hallinta-ajaltaan. Metsävähennystä tai metsälahjavähennystä ei voi kuitenkaan käyttää hallintaoikeuden pidättämisen jälkeen.²⁷

2.2.1 Metsäverotus osana pääomatulojen verotuksen kokonaisuutta

Metsäverotus tapahtuu pääsääntöisesti pääomaverotuksena TVL:n 32 §:n mukaan. Pääomatuloa on siten omaisuuden tuotto, omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ja muu sellainen tulo, jota varallisuuden voidaan katsoa kerryttäneen. Metsätalouden pääomatulon ohella muita pääomatuloja voiva olla korkotulot, pörssiyhtiöstä saatu osinkotulo, vuokratulo, sijoitusrahasto voitto-osuus, henkivakuutuksen tuotto, maa-aineksista saatu tulo sekä luovutusvoitto. Kun pääomatuloista vähennetään TVL:n 54 §:n mukaiset tulonhankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot sekä muut tuloverolaissa säädetyt vähennykset, erotukseksi jää pääomatulolajin nettotulo. Pääomatulot muodostavat yhden kokonaisuuden riippumatta tulolähteestä, joten sillä ei ole merkitystä mihin pääomatuloon tulonhankkimismeno kohdistuu.²⁸ Pääomatulosta suoritetaan TVL:n 124 §:n säännöksiin veroa 30 %:a ja 34 %:a siltä osin, kun verotettavan pääomatulon määrä ylittää 30 000 euroa. Jos pääomatulolajiin syntyy alijäämä, verovelvollisella on oikeus tehdä TVL:n 131 §:n mukainen alijäämähyvitys ansiotulojen veroista. Jos alijäämää ei voida vähentää ansiotulosta, muodostuu TVL:n 60 §:n mukainen pääomatulolajin tappio, joka

²⁶ Verohallinto 2019b

²⁷ Verohallinto 2019b

²⁸ Kiviranta 2020, s. 40–41

voidaan vähentää TVL:n 118 §:n säännöksen mukaan seuraavan 10 verovuoden aikana pääomatulosta sitä mukaa kuin pääomatuloa syntyy.

Metsätaloutta harjoittavan luonnollisen henkilön, verotusyhtymän ja kuolinpesän on ilmoitusvelvollisuuttaan varten pidettävä verotusmenettelylain (1558/1995, myöhemmin VML) 12 §:n mukaan muistiinpanoja, joihin sisältyvät verotuksessa tarvittavat tiedot. Muistiinpanovelvollisuus edellyttää, että muistiinpanojen on perustuttava tositteisiin ja muistiinpanoja sekä tositteita on säilytettävä kuusi vuotta verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Poikkeuksena metsälahjavähennyksen liittyvät muistiinpanot ja tositteet on säilytettävä valtiontukiseurannan takia kymmenen vuotta tuen myöntämisaikankohdasta.

2.2.1 Metsätalouden pääomatulot

TVL 43 §:ssä on säädetty tarkemmin metsätalouden pääomatulon veronalaisuudesta. Lain mukaan veronalaista tuloa metsänomistajalle ovat omasta metsästä myydystä runkopuusta sekä muusta kuin runkopuusta kuten hakkuutähteistä, kannoista, muusta metsäenergiapuusta, koristehavuista, tienvarsikepeistä ja joulupuiden luovutuksesta saatu tulo. Lisäksi myös vakuutuskorvaukset, muut korvaukset kuten hirvivahinkokorvaukset sekä metsätalouteen saadut tuet²⁹ ja avustukset ovat veronalaista tuloa.

Metsänomistaja voi myydä puuta metsästään *pystykaupalla*, jolloin myyjä luovuttaa hakkuuoikeuden puunostajalle ja kauppahinta sisältää kokonaan metsätalouden pääomatulona verotettavaa puutavaran kantoraha-arvoa tai *hankinta- ja käteiskaupalla*, jolloin myyjä vastaa puutavaran valmistamisesta ja kuljettamisesta sekä saa kauppahintana korvauksen puutavarasta sekä sen valmistuksesta ja kuljettamisesta. Käteiskauppa eroaa hankintakaupasta siinä, että puutavara myydään ilman etukäteissopimusta puunostajalle. Hankinta- ja käteiskaupoissa puunmyynti on kokonaan metsätalouden

²⁹ Esimerkiksi kestävän metsätalouden määräaikaisen rahoituslain (35/2015) mukainen Kemera-tuki, jonka voimassa olon päättymisen jälkeen 31.12.2023 otetaan käyttöön lakiin metsätalouden määräaikaisesta kannustejärjestelmästä (71/2023) perustuva Metka-tuki.

pääomatulona, jos hakkuun ja kuljetuksen on hoitanut ulkopuolinen taho. Jos taas hankintatyö eli hakkuu- ja kuljetustyö on tehty itse, niin hankintatyön arvo vähennetään myyntitulosta.³⁰ Hankintatyön arvo on verovapaata 125 m³ asti ja sen ylittävältä osalta hankintatyön arvo käsitellään muusta metsätalouden verotuksesta poiketen TVL 63 §:n mukaan ansiotulona. Hankintatyön arvo saadaan kuitenkin vähentää aina metsätalouden pääomatulona verotusta hankintakauppatulosta, vaikka osa hankintatyöstä verotettaisiin ansiotulona.³¹

2.2.2 Metsästä saatavien muiden tulojen verotus

Metsästä saatavien muiden tulojen verotus voi tapahtua metsätalouden pääomatulona, muuna pääomatulona, maatalouden tulona tai elinkeinotulona. Luonnonsuojelulain mukaiset suojelualuekorvaukset ovat verovapaita sekä sellaiset luonnontuotteiden myyntitulot, joita ei katsota palkkana maksetuksi.³²

Metsätalouden verotettavaa pääomatulona on omasta metsästä yksityistalouteen otettu puutavara asuinrakennuksen tai muun rakennuksen rakentamiseen tai korjaamiseen. Lämmitykseen käytetty polttopuu ei kuitenkaan ole veronalaista tuloa. Maatalouden käyttöön otettu tarvepuu, lämmityksen tai jatkojalostuksen raaka-aine on metsätalouden verotettavaa pääomatulona, joka maataloudessa on puolestaan vähennyskelpoista menoa. Tällainen tulolähdesiirto tapahtuu samaten, jos puutavaraa otetaan elinkeinotoiminnan käyttöön omasta metsästä. Maatalouden tai elinkeinotoiminnan tuotantorakennuksiin käytettyyn puutavaraan sovelletaan hiljaista kuittausta eikä sitä merkitä metsätalouden tuloksi eikä maatalouden tai elinkeinotoiminnan menoksi.³³

Muuna pääomatulona verotetaan muulta kuin maatilana pidettävältä kiinteistöltä saatu puunmyyntitulo, jolloin ei myöskään metsävähennystä voida soveltaa.³⁴ Esimerkiksi

³⁰ Verohallinto 2023a

³¹ Kiviranta & Kiviranta 2023, 5.luku

³² Verohallinto 2023b

³³ Verohallinto 2023b

³⁴ KHO 2013:152

tontit voivat olla tällaisia kiinteistöjä. Maa-ainesten myynti verotetaan myös muuna pääomatulona, ellei sitä laajemman jalostus- ja/tai kuljetustoiminnan takia veroteta elinkeinotoimintana. Metsätalouden luovutusvoitot metsäkiinteistöstä, metsätalouden koneista tai lunastuskorvauksista ovat muuta pääomatuloa.³⁵

Maatalouden tulona verotetaan metsästä saatavat vuokratulot, vaikka kyseessä olisi puhdas metsätila. Metsästä saatavaa vuokratuloa voi saada metsätilasta tai sen osasta, metsästysmaista, matkapuhelintukiasemien alueista, tuulivoimaloiden rakennuspaikoista ja sen vaikutusalueista ja muista korvauksista sekä metsätalouden kalustoon kuuluvista koneista.³⁶ Maatalouden tulolähteessä verotus tapahtuu ansio- ja pääomatulona. TVL:n 38 §:n mukaan pääomatulo-osuudeksi katsotaan joko 20 prosenttia verovuotta edeltäneen verovuoden maatalouden nettovarallisuuden vuotuisesta tuotosta tai verovelvollisen erillisestä vaatimuksesta 10 prosentin vuotuisen tuoton määrästä. Puhtailla metsätiloilla ei muodostu maatalouden tulolähteeseen nettovarallisuutta eikä siten voida laskea pääomatulo-osuutta, joten tuotot verotetaan ansiotulona. Peltojen ja metsien vuokratulon verokohtelu saattaa kuitenkin muuttua TVL:n 32 §:n mukaiseksi pääomatulona verotettavaksi tuloksi pääministeri Petteri Orpon hallituksen ohjelman linjauksen mukaan, jossa peltojen ja metsien vuokratulojen verokohtelu yhdenmukaistetaan muiden vuokratulojen kanssa³⁷. Maatalouden tulona verotetaan myös metsätalouden kalustolla tehty satunnainen koneurakointi sekä hiilinielukurvaukset. Metsätalouden sivutulot kuten omasta metsästä saadun raaka-aineen pienimuotoinen jatkojalostus on maatalouden tuloa kuten myös muualta kuin omasta metsästä hankituista puista saatu tulo.³⁸

Elinkeinotulona voidaan verottaa puutavaran jatkojalostusta, maa-aineksen myyntiä sekä metsäurakointia. Tällöin yleensä toiminnan laajuudella on merkitystä, koska

³⁵ Verohallinto 2023b

³⁶ Verohallinto 2023b

³⁷ Valtioneuvosto 2023, s. 236

³⁸ Verohallinto 2023b

pienimuotoinen toiminta on mahdollista verottaa myös muuna pääomatulona tai maatalouden tulona.³⁹

2.2.3 Metsätalouden pääomatuloista tehtävät vähennykset

Metsätalouden pääomatuloa koskevat vähennykset ovat tuloverolain 55 §:n mukainen metsävähennys sekä 56 §:n mukaiset metsätalouden pääomatulosta tehtävät muut vähennykset. Myös TVL:n 111 §:n mukainen menovaraus ja tuhovaraus kuuluvat metsätalouden pääomatulosta tehtäviin vähennyksiin. Näistä metsävähennys sekä menovaraus ja tuhovaraus voidaan tehdä vain, jos maatilana pidettävältä kiinteistöltä on saatu metsätalouden pääomatuloa, mutta TVL:n 56 §:n muut vähennykset voi kohdistaa yleisesti pääomatuloihin.⁴⁰ Metsätalouden pääomaverotuksen kuuluessa osaksi pääomaverotuksen kokonaisuutta, myös yleisesti pääomatuloja koskevista tuloverolain säännöksistä yleissäännös 54 §:n tulonhankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot sekä 29 §:n ja 31 §:n luonnolliset vähennykset koskevat luonnollista metsätaloudenharjoittajaa. Metsätalouden pääomatuloista tehtävät vähennyksen ilmoitetaan verotuksessa metsätalouden veroilmoituksella 2C-verolomakkeella ja luvussa 2.2.4 käsiteltävät puhtaasta metsätalouden pääomatulosta tehtävät vähennykset vähennetään verotuksessa vasta tämän jälkeen.

TVL:n 55 §:n mukaisen *metsävähennyksen* voi tehdä luonnollinen henkilö, kuolinpesä, näiden muodostama verotusyhtymä sekä yhteisetuus maatilalta pidettävältä kiinteistöltä saamastaan metsätalouden pääomatulosta ennen TVL 56 §:ssä tarkoitettujen muiden metsätalouden pääomatulosta tehtävien vähennysten tekemistä. Metsävähennyksen tarkoituksena on metsän hankintamenon vähentäminen verotuksessa. Metsävähennysoikeuden enimmäismäärä eli metsävähennyspohja on enintään 60 prosenttia vastikkeellisella saannolla hankitun metsän hankintamenosta ja sitä seurataan verovelvolliskohtaisesti. Metsävähennystä voidaan käyttää 60 prosenttia verovuonna veronalaisen

³⁹ Verohallinto 2023b

⁴⁰ Kiviranta 2020, s. 53

metsätalouden pääomatulon määrästä ja koska metsävähennyksen pitää olla euromäärältään vähintään 1500 euroa, on veronalaista metsätalouden pääomatuloa oltava vähintään 2500 euroa.⁴¹ Pääministeri Petteri Orpon hallituksen ohjelmassa metsävähennyksen tasoa on esitetty arvioitavaksi ja veropoliittisissa linjauksissa korotettavaksi 15 prosenttiyksiköllä⁴².

Metsätalouden pääomatuloon kohdistuvan TVL:n 111 §:n mukaisen *menovarauksen ja tuhovarauksen* voi tehdä luonnollinen henkilö, kuolinpesä ja näiden muodostama verosyntyä sekä yhteisetuus maatilana pidettävältä kiinteistöltä. Menovarauksen tarkoituksena on huomioida metsätalouden tulojen ja menojen eriaikainen muodostuminen ja mahdollistaa tulojen jaksottaminen niin, että osa puunmyyntitulosta voidaan jättää lukematta verovuoden tuloksi ja kattaa sillä metsätalouden tulonhankkimismenot seuraavina vuosina. Hallituksen esityksen HE 200/1992 mukaisesti menovarauksella on etenkin tarkoitus varmistaa päätehakkuisiin liittyvään lakisääteiseen uudistamisveloitteeseen liittyvien kulujen vähentäminen, vaikkakin menovarauksen perusteena voi olla kaikki muutkin TVL 43 §:ssä tarkoitetut metsätalouden pääomatulot. Menovaraus voi olla enintään 15 prosenttia metsävähennyksen ja mahdollisen hankintatyön arvon vähentämisen jälkeen jäljelle jäävästä veronalaisesta metsätalouden pääomatulosta. Menovaraus on tuloutettava lakkautettujen Oulun ja Lapin läänien alueilla kuuden ja muualla maassa neljän seuraavan verovuoden aikana, jolloin tulouttaminen tapahtuu yleensä tulonhankkimismenojen suuruisena. Poistoina vähennettävistä menoista voidaan kattaa vain kyseisen verovuoden poistoa vastaava määrä. Menovarauksen tulouttaminen voi tapahtua myös koko käyttöajan puitteissa verovelvollisen tahdon mukaisesti ilman, että samalle verovuodelle kohdistuu tulonhankkimiskuluja. Metsätuhon perusteella saadusta vakuutus- ja vahingonkorvauksesta voidaan tehdä TVL 111.2 §:n mukainen tuhovaraus, jonka enimmäismäärä on uudistamiskulujen suuruinen. Tuhovarausta ei voi tehdä, jos korvaus kohdistuu vain laatu- ja määrätappioon eikä uudistamistoimenpiteitä tehdä. Tuhovarauksen voi tehdä myös yhtä aikaa menovarauksen kanssa

⁴¹ Verohallinto 2022b, luvut 1,3 ja 6

⁴² Valtioneuvosto 2023, s. 130 ja 238

samoihin metsätuloihin perustuen, eivätkä ne ole toisiaan poissulkevia. Tuhovaraus tuloutetaan suoraan metsätalouden pääomatuloksi menovarauksen tapaan joko kuuden tai neljän seuraavan verovuoden aikana.⁴³

Metsätalouden pääomatuloon kohdistuvat muut vähennykset verovelvollinen saa vähentää TVL:n 55 §:n metsävähennyksen ja TVL:n 111§:n menovarauksen ja tuhovarauksen vähentämisen jälkeen. Nämä muut vähennykset voidaan kohdistaa yleisesti pääomatuloihin eikä niiden vähentämistä ole sidottu metsävähennyksen tai varausten tavoin metsätalouden pääomatuloon.⁴⁴ TVL:n 56 §:ssä säädettyjä metsätalouden pääomatu-
lostasta tehtäviä muita vähennyksiä voivat olla metsätaloudessa työskennelleiden palkkaus-
menot sivukuluineen lukuun ottamatta TVL 31.2 §:ssa tarkoitettua puolisolle ja enintään
14 vuotta täyttäneelle lapselle maksettua palkkaa, verovelvollisen ja hänen perheen-
jäsenensä pakollinen eläkevakuutusmaksu, metsänuudistamisesta johtuneet menot, tai-
mikonhoito- ja metsänhoitomenot, metsäteiden rakennus- ja hoitomenot, metsäojitus-
menot, metsätalouden koneiden- ja kaluston hankinta- ja käyttömenot, metsätalouden
rakennusten hankintamenot, metsänhoitomaksut⁴⁵, metsävakuutusmaksut sekä metsä-
suunnitelma ja -neuvonta. TVL 31 §:n luonnollisia vähennyksiä koskevien erityisien sään-
nösten mukaan voidaan vähentää myös ammattikirjallisuus, työmarkkinajärjestöjen jä-
senmaksut ja tulonhankintaan liittyvä kiinteistövero. Vähennyskelvottomia sen sijaan
ovat verovapaan tulon hankkimisesta johtuneet menot sekä elantomienot. TVL 54 §:n
mukaisia yleisiä tulonhankkimiseen liittyviä muita vuosimenoja voivat olla yleiskulutyypp-
piset kulut kuten matkakulut, tietoliikennekulut ja Suomen Metsäsäätiön vapaaehtoinen
menekinedistämismaksu sekä erillisen verohallinnon ohjeen mukainen työhuonevähennys.⁴⁶ Täysin tyhjentävää luetteloa ei muista vähennyksistä ole mahdollista laatia TVL 54
§:n tulonhankkimismenojen sekä TVL 29 §:n luonnollisten vähennysten yleisluontoisten
säästösten ilmentäessä vain nettotulon verottamisen periaatetta. Verovelvollisen

⁴³ Verohallinto 2023c, luvut 1–3

⁴⁴ Kiviranta 2020, s. 53 ja 64

⁴⁵ Metsänhoitomaksu on kumottu lailla 20.12.2013/1090 vuodesta 2015 lähtien ja tilalle on tullut vapaaehtoinen metsänhoitoyhdistyksen jäsenmaksu

⁴⁶ Kiviranta 2020, s. 64–65

verotuskohtelu jätetäänkin hyvin pitkälti oikeuskäytännön kautta tulkittavaksi.⁴⁷ Huomiointavaa on myös, että metsätalouden lainojen korot eivät kuulu metsätalouden pääomatulosta tehtäviin vähennyksiin, vaan ne vähennetään erikseen tulonhankkimisvelan korona pääomatuloista. Ainoastaan lainoihin liittyvät toimitusmaksut ja muut liitännäiskulut vähennetään suoraan metsätalouden pääomatulosta.⁴⁸

Metsätalouden pääomatulon ja siihen kohdistuvien menojen jaksottamisessa noudatetaan pääsääntöisesti maksu- eli kassaperiaatetta. TVL:n 110 §:n mukaan tulo katsotaan sen verovuoden tuloksi, jona se on nostettu, merkitty verovelvollisen tilille tai muutoin saatu vallintaan ja TVL:n 113 §:n mukaan verovelvollisen suorittamaan menoon perustuva, tulosta tehtävä vähennys tehdään, jollei erityisestä syystä muuta johdu, sinä verovuonna, jona maksu on suoritettu.⁴⁹ Metsätalouden menot vähennetään vuosimenona, ellei kyseeseen tule TVL:n 114 §:n ja 115 §:n hankintamenojen jaksottaminen, jolloin menot vähennetään poistoina. Metsäteiden rakentamismenot sekä metsäojitusmenot vähennetään tällöin TVL:n 115 §:n mukaan 15 prosentin vuotuisina menojäännöspoistoina ja alle 600 euron suuruinen meno tai menojäännös saadaan poistaa kerralla. TVL:n 115 §:ssä säädetään maatilatalouden tuloverolain mukaan tehtäväksi poistot metsätalouden koneista ja laitteista, joiden taloudellinen käyttöaika on yli kolme vuotta, 25 prosentin menojäännöspoistoin sekä metsätalouden rakennukset 10 prosentin menojäännöspoistoin.

2.2.4 Metsätalouden puhtaasta pääomatulosta tehtävät vähennykset

Metsätalouden puhtaasta pääomatulosta tehtäviä vähennyksiä ovat TVL:n 30 a §:n mukainen yrittäjävähennys ja TVL:n 55 a-d §:ien mukainen metsälahjavähennys, jotka vähennetään verotuksessa vasta metsätalouden pääomatuloista tehtävien vähennysten jälkeen. Vähennysten tekemisen järjestyksellä ei ole väliä veron määrän kannalta, koska kummatkin vähennykset tehdään metsätalouden puhtaasta pääomatulosta.

⁴⁷ Määttä 2017, s. 145

⁴⁸ Verohallinto 2023d

⁴⁹ Verohallinto 2022d

Yrittäjävähennyksen verottaja vähentää automaattisesti viran puolesta, mutta metsälahjavähennyksestä pitää tehdä vaatimus joko Omaverossa tai 2L-lomakkeella.

Yrittäjävähennyksenä vähennetään TVL 30 a §:n mukaan viisi prosenttia luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verovuoden elinkeinotoiminnan, maatalouden, metsätalouden ja porotalouden tulosta. Yrittäjävähennys edellyttää maatilana pidettävältä kiinteistöltä saatua metsätalouden pääomatuloa, jolloin se ei sovellu tontilta saataviin puunmyyntituloihin. Yrittäjävähennystä ei voi myöskään tehdä ansiotulona verotettavasta hankintatyön arvosta tai tappiollisesta metsätalouden tulosta.⁵⁰

TVL:n 55 a-d §:ien metsälahjavähennyksellä tarkoitetaan luonnollisen henkilön oikeutta vähentää lahjana tai lahjaluonteisella kaupalla saamastaan metsästä maksamansa lahjavero metsätalouden puhtaasta pääomatulosta. Hallituksen esityksen HE 158/2016 mukaan tavoitteena on edistää metsätilojen sukupolvenvaihdoksia ja välillisesti lisätä puun tarjontaa tilakokoja kasvattamalla ja yrittäjämäiseen metsätalouteen panostamalla. Metsälahjavähennyksen saamisen perusteeksi on laskettava metsälahjavähennyspohja, jossa metsän arvo lasketaan arvostamislain 7 §:n perusteella. Metsälahjavähennyspohjan muodostumisen alaraja on joko 30 000 euroa tai yli 100 hehtaarin metsätila. Tämän alarajan ylittävään osuuteen kohdistuvan lahjaveron määrä kerrotaan luvulla 2,4, jolloin saadaan tulokseksi euromääräinen metsälahjavähennyspohja. Metsälahjavähennyksen suuruus voi verovuonna olla enintään 50 prosenttia metsätalouden puhtaasta pääomatulosta ja sen pitää olla euromääräisesti vähintään 1500 euroa ja maksimissaan 195 000 euroa. Metsälahjavähennys tulee käyttää 15 vuoden kuluessa saadusta lahjasta. Jos metsätilasta tai sen osasta on tarkoitus luopua alle 15 vuoden omistujan sisällä, tehdyt metsälahjavähennykset tuloutuvat 20 prosentilla korotettuina. Jos taas saatuun lahjaan on sovellettu perintö- ja lahjaverolain 55 §:n verohuojennusta, ei metsälahjavähennys säännöksiä voida soveltaa.⁵¹

⁵⁰ Jauhiainen 2023, s.67

⁵¹ Verohallinto 2017a

2.3 Yhteismetsät

Yhteisetuutena verotetaan TVL 5 §:n mukaista yhteismetsää, tiekuntaa, kalastuskuntaa sekä muuta niihin verrattavaa yhteenliittymää. Yhteisetuuksista merkittävin verotuloa kerryttävä yhteenliittymä ovat yhteismetsät, joiden toiminta tähtää pääsääntöisesti voiton tuottamiseen osakkailleen⁵². Yhteismetsälain (109/2003) 1 §:n mukaan yhteismetsällä tarkoitetaan kiinteistöille yhteisesti kuuluvaa aluetta, jolla tarkoituksena on harjoittaa kestävä metsätaloutta osakkaidensa hyväksi. Yhteismetsä ei siten yleensä omista alueita, vaan omistusoikeus kuuluu osakkaille. Yhteismetsä voi kuitenkin hankkia osakskunnan omistukseen kiinteistöjä tai osuuksia muista yhteismetsistä.⁵³

Verotuksessa yhteisetuudet verotetaan erillisinä verovelvollisina TVL 18 §:n mukaan, eikä osakkaille jaettava ylijäämä ole osakkaan veronalaista tuloa. Osakas voi kuitenkin joutua toissijaiseen vastuuseen osuuttaan vastaavalta osalta yhteisetuudelle määrätystä verosta veronkantolain 53.1 §:n neljännen kohdan mukaisesti. Yhteisetuuksia koskeva verotuksen oikeuskäytäntö on viime aikoina keskittynyt yhteismetsiin liittyvien kysymysten ympärille ja se saattaa poiketa niin yhteisetuuksien kuin muiden verovelvollisryhmien verotuksesta.⁵⁴

Yhteisetuuksien verotus tapahtuu tulolähteittäin EVL:n, MVL:n tai TVL:n säännösten mukaan. Tulolähteittäin verottaminen tarkoittaa sitä, että toisen tulolähteen tappiota ei saa vähentää toisen tulolähteen tuloista. Yleensä yhteisetuuksien toiminta muodostuu TVL:n mukaan verotettavasta muusta toiminnasta, jota ei pidetä elinkeinotoimintana tai maatalouden harjoittamisena, joten yhteismetsienkin pääasiallisena tulolähteenä pidetään tuloverolain mukaista henkilökohtaista tulolähdettä metsätalouden harjoittamisen myötä. Yhteismetsä maksaa verotettavasta tuloksesta 26,5 prosenttia veroa tulolähteestä riippumatta. Jos yhteismetsälle syntyy tappiota jossain tulolähteessä, tappio

⁵² Havia & Pettersson 2015, s. 13

⁵³ Verohallinto 2022c, luku 1

⁵⁴ Verohallinto 2022c, luku 1 ja 2

vahvistetaan verotuksessa ja vähennetään seuraavan kymmenen vuoden aikana tulolähteen voitosta.⁵⁵

Yhteismetsän veronalaisia tuloja ovat yleensä metsätalouden tulot sekä erilaiset kiinteistöjen vuokratulot. Lisäksi osinkotulot, osuuspääomakorot ja muut ylijäämän palautukset katsotaan yhteismetsälle veronlaiseksi tuloksi kuten KHO on todennut ratkaisussaan 26.6.2020/2772. Yhteisetuoksien toisille maksamat ylijäämät katsotaan kuitenkin verovapaiksi saajilleen.⁵⁶ Ratkaisun perusteella esimerkiksi Metsäliitto Osuuskunnan ylijäämän palautus on verotettavaa tuloa yhteismetsälle, kun taas yhteisöille ylijäämän palautus säilyy verovapaana EVL:n säädösten mukaan.

Yhteismetsällä on oikeus vähentää tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot, joita tyypillisesti ovat metsätalouden menot, hallintomenot, palkkakulut, lainojen korkokulut sekä poistoina vähennettävät hankintamenot rakennuksista, koneista ja kalustosta sekä metsäojista ja -teistä. Yhteismetsällä on luonnollisen henkilön kuolinpesän ja verotusyhtymän tavoin mahdollisuus tehdä TVL 111 §:n mukainen meno- ja tuohovaraus, kun taas TVL 30 a §:n mukainen luonnollisen henkilön ja kuolinpesän yrittäjävähennys ei koske yhteismetsää. TVL 55 §:n mukainen metsävähennys on kuitenkin mahdollista yhteismetsille. Metsävähennysoikeus syntyy joko liitettäessä metsävähennysoikeutta sisältäviä metsiä yhteismetsään tai osakaskunnan hankkimista metsistä. Metsävähennysoikeutta on rajoitettu niin, että yhteismetsä voi tehdä metsävähennyksen verovuonna 2022 tai tämän jälkeen hankituista metsistä vain, jos osakaskunnan osuuksista vähintään puolet on luonnollisten henkilöiden tai kuolinpesien omistuksessa, eikä näiden omistus perustu sijoitusrahastoon tai vaihtoehtorahastoon tehtyyn sijoitukseen.⁵⁷ Tällä lainsäädäntömuutoksella on pyritty estämään metsävähennyksen hyödyntämistä metsäraho-omisteisissa yhteismetsissä.⁵⁸

⁵⁵ Verohallinto 2022c, luku 2

⁵⁶ Verohallinto 2022c, luku 3

⁵⁷ Verohallinto 2022c, luku 3-4

⁵⁸ HE 142/2021, s.12

2.4 Elinkeinoyhdytymät

Elinkeinoyhdytymä tarkoittaa TVL:n 4.1 §:n ensimmäisen kohdan mukaista laivanisännistö-yhtiötä, avointa yhtiötä, kommandiittiyhtiötä ja sellaista kahden tai useamman henkilön elinkeinotoiminnan harjoittamista varten perustamaa muuta kuin yhteisönä pidettävää yhteenliittymää, joka on tarkoitettu toimimaan osakkaiden yhteiseen lukuun. Elinkeinoyhdytymä eroaa TVL:n 4.1 §:n toisen kohdassa tarkoitettusta verotusyhtymästä siinä, että elinkeinoyhdytymä voi harjoittaa elinkeinotoimintaa muiden tulolähteiden ohella, kun taas verotusyhtymän tarkoituksena on maatalan viljely, metsätalouden harjoittaminen tai kiinteistönhallinta maatalouden tai muun toiminnan tulolähteessä.

Elinkeinoyhdytymän verotus tapahtuu TVL:n 16 §:n mukaan, jolloin tulos vahvistetaan tulolähteittäin aikaisempien verovuosien tappioiden vähentämisen jälkeen yhtymälle ja jaetaan sen jälkeen osakkaiden tuloksi yhtymäosuksiensa mukaan. Elinkeinoyhdytymä toimii verotuksessa laskentayksikkönä, eikä se ole erillinen verovelvollinen⁵⁹. Kommandiittiyhtiön tuloksen laskennassa tulolähdejaolla ei juuri ole vaikutusta kuin osinkotulojen ja luovutustappioiden käsittelyssä. Osinkotulot lasketaan muun toiminnan tulolähteessä suoraan osakkaiden tulona, kun elinkeinotulolähteessä ne kuuluvat yhtiölle. Luovutustappion vähentäminen muun toiminnan tulolähteessä tapahtuu puolestaan vain luovutusvoitoista ja viitenä seuraavana vuotena TVL:n 50 §:n mukaan, kun taas elinkeinotulolähteessä sallitaan TVL:n 119 §:n mukaan luovutustappioiden vähentäminen kaikesta elinkeinotoiminnan tulosta kymmenen vuoden aikana.⁶⁰

2.4.1 Elinkeinoyhdytymä luonnollisen henkilön ja kuolinpesän metsänomistuksessa

Elinkeinoyhdytymän metsätalouden harjoittaminen kuuluu muun toiminnan tulolähteeseen, ellei kyseessä ole yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa palveleva tarkoitus kuten esimerkiksi puutavaraa raaka-aineena käyttävän yrityksen raaka-ainelähde yrityksen omistamasta metsästä, jolloin metsäkiinteistö kuuluu EVL:n 53 §:n mukaisesti

⁵⁹ Määttä 2023, s. 60

⁶⁰ Viitala ja muut 2022, s. 57–58

elinkeino-omaisuuteen ja tulot verotetaan elinkeinotulolähteessä EVL:n 7 ja 8 §:n mukaan⁶¹. Elinkeino-yhtymän metsätalouden harjoittamiselle ei löydy samanlaisia etuja kuin luonnollisella henkilöllä ja kuolinpesällä, joten metsätalouden harjoittamista ei yleensä pidetä tarkoituksenmukaisena elinkeino-yhtymässä⁶². Vain luonnollisella henkilöllä ja kuolinpesällä on verotuksessa käytettävissä metsävähennys, menovaraus ja tuhovaraus, metsälahjavähennys sekä hankintatyön osittainen verovapaus, joita ei muille metsätalouden harjoittajille myönnetä⁶³. Yrittäjävähennyskin koskee vain elinkeino-yhtymien elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulolähteitä⁶⁴. Muilta osin elinkeino-yhtymä avoimena yhtiönä tai kommandiittiyhtiönä voisi kyllä sopia yrittäjämäiseen metsätalouden harjoittamiseen.⁶⁵

TVL:n 40 §:ssä säädetään luonnollisen ja kotimaisen kuolinpesän osuus elinkeino-yhtymän tuloksesta muun toiminnan tulolähteessä kokonaan pääomatuloksi. Elinkeino-toiminnan ja maatalouden tulolähteessä pääomatuloksi katsotaan verovuotta edeltäneen verovuoden päättyessä yhtymän elinkeinotoimintaan kuuluneesta nettovarallisuudesta laskettava 20 prosentin vuotuinen tuotto. Tämän ylimenevältä osalta tulo verotetaan ansiotulona.

2.4.2 Kommandiittiyhtiö pääomarahastojen metsäsijoituksissa

Epäsuorien metsänomistusten järjestelyissä elinkeino-yhtymien merkitys on lisääntynyt, kun kaikki kotimaiset metsiin sijoittavat pääomarahastot käyttävät kommandiittirakennetta osakkaiden päästessä tällä tavoin yhdenkertaisen verotuksen piiriin. Lakiin vaihtorahastojen hoitajista (162/2014, myöhemmin AIFM-laki) perustuvien kommandiittiyhtiömuotoisten pääomarahastojen toimintakausi on yleensä rajattu ja pääomarahastot myydään noin 10–15 vuoden toimintakauden jälkeen markkinatilanteen mukaan muille sijoittajille, joiden kautta metsien omistus voi päättyä myös sellaisiin olosuhteisiin, joissa

⁶¹ Andersson & Penttilä 2014, s. 136–137

⁶² Kiviranta 2020, s. 32

⁶³ Viitala ja muut 2022, s.38

⁶⁴ Verohallinto 2024a

⁶⁵ Jauhiainen 2023, s. 20

metsästä saatavien tuottojen verotus saattaa jäädä toteutumatta. Alun perin joillain kommandiittiyhtiöillä oli tarkoituksena päästä yhteismetsäomistusten kautta välillisesti myös valtiontukien piiriin metsävähennyksen ja Kemera-tukien myötä, mutta näiden valtiontukien kriteereihin on sittemmin tullut kiristyksiä ja ainoastaan metsävähennys voi olla enää mahdollinen sellaisissa välillisesti omistetuissa yhteismetsän osuuksissa, jonka osakaskunnan osuuksista yli puolet on suoraan luonnollisten henkilöiden tai kuolinpesien omistuksessa.⁶⁶

Kommandiittiyhtiön kautta metsiin sijoittavan pääomarahaston tulolähteen soveltamiseen liittyy tulkintaongelmia. Ulkomaisten sijoittajien verottaminen Suomessa voi rajoitua verosopimuksissa, joissa tulolähteen tulkinta muun toiminnan ja elinkeinotoiminnan tulolähteiden välillä voi olla merkitsevä tekijä. Hallituksen esityksen HE 203/1992⁶⁷ mukaisesti sijoitusluonteinen metsänomistus kuuluu muun toiminnan tulolähteeseen, mutta toisaalta toiminta voisi olla myös elinkeinotoimintaa metsäsijoitusten ollessa huomattavan laajoja ja sijoitustoiminnan vaatiessa aktiivista toimintaa. Oikeuskäytäntöä ei metsäsijoitusten tulolähdejaosta ole, joten lähtökohtaisesti metsäsijoituksia tarkastellaan muun toiminnan tulolähteessä.⁶⁸ Yleisesti ottaen kommandiittiyhtiön pääomasijoitustoiminnan on katsottu olevan elinkeinotoimintaa ja sen vastuunalaisena yhtiömiehenä on pääomasijoitustoiminnan harjoittamisesta vastaava hallinnointiyhtiö ja äänettöminä yhtiömiehinä sijoittajat.⁶⁹

Muun toiminnan tulolähteessä äänettömän yhtiömiehen verotus luonnollisen henkilön ja kuolinpesän osalta tapahtuu TVL:n 40 §:n mukaan pääomatulona, mutta yhteisöillä, joilla muun toiminnan tulolähdettä ei enää ole, tulo katsotaan elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluvaksi ja verotetaan 20 prosentin yhteisöverokannalla. TVL:n 21 §:n

⁶⁶ Viitala ja muut 2022, s. 25, 31–32

⁶⁷ HE 203/1992, s.16

⁶⁸ Viitala ja muut 2022, s. 57

⁶⁹ Tikka ja muut 2023, luku 5 Eri yritysmuotojen verotusasema; henkilöyhtiöt; käsitteet ja säännökset

osittain verovapailla yhteisöillä ja TVL:n 23 §:n yleishyödyllisillä yhteisöillä on muun toiminnan tulolähde, jossa tulo on verovapaata.⁷⁰

Muun toiminnan tulolähteessä osinkotulon verotus tapahtuu suoraan osakkaiden verotuksessa, jolloin luonnollista henkilöä ja kuolinpesää verotetaan noteeraamattomien yhtiöiden osalta TVL:n 33 b §:n mukaisesti ja noteerattujen yhtiöiden osalta TVL:n 33 a §:n mukaisesti. Yhteisön saama osinko noteeraamattomalta yhtiöltä on yleensä verovapaata EVL 6 a §:n säännöksiin. Noteeratuilta yhtiöiltä saadut osingot ovat niillä yhteisöillä, joita muun toiminnan tulolähteen poistumisen myötä verotetaan elinkeinotoiminnan tulolähteessä, EVL:n 6 a §:n mukaista kokonaan veronalaista yhteisöverokannan 20 prosentin alaista tuloa, jos yhteisö omistaa alle kymmenen prosenttia osingonjakajayhtiön osakepääomasta. Osinkojen verotusta käsitellään vielä tarkemmin luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien osalta luvussa 2.5.1 ja yhteisöjen osalta luvussa 2.5.2.

Vaikka lähtökohtaisesti metsäsijoitukset kuuluvat muun toiminnan tulolähteeseen, niin voidaan vertailla myös sellaista vaihtoehtoa, jossa metsätalous kuuluisi elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. *Elinkeinotoiminnan tulolähteessä* kommandiittiyhtiön metsätalouden harjoittaminen luonnollisen henkilön tai kuolinpesän verotuksessa verotetaan pääomatulona ja ansiotulona TVL:n 40 §:n mukaan, jolloin pääomatuloksi katsotaan verovuotta edeltäneen verovuoden päättyessä kuuluneesta TVL:n 41 §:n mukaisesta nettovarallisuudesta laskettava vuotuisen 20 prosentin tuottoa vastaava määrä. Tämän ylimenevältä osalta tulo verotetaan ansiotulona. Äänettömän yhtiömiehen nettovarallisuutta ei lasketa yhtiön todellisen nettovarallisuuden perusteella, vaan hänen nettovarallisuusosuutensa pidetään yhtiöpanosta. Yleensä äänettömän yhtiömiehen yhtiöpanoksen määrän 20 prosentin tuotto on suuri, joten käytännössä tulo verotetaan kokonaan pääomatulona.⁷¹ Yhteisön elinkeinotulo verotetaan elinkeinotoiminnan tulona 20 prosentin yhteisöverokannalla, pois lukien TVL:n 21 §:n osittain verovapaat yhteisöt, jotka maksavat TVL:n 124 §:n mukaan vuonna 2023 4,78 prosentin veron.

⁷⁰ Viitala ja muut 2022, s. 58–59

⁷¹ Viitala ja muut 2022, s. 60

Osinkojen verotus elinkeinotoiminnan tulolähteessä luonnollisella henkilöllä ja kuolinpesällä tapahtuu TVL:n 40 §:n mukaisesti niin, että osingon verovapaa osuus vähennetään tulo-osuudesta, joka EVL:n 6 a §:n mukaisesti on noteeratusta yhtiöstä 15 prosenttia ja noteeraamattomilla yhtiöillä 25 prosenttia. Yhteisöillä tulo-osuuteen sisältyvä osinko on verovapaa EVL:n 6 a §:n mukaan, ellei äänetön yhtiömies ole noteeraamaton yhtiö ja osinko saadaan noteeratulta yhtiöltä, jolloin osinko verotetaan 20 prosentin yhteisöverokannalla.

Ulkomaiset sijoittajat voivat toimia kommandiittiyhtiön äänettöminä yhtiömiehinä, jolloin he rajoitetusti verovelvollisina maksavat veroa vain Suomesta saadusta tulosta eli suomalaisen kommandiittiyhtiön tulo-osuus on heille veronalaista tuloa. Verosopimukset voivat kuitenkin vaikuttaa siihen, miten kommandiittiyhtiön kautta saatu tulo voidaan verottaa. Verosopimusten tulkinnassa ongelmana nähdään määräysten puuttuminen kuinka elinkeinoyhtymästä saatavaa tuloa verotetaan ja sen takia muun toiminnan tulolähteessä voidaan menetellä niin, että verotusoikeus voisi siirtyä verovelvollisen asuinvaltiolle. Elinkeinotoiminnan tulolähteessä Suomen verotusvalta voisi puolestaan olla helpommin perusteltavissa, koska verosopimusten mukaan verotusoikeus on asuinvaltion lisäksi valtiolla, jossa verovelvollisella on kiinteä toimipaikka. Kun kiinteää toimipaikkaa tulkitaan luonnonvarojen hyödyntämisen yhteydessä niin, että Suomessa oleva metsä voi muodostaa kiinteän toimipaikan ja Suomen verotusoikeus koskisi tällöin metsiin sijoittavan kommandiittiyhtiön elinkeinotoiminnan tulolähdettä. Elinkeinotulon verotuksessa verotus tapahtuu muuten pääsääntöisesti samoin kuin yleisesti verovelvollisella ja osingot tulevat rajoitetusti verovelvollisella verotetuksi lähdeverolain (627/1978) 3 §:n mukaan.⁷²

2.5 Yhteisöt

Verotuksessa yhteisöllä tarkoitetaan TVL:n 3 §:n mukaisia yhteisöjä eli valtiota ja sen laitosta, hyvinvointialuetta ja hyvinvointiyhtymää, kuntaa ja kuntayhtymää, seurakuntaa ja

⁷² Viitala ja muut 2022, s. 61–63

muuta uskonnollista yhdyskuntaa, osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia, sijoitusrahastoa, erikoissijoitusrahastoa, yliopistoa, keskinäistä vakuutusyhtiötä, lainajyvästää, aatteellista tai taloudellista yhdistystä, säätiötä ja laitosta, ulkomaista kuolinpesää, edellisissä kohdissa tarkoitettuihin yhteisöihin verrattavaa muuta oikeushenkilöä tai erityiseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuutta. Näistä merkittävimpiä yksityissektorin metsänomistajia ovat osakeyhtiö ja erikoissijoitusrahastot, joiden metsäverotuksen tässä luvussa keskitytään.

Yhteisö on itsenäinen verovelvollinen, jonka on lähtökohtaisesti suoritettava tuloveroa kaikista tuloistaan pois lukien TVL:n 3 luvun 20–22 §:ien kokonaan tai osittain verovapaat yhteisöt. Yhteisöt maksavat pääsääntöisesti veroa TVL:n 124 §:n yhteisöverokannan mukaan 20 prosenttia, mutta TVL:n 21–22 §:ien mukaisilla osittain verovapailla tai yleishyödyllisillä yhteisöillä tulovero vuonna 2023 on 4,78 prosenttia, jonka nämä yhteisöt maksavat pääsääntöisesti TVL:n 21 ja 23 §:n tarkoitetusta elinkeinotulosta ja kiinteistön tuottamasta tulosta mukaan lukien metsätalouden tulot. Tulolähteiden tappiot vahvistetaan yhteisöillä tulolähteittäin ja vähennetään tulolähteittäin seuraavan kymmenen verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy.

Yhteisöjen verotus tapahtuu tulolähteittäin ja verovuodesta 2020 lähtien osalla yhteisöistä poistui muun toiminnan tulolähde, joka yhdistettiin verotuksessa elinkeinotulolähteeseen maatalouden tulolähteen pysyessä ennallaan. Muun toiminnan tulolähde jäi kuitenkin edelleen voimaan yleishyödyllisille yhteisöille, julkisyhteisöille, osittain verovapailla yhteisöille, ulkomaisille kuolinpesille, asunto-osakeyhtiöille ja keskinäisille kiinteistöosakeyhtiöille. TVL:n 20 a §:n verovapaiden sijoitusrahastojen verotukselliseen asemaan tulolähdejaon poistamisella ei ole puolestaan vaikutusta. Aiemmin yhteisöjen metsätalouden harjoittaminen katsottiin tuloverolain mukaan muun toiminnan henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvaksi. Tulolähdejaon poistamisen jälkeen metsäomaisuus on katsottu yhteisöillä, joita tulolähdejaon poistaminen koski, kuuluvaksi EVL 12 a §:n mukaan elinkeinotoiminnan muun omaisuuden omaisuuslajiin lukuun ottamatta sellaista poikkeusta, jossa metsäomaisuus palvelee elinkeinotoimintaa tai maataloutta,

jolloin se voi kuulua elinkeinotoiminnan käyttöomaisuuden tai vaihto-omaisuuden omaisuuslajiin.⁷³ Tällöin yleensä kysymys on yrityksen omaan valmistustoimintaan otetusta puutavarasta, jossa samassa tulolähteessä siirretään käytettävä puu käyttöomaisuudesta vaihto-omaisuuteen ilman veroseuraamuksia.⁷⁴

Yhteisöillä ei ole käytävissä samanlaisia metsätalouteen kohdistuvia verotusta alentavia tai lykkäviä verotuksia kuten luonnollisilla henkilöillä, kuolinpesillä tai yhteismetsillä. Näitä verotuksia ovat mm. metsävähennys, metsälahjavähennys, menovaraus ja tuhovaraus ja hankintatyön arvon vähennys⁷⁵. Myös yrittäjävähennys on yksi verotuen muoto, jolla hallituksen esityksen HE 176/2016 mukaisesti alennettiin luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien verotusta vastineena yhteisöverokannan alentamiselle 20 prosenttiin vuonna 2014⁷⁶.

Verotuista metsävähennyksellä on merkittävin vaikutus yhteisöjen tuloverokohtelun vertailussa muihin omistusmuotoihin. Tuloverolaisissa yhteisöt ja elinkeinoyhtymät on jätetty 55 §:n metsävähennykseen liittyvän sääntelyn ulkopuolelle, eikä metsävähennystä sovelleta elinkeinotulon laskentaan⁷⁷. KHO on ottanut kantaa ratkaisussaan 2005:439 ja todennut, että osakeyhtiöllä ei ollut oikeutta vähentää metsäkiinteistön hankintamenoa sisältyvää puustoa vastaavaa osaa puun myyntitulosta, kun kyse oli käyttöomaisuuden hankintamenoista. Yhteisö ei voi siis millään tavoin vähentää puuston hankintamenoa metsätalouden tuloistaan ja se vaikuttaa keskeisesti siihen, että kotimaisissa tilanteissa yhteisömuotoinen metsänomistus ei ole kilpailukykyinen vaihtoehto niissä tilanteissa, joissa muilla toimijoilla on mahdollisuus käyttää metsävähennysoikeutta⁷⁸.

Yhteisöjä koskevaa metsävähennysoikeutta on käsitelty vuonna 1992 Puun myyntitulojen verotustyöryhmän muistiossa⁷⁹, vuonna 2000 Pentti Lähteenojan väitöskirjassa

⁷³ Verohallinto 2022e, luvut 1–3

⁷⁴ Kiviranta 2020, s.73

⁷⁵ Suomen metsäkeskus 2023b

⁷⁶ HE 176/2016 s. 8

⁷⁷ HE 200/1992 s.18 ja HE 203/1992 s.16

⁷⁸ Viitala ja muut 2022, s.4

⁷⁹ Puun myyntitulojenverotustyöryhmän muistio, valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1992:5

Metsäpolitiikka ja verotus sekä Maa- ja metsätalousministeriön vuonna 2011 Metsätalokoon ja rakenteen kehittäminen⁸⁰ -työryhmän raporteissa.⁸¹ Näissä metsävähennysoikeutta on esitetty ja pohdittu Ruotsin mallin pohjalta, jossa yhteisöillä on metsävähennysoikeus, mutta tosin pienempänä kuin henkilömetsänomistajilla. Lainsäädäntöön asti yhteisöjen metsävähennysoikeus ei ole päätenyt, vaan yhteisöt rajattiin pois hallituksen esityksestä HE 200/1992, vaikka Puun myyntitulojen verotustyöryhmä esitti muistiossa yhteisöille Ruotsin metsävähennyssäännöksen kaltaista metsävähennystä neljäsosan suuruisena⁸².

Metsävähennyksen puuttuminen elinkeinotoimintaan kuuluvilta metsäkiinteistöiltä on katsottu olevan verotuksen yleisten periaatteiden vastaista⁸³. Vaikka metsäkiinteistön hankintameno koostuu yleensä pääosin puustosta, joka on kuluva käyttöomaisuutta, katsotaan se verotuksessa kuitenkin kulumattomaksi käyttöomaisuudeksi, josta ei voi tehdä poistoja. Kun tällaisesta kulumattoman käyttöomaisuuden hankinnasta voidaan tehdä TVL:n 55 §:n mukainen metsävähennys, voidaan tätä poikkeusta tarkastella verotuksena. Kun metsävähennys ei ulotu elinkeinotoimintaan, voidaan metsävähennyksen puuttuminen puolestaan katsoa olevan verosanktio elinkeinotoimintaan kuuluville metsäkiinteistöille.⁸⁴

Metsäkiinteistöjä on käsitelty käyttöomaisuuteen kuuluvina edellä mainitun KHO 2005:439 ratkaisun lisäksi hallituksen esityksessä HE 203/1992, jossa todettiin metsäkiinteistön olevan kulumatonta käyttöomaisuutta⁸⁵. Kirjanpidon osalta KILA nosti lausunnossaan 1996/2019 esille, että se ei näe estettä käsitellä metsäkiinteistön hankintamennon puuston osuutta vaihto-omaisuutena kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä edellyttäen, että kirjanpitovelvollisella on aktiivista puukauppaa vuosittain⁸⁶. Jos puusto luettaisiin

⁸⁰ Metsätalokoon ja rakenteen kehittäminen - Työryhmän kannanotot 2011:3 osa 1 ja Metsätalokoon ja rakenteen kehittäminen - Työryhmän taustaselvitykset 2011:3 osa 2

⁸¹ Verohallinto, sähköpostiviesti ylitarkastaja Kari Pilhjerta 3.5.2024

⁸² Pilhjerta 2009, s. 44

⁸³ Kiviranta 2020, s. 73

⁸⁴ Lähteenoja 2000, s.35

⁸⁵ HE 203/1992, s.16

⁸⁶ KILA 2019, kohta 3.1

kirjanpidossa vaihto-omaisuuteen, silloin avautuisi kysymys, että voisiko tällä olla vaikutusta verolaintulkintaan ja voisiko puuston arvostaa vaihto-omaisuudessa myös verotuksessa ja voitaisiinko puuston osalta noudattaa tällöin elinkeinoverolain tavanomaisia vaihto-omaisuuden jaksottamisen verotusperiaatteita.⁸⁷ Toisin sanoen metsäkiinteistön hankintamenon puuston osuus vaihto-omaisuudessa saattaisi tuoda metsävähennyksen kaltaisen edun yhteisömuotoiselle metsänomistukselle, kun puuston arvo voitaisiin vähentää verotuksessa.

KHO:n ratkaisussa 2005:439 evättiin puuston hankintamenon vähentäminen puun myyntitulosta ja tälle linjalle voidaan hakea vahvistusta KHO:n metsävähennykseen liittyvän ratkaisun 2013:152 perusteluista. KHO totesi, ettei 0,45 hehtaarin määräala täytä maatilan määritelmää ollessaan alle kahden hehtaarin suuruinen, eikä metsän myynnistä saatuun tuloon voida näin ollen soveltaa TVL 55 §:n metsävähennystä koskevaa säännöstä. KHO totesi myös, ettei tulosta voida vähentää maa-alueen hankintamenoa millään tavalla. KHO:n perusteluissa mainitaan ”laissa ei ole tämän tilanteen osalta säädetty metsävähennyksen kaltaisesta vähennysoikeudesta, eikä ole myöskään lainsäätäjän tarkoituksen mukaista, että vastaava vähennysten laskentajärjestelmä otettaisiin käyttöön oikeuskäytännön kautta”, jolloin KHO torjuu myös muut vaihtoehtoiset vähennysjärjestelmät. Näyttäisi siis siltä, että verotuskäytäntö on sementoitunut KHO:n päätösten myötä ja KILAn kirjanpitolain tulkinnan tuomat mahdollisuudet kirjanpidossa eivät avaa ovea verotuskäytännön muutokselle. Katseet on tässä suhteessa käännettävä lainsäätäjän suuntaan ja etsittävä puuston hankintamenon vähentämisen mahdollisuuksia muualta, esimerkiksi metsävähennysoikeuden laajentamisesta. Metsävähennysoikeus saattaisi olla siinäkin mielessä selkeämpi vaihtoehto kuin puuston arvostaminen vaihto-omaisuudessa, koska maapohjan ja puuston arvoa ei tarvitsisi kiinteistökohtaisesti tarkastella ja erotella, vaan erottelu olisi metsävähennysjärjestelmässä systemaattisin prosenttiosuuksin tehty.

⁸⁷ Torkkel 2020, s.414, 419–420

Edellä mainittu metsäkiinteistön maapohjan ja puuston arvon eriyttäminen ja puuston osuuden merkitseminen vaihto-omaisuuteen liittyy metsäkiinteistöjen kauppatilanteisiin. Muissa tilanteissa *metsänhakkuuoikeudella* voisi olla sellaisia ominaisuuksia, joiden perusteella metsäkiinteistön maapohja ja puusto voitaisiin eriyttää ja myytäväksi tarkoitettu puusto poistaa ainesosamäärää vastaavalta osalta. Metsänhakkuuoikeudessa kyse on irtaimen omaisuuden sopimuksesta, jolla puunostaja saa oikeuden hakata tietyllä alueella kasvavan puuston. Ongelmalliseksi tilanne muodostuu kuitenkin pysyvän hakkuuoikeuden luonteen tarkastelussa, jolloin poistoajan määrittäminen muodostuu vaikeaksi metsän kasvaessa ja uudistuessa koko ajan, eikä verotuksessa voisi tehdä poistoja pysyvästä käyttöoikeudesta. Verotuksen kannalta kysymykseen voisi tulla sen takia muu kuin pysyvä metsänhakkuuoikeus, jolloin voitaisiin EVL:n 38 §:n säännöksen mukaisesti tehdä verovuonna käytettyä ainesosamäärää vastaava poisto. Kun maakaaren 14 luvun 1 §:n mukaan metsänhakkuuoikeus erityisenä oikeutena on voimassa vain viisi vuotta ja toisaalta irtaimen omaisuuden kohdistuvassa käyttöoikeudessa ei ole saantosuoja, jossa metsänhakkuuoikeuden saaja saisi suojaa oikeaa metsänomistajaa vastaan, voi metsänhakkuuoikeus olla epävarmuutta sisältävä sopimusmalli ja siten tarkastelussa vain teorian tasolla.⁸⁸

Muiden verotukien puuttumisen merkitys yhteisöllä ei ole niin selkeä kuin metsävähennyksen puuttuminen. Muut verotuet voivat silti vaikuttaa joko yhdessä tai erikseen taloudellisina kannustimina metsänomistajan valintoihin. Muista verotuista metsälahjavähennyksen merkitys luonnollisten henkilöiden verotuksessa on ollut varsin vähäistä, joten sen puuttuminen yhteisöltä ei ole merkityksellistä.⁸⁹ Meno- ja tuhovarauksen puuttuminen voi puolestaan vaikuttaa yhteisöllä lähinnä siihen, että puukaupan tuloihin tai metsätuhojen vahingonkorvauksiin kohdistuvia kuluja voidaan kohdistaa samalle verovuodelle suppeammin suoriteperiaatteen mukaisesti⁹⁰. Hankintatyön verovapaus taas vaikuttaa itse valmistetun ja kuljetetun puun 125m³:n osalta maksimissaan noin 3 900

⁸⁸ Torckel 2020, s.420–421

⁸⁹ Viitala ja muut 2022, s. 34 ja 43

⁹⁰ Torckel 2020, s. 423–424

euron verovapaan tulon puuttumiseen yhteisöllä⁹¹. Viiden prosentin yrittäjävähennyksen puuttuminen vaikuttaa yhteisöllä siihen, että sen veronalaista tuloa on kaikki sen saama metsätalouden tulo, kun luonnollisella henkilöllä ja kuolinpesällä veronalaista on 95 prosenttia metsätalouden pääomatulosta.

Jos kotimaisissa tilanteissa verotuilla on vaikutusta metsänomistuksen painottumiseen luonnollisille henkilöille ja kuolinpesille, niin kansainvälisissä tilanteissa tilanne voi olla aivan toisenlainen. Metsäsijoittamisen suosion myötä yhteisöistä on tullut välillisenä metsänomistajana varteenotettava omistusmuoto, jossa metsärahasot sijoittavat erilaisten omistusrakenteiden myötä suomalaisiin metsiin. Näissä kansainvälisissä rajat ylittävissä tilanteissa metsätulojen verotus voi jopa jäädä Suomen verotusvallan ulkopuolelle, kun sijoittajan metsätulot verotetaan asuinvaltiossaan. Tällöin verorasitus voi lisäksi muodostua sijoittajalla myös hyvin edulliseksi. Tyypillisimmin tällaista järjestelyä sijoittajat voivat hyödyntää, kun ulkomainen sijoitusrahasto rinnastetaan suomalaiseen verovaaseen erikoissijoitusrahastoon ja rahaston ulkomainen osuudenomistaja tulee verotetuksi vain asuinvaltiossaan tai kun kotimaisten verovapaiden rahastojen ulkomainen osuudenomistaja voi verosopimuksen myötä tulla verotetuksi vain asuinvaltiossaan. Metsärahasotjen ulkomaisissa sijoitusrakenteissa voidaan hyödyntää myös omistus- ja lainajärjestelyitä, joilla Suomessa sijaitseva yhtiö siirtää voittoja maksamalla lainan korjat ulkomaiselle omistajayhteisölleen. Lisäksi emo-tytäryhtiödirektiivi⁹² määräyksiä verovapaista osingoista voidaan hyödyntää osakeyhtiöiden osinkojen, mutta mahdollisesti myös erikoissijoitusrahastojen vuotuisen tuoton kohdalla.⁹³

2.5.1 Osakeyhtiö suorana metsänomistuksen muotona

Suoria metsäsijoituksia leimaa yleensä pitkä sijoitushorisontti, jonka aikana metsätilan hoito vaatii osaamista ja aikaa sekä suuren pääomapanoksen. Metsätilan pysyminen

⁹¹ Verohallinto 2022f, luku 4.1.9

⁹² Euroopan unionin neuvoston direktiivi, jonka tarkoituksena on välttää kaksinkertainen verotus emoyhtiön tasolla vapauttamalla lähdeverosta tytäryhtiön emoyhtiölle maksamat osingot ja muut jaetut voitot.

⁹³ Viitala ja muut 2022, s.4, 52, 87

ylisukupolvisessa omistuksessa liittykin usein suoriin metsäsijoituksiin, kun sijoittajan metsäomistuksen tavoitteena on omistaa tiettyä metsää minkä tahansa metsän sijaan.⁹⁴ Suorana metsäsijoituksena voidaan pitää myös tilannetta, jolloin metsäomaisuus liittyy yhtiön omaan liiketoimintaan⁹⁵. Esimerkiksi jos metsät palvelevat raaka-aineen muodossa yhtiön elinkeinotoimintaa tai yksityishenkilön maatilan yhtiöittämisen yhteydessä metsät ovat siirtyneet osakeyhtiöön. Maatilojen TVL:n 24 §:n toimintamuodonmuutoksessa on pyritty puhtaat metsätilat jättämään verokannustimien puuttuessa yhtiön ulkopuolelle, mutta työssäni olen todennut, että koko metsäomaisuuden siirtyminen yhtiöön saattaa joskus edesauttaa maatilan yhtiöittämisen toteutumista metsien vahvistaessa yhtiön nettovarallisuutta.

Metsä kuuluu osakeyhtiöllä aina elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, koska muun toiminnan tulolähde poistui osakeyhtiöiltä. Osakeyhtiön metsätalouden tuloja käsitellään samoin kuten mitä tahansa muita osakeyhtiön saamia EVL:n 4 §:ssä tarkoitettuja tuloja ja vähennyskelpoisina menoina EVL:n 7 §:n mukaisia tulonhankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja ja menetyksiä sekä EVL:n 18 §:n mukaisia vähennyskelpoisia korkoja.⁹⁶ Suoranaisia metsätalouden tuloon liittyviä säännöksiä elinkeinoverolaista löytyy vain muutamia. Elinkeinotulona verotetun metsätalouden tulon veronalaisuudesta on säädetty EVL:n 5 §:ssä, jossa elinkeinotuloksi katsotaan puutavaran sekä runkopuun hakkuuoikeuden luovutuksesta saatu tulo. Vähennyskelpoisena menona puolestaan on säädetty EVL:n 8 §:n mukaisesti metsän uudistamiseen sekä puun kasvatukseen ja korjuuseen liittyvät menot. Jos verovelvollinen ottaa elinkeinotulolähteeseen kuuluvasta metsästään puutavaraa elinkeinotoiminnan käyttöön, puutavaran arvoa ei lueta veronalaiseksi tuloksi eikä vähennyskelpoiseksi menoksi EVL:n 51 §:n mukaan. 51 a §:n mukaan puutavaran siirtäminen tulolähteestä toiseen tapahtuu käyvin arvoin ja toisesta tulolähteestä elinkeinotoiminnan tulolähteeseen siirretyn metsä hankintamenoksi katsotaan metsän hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta.

⁹⁴ Nykänen & Urpilainen 2023, s.5

⁶⁸ Viitala ja muut 2022, s.50

⁹⁶ Viitala ja muut 2022, s. 51

Metsätaloudessa sovellettaviin elinkeinoverolain säännöksiin palataan osin vielä jäljempänä luvussa 4.6., jossa käsitellään kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittamisen erityiskysymyksiä.

Poistoina vähennettävien menojen osalta huomattavaa on, että tuloverolaki ja elinkeinoverolaki poikkeavat osin toisistaan. Tällä on merkitystä tulolähdejaon poistamisen piiriin kuuluvan metsätalouden harjoittajan käyttöomaisuuden ja muun omaisuuden jakottamisessa. Kun henkilökohtaisessa tulolähteessä hankintamenot jaksetaan TVL:n 115 §:n mukaisesti sekä soveltuvien osin TVL:n 114 §:ssä mainitun EVL 33 §:n mukaan lukuun ottamatta 1 momentin 2 kohtaa, niin elinkeinotulolähteessä sovelletaan EVL:n 3 luvun käyttöomaisuuden ja muun omaisuuden hankintamenon jakottamiseen 30–45 a §:ä. Metsätalouden käytössä olevan irtaimen käyttöomaisuuden koneiden ja kaluston osalta sovelletaan EVL:n 30 §:n mukaisena menojäännöspoistona enintään 25 prosenttia ja 1200 euron menojäännös voidaan poistaa kokonaan. Metsätalouden rakennukset voidaan poistaa EVL:n 34 §:n mukaan 7 prosentin menojäännöspoistoin, jos kyseessä on myymälää, varastoa, tehdasta, työpajaa, talousrakennusta tai voima-asemaa vastaava rakennus tai 4 prosentin menojäännöspoistoin, jos kyseessä on asuinrakennusta tai toimistoa vastaava rakennus. Säiliötä, kevyttä rakennelmaa tai tutkimustoiminnassa käytettävää rakennusta tai rakennelmaa vastaava metsätalouden rakennus voidaan poistaa 20 prosentin menojäännöspoistona. Metsätiet ja metsäojat voidaan poistaa EVL:n 39 §:n mukaan tasapoistoina omaisuuden taloudellisena käyttöaikana tai jos käyttöaika on 40 vuotta pitempi, enintään 40 vuodessa.⁹⁷

Osakeyhtiön tulon siirtäminen osinkoina osakkeenomistajalle verotetaan yksityishenkilöillä luonnollisen henkilön ja kuolinpesän osalta TVL 33 b §:n mukaan. Tällainen osinko on verohuojennettu, jolloin osinko on vain osittain veronalaista tuloa ja osakeyhtiö ja osakkeenomistaja välttävät osin kahdenkertaisen verotuksen. Noteeraamattomista yhtiöistä saatu osinko verotetaan niin, että 25 prosenttia on veronalaista pääomatuloa ja 75 prosenttia verovapaata tuloa siihen määrään saakka, joka vastaa osakkeen

⁹⁷ Verohallinto 2024b, luvut 1 ja 7.5

matemaattiselle arvolle laskettua kahdeksan prosentin vuotuista tuottoa. Jos verovelvollisen osinkojen määrä ylittää 150 000 euroa, 85 prosenttia on pääomatuloa ja 15 prosenttia verovapaata tuloa. Kahdeksan prosentin vuotuisen tuoton ylittävältä osalta osingosta 75 prosenttia verotetaan ansiotulona ja 25 prosenttia verovapaana. Julkisesti noteerattujen yhtiöiden osingot verotetaan TVL:n 33 a §:n mukaan niin, että luonnollisella henkilöllä ja kuolinpesällä 85 prosenttia on veronalaista pääomatuloa ja 15 prosenttia verovapaata.

2.5.2 Osakeyhtiö epäsuorana metsäsijoituksen muotona

Epäsuorissa metsäsijoituksissa osakeyhtiö voi olla metsää omistava ja hallinnoiva sijoitusyhtiö, jolla on omistajina yksi tai useampi luonnollinen henkilö tai yhteisö. Sijoitusyhtiön metsäsijoitustoiminta on muodoltaan samanlaista kuin kommandiittiyhtiörakennetta käyttävän pääomarahaston tai erikoissijoitusrahaston kautta tapahtuva sijoittaminen. Sijoitusyhtiö voi myös sijoittaa näiden rahastojen kautta. Ulkomaille rekisteröidyt ja ilman tosiasiallista johtopaikkaa Suomessa olevat rajoitetusti verovelvolliset yhtiöt voivat sijoittaa myös suomalaisiin metsiin samalla tavoin, mutta toistaiseksi ulkomaiset toimijat järjestäneet metsäsijoituksensa pääsääntöisesti suomalaisten osakeyhtiöiden kautta.⁹⁸

Osakeyhtiön toiselle osakeyhtiölle maksama osinko on pääsääntöisesti verovapaa kotimaisissa tai emo-tytäryhtiödirektiivissä tarkoitetuissa tilanteissa ketjuverotuksen välttämiseksi EVL 6 a §:n säännöksiin. Noteeratuilta yhtiöiltä saadut osingot ovat niillä yhteisöillä, joita muun toiminnan tulolähteen poistumisen myötä verotetaan elinkeinotoiminnan tulolähteessä, EVL:n 6 a §:n mukaista kokonaan veronalaista yhteisöverokannan 20 prosentin alaista tuloa, jos yhteisö omistaa alle kymmenen prosenttia osingonjakajayhtiön osakepääomasta. Jos taas osingonsaajana on raha-, vakuutus- tai eläkelaitos, sijoitusomaisuuteen kuuluvien osakkeiden veronalainen osuus on 75 prosenttia ja 25 prosenttia verovapaata. Osinkoja suomalaiselta metsää omistavalta yhtiöltä verotetaan

⁹⁸Viitala ja muut 2022, s.50–51, 55

rajoitetusti verovelvollisella lähdeverolain 7 §:n mukaan 20 prosentin verokannalla, ellei verosopimus tai emo-tytäryhtiödirektiivi määrää toisin.⁹⁹

Yhteisö voi olla Suomessa yleisesti tai rajoitetusti verovelvollinen TVL:n 9 §:n mukaisesti. Yleisesti verovelvollisia ovat kotimaiset yhteisöt sekä sellaiset ulkomaiset yhteisöt, joiden tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa. Tällöin he ovat velvollisia suorittamaan sekä Suomesta että ulkomailta saamastaan tulosta veroa Suomeen. Rajoitetusta verovelvollisilla yhteisöillä tosiallinen johtopaikka sijaitsee muualla kuin Suomessa, ja he ovat velvollisia suorittamaan Suomessa veroa vain TVL:n 10 §:ssä luetelluista tuloista. Sellainen rajoitetusti verovelvollinen yhteisö, jolla on elinkeinotoiminnan harjoittamista varten Suomessa kiinteä toimipaikka, on velvollinen suorittamaan veroa tähän kiinteään toimipaikkaan liittyvästä tulosta. Suomen solmimat verosopimukset muiden valtioiden kanssa voivat kuitenkin rajoittaa Suomen verotusoikeutta.¹⁰⁰

2.5.3 Erikoissijoitusrahastot

AIFM-lakiin perustuvat erikoissijoitusrahastot ovat TVL:n 3 §:n mukaisia erillisiä verovelvollisia ja TVL:n 20 a §:n mukaisten edellytysten täytyessä myös verovapaita yhteisöjä Suomessa. Erikoissijoitusrahaston verovapauden edellytyksenä on, että rahasto jakaa tilikauden voitosta kolme neljäsosaa pois, sillä on vähintään 30 osuudenomistajaa ja se on avoin. Jos rahastolla on alle 30 osuudenomistajaa tai sitä ei voida pitää avoimena, täytyy rahaston täyttää kriteerit voiton jaon kolme neljäsosan jakamisesta, rahaston pääoman ylittää kaksi miljoonaa ja rahaston osuudenomistajien tulee olla ammattimaisia sijoittajien tai niihin rinnastettuja varakkaita yksityishenkilöitä, että rahaston verovapaus säilyy.¹⁰¹ TVL:n 20 a §:n mukaista verovapautta sovelletaan EU-tuomioistuimen linjauksen mukaan myös ulkomaisiin rahastoihin, jos ulkomaiset metsään sijoittavat rahastot rinnastuvat toimintaperiaatteiltaan vastaavaan kotimaiseen rahastoon. Kun ulkomainen sijoitusrahasto vertautuu kotimaiseen erikoissijoitusrahastoon, voidaan puhua

⁹⁹ Viitala ja muut 2022, s. 51–52

¹⁰⁰ Verohallinto 2023e, luku 1

¹⁰¹ Nykänen & Urpilainen 2023a, s. 12–13

ulkomaisesta erikoissijoitusrahastosta, vaikka AIFM:n 16 a §:ssä tarkoitetaankin vain täsmällisimmin kotimaista erikoissijoitusrahastoa.¹⁰² Jos erikoissijoitusrahaston verovapauden kriteerit eivät täyty, maksavat rahastot veroa 20 prosentin yhteisöverokannalla. Erikoissijoitusrahastot poikkeavat kommandiittiyhtiön muotoisista pääomarahastoista siinä, että erikoissijoitusrahasto on avoin, sijoittajat voivat olla ei-ammattimaisia piensijoittajia eikä niillä ole rajattua toiminta-aikaa¹⁰³.

Erikoissijoitusrahasto voi omistaa metsää joko suoraan tai välillisesti. Ulkomaisten erikoissijoitusrahastojen omistus on yleensä välillistä erilaisten omistusrakenteiden kautta, mutta kotimaisilla erikoissijoitusrahastoilla on myös suoria omistuksia, jolloin rahaston kautta saatu tulo verotetaan vain rahaston osuudenomistajan tasolla. Erikoissijoitusrahaston välillinen metsäomistus osakeyhtiön tai yhteismetsän kautta aiheuttavat kaksinkertaisen verotuksen. Tällöin osakeyhtiö ja yhteismetsä verotetaan itsenäisinä verovelvollisina metsätuloistaan ja lisäksi rahaston osuudenomistajat tulevat verotetuksi rahastolta saamastaan vuotuisesta tuotosta tai osuuden luovutusvoitosta. Välillisissä metsänomistusjärjestelyissä kahdenkertaisen verotuksen verorasitusta voidaan pyrkiä alentamaan tyyppillisesti konsernirakenteissa käytetyllä verosuunnittelukeinolla, jossa rahasto myöntää korollista lainaa osakeyhtiölle. Tällöin lainan korko on osakeyhtiölle vähennyskelpoinen meno, mutta verovapaalle rahastolle korkotuloa ei lueta verotettavaksi tuloksi. Järjestelyä käytetään varsinkin rajat ylittävissä tilanteissa, joskin korkojen vähennysoikeutta on rajoitettu konserneissa EVL:n 18 a ja 18 b §:ien mukaan pääsääntöisesti 500 000 euroon vuodessa. Yhteismetsäosuuksien korkovähennysoikeutta rajoittaminen ei kuitenkaan koske.¹⁰⁴ Hallitusohjelmassa korkovähennysrajoituksen ulottaminen yhteismetsiin on kuitenkin asetettu selvitettäväksi¹⁰⁵.

Verovapaan erikoissijoitusrahaston tulojen verotus tapahtuu sijoittajan tasolla siinä vaiheessa, kun sijoittaja saa rahastolta vuotuista tuottoa. Tällä pyritään samanlaiseen

¹⁰² Viitala ja muut 2022, s. 68

¹⁰³ Viitala ja muut 2022, s. 18

¹⁰⁴ Nykänen & Urpilainen 2023a, s. 6, 12–14

¹⁰⁵ Valtioneuvosto 2023, s.239

verokohteluun kuin suorissa sijoituksissa. Kiinteästä omaisuudesta eli tässä tapauksessa metsästä saatujen tulojen muuntuminen sijoitusrahastosta saatavaksi tuotoksi on kuitenkin muodostunut keskeiseksi kysymykseksi, jolla on sijoittajan verokohteluun olennaisia vaikutuksia rajat ylittävässä verosopimustilanteissa.¹⁰⁶ Kiinteästä omaisuudesta saadun tulon verotusta lähdevaltiossa ei rajoiteta verosopimuksissa, mutta metsätulon muuntuminen muuksi tuloksi aiheuttaa rajoituksia lähdevaltion verotusoikeuteen. Tämän takia kotimaisen sijoitusrahaston kautta saadut metsätulot sen ulkomaisille osuudenomistajille voivat jäädä Suomen verotusvallan ulkopuolelle. Kun ulkomainen osuudenomistaja tulee asuinvaltiossaan verotetuksi sijoitusrahaston tulosta, verotus voi olla hyvin lievää tai tuloa ei veroteta ollenkaan. Kokonaisverorasitus voi siten poiketa huomattavasti verrattuna kotimaisiin tilanteisiin.¹⁰⁷

Erikoissijoitusrahaston verovapauden kriteerien täyttyessä ratkaisevaa on osuudenomistajien verokohtelu. Luonnollisen henkilön tai kuolinpesän saama vuotuinen tuotto erikoissijoitusrahastolta verotetaan TVL:n 124 §:n mukaan pääomatulona 30 prosentin verokannalla 30 000 euroon asti ja sen ylittävältä osalta 34 prosentin verokannalla. Yhteisöt puolestaan maksavat vuotuisesta tuotosta veron 20 prosentin yhteisöverokannalla pois lukien TVL 20 §:n verovapaat yhteisöt, joilla tuotto on kokonaan verovapaata sekä TVL:n 21 §:n osittain verovapaat yhteisöt ja 22 §:n yleishyödylliset yhteisöt, joilla rahastojen tuotot katsotaan yleensä muun toiminnan tulolähteessä verovapaiksi. Rajoitetusti verovelvollisilla verotus tapahtuu puolestaan lähdeverolain mukaan. LähdeVL:n 7 §:n mukaan luonnollisen henkilön vuotuista tuottoa verotetaan 30 prosentin suuruisena ja yhteisön vuotuista tuottoa 20 prosentin suuruisena. Voimassa oleva verosopimus voi estää lähdeverolain mukaisen verotuksen Suomessa, jolloin vuotuisen tuoton verotusoikeus on verovelvollisen asuinvaltiolla. Rahastojen vuotuisen tuottoon voidaan soveltaa myös samoja säännöksiä kuin osinkoihin LähdeVL:n 3.2 §:n mukaan. Tällöin sovellettavaksi voisi tulla LähdeVL:n 3.6 §:n emo-tytäryhtiödirektiivin mukainen lähdeverovapaus, jonka mukaan osingonsaajana oleva rajoitetusti verovelvollinen yhteisö saa vuotuisen tuoton

¹⁰⁶ Nykänen & Urpilainen 2023b, s. 401

¹⁰⁷ Viitala ja muut 2022, s. 85–86

verovapaasti, jos se omistaa vähintään 10 prosenttia osinkoa jakavasta yhtiöstä. Lainkohdan soveltaminen on kuitenkin jäänyt epäselväksi eikä myöskään oikeuskäytäntöä ole syntynyt näin laajasta verovapauden soveltamisesta.¹⁰⁸

2.5.4 Julkisyhteisöt

Metsää omistavien TVL:n 21 §:n mukaisten osittain verovapaiden julkisyhteisöjen kuten valtion, kuntien ja seurakuntien metsätaloudesta saadut tulot ovat yleensä veronalaista tuloa, koska metsätalouden pääomatulon katsotaan olevan sellaisen kiinteistön tuottamaan tuloa, jolla ei ole yleistä tai yleishyödyllistä luonnetta. Julkisyhteisöt ovat valtion tuloverosta vapaita, joten heitä koskee vain kunnalle maksettava vero, joka vuonna 2023 on 4,78 prosenttia. Kuntien ei kuitenkaan tarvitse maksaa veroa omalla alueella sijaitsevan kiinteistön tuottamasta tulosta. Julkisyhteisöjen omistamat yhtiöt ovat puolestaan itsenäisiä verovelvollisia, eikä niihin sovelleta osittain verovapaiden yhteisöjen säännöksiä. Jos julkisyhteisö saa osinkoja metsätaloutta harjoittavalta yhteisöltä, nämä osingot katsotaan kuuluvat muun toiminnan tulolähteeseen ja ovat näin ollen verovapaita.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Viitala ja muut 2022, s.72–75

¹⁰⁹ Verohallinto 2023f

3 Arvonlisäverovelvollisuus metsätaloudessa

Arvonlisävero on luonteeltaan kulutusvero, jonka tarkoituksena on kerryttää valtiolle verotuloja tavaroiden ja palveluiden kulutuksesta. Välillisenä verona arvonlisävero vyörytetään lopulliselle asiakkaalle eli kuluttajalle maksettavaksi osana tavarain tai palvelun hintaa. Arvonlisäverovelvollinen toiminnan harjoittaja sisällyttää arvonlisäveron myyntihintaan, perii sen asiakkaaltaan sekä ilmoittaa ja tilittää veron valtiolle. Arvonlisäverojärjestelmässä arvonlisäveron kertaantuminen pyritään estämään ostoihin sisältyvä arvonlisäveron vähennysoikeudella, jolloin ostojen arvonlisäverosta ei synny verovelvolliselle kustannusta.¹¹⁰

Metsätalouden harjoittaminen kuuluu alkutuotantona yleisen arvonlisäverollisuuden piiriin ja metsätaloudessa puun myyntiin sovelletaan arvonlisäverolain (1501/1993, myöhemmin AVL) 84 §:n mukaista yleistä arvonlisäverokantaa. Metsätaloudessa omistusmuoto sekä siihen liittyvä kirjanpitovelvollisuus ja muistiinpanovelvollisuus voivat vaikuttaa siihen, miten kunkin metsänomistusmuodon kohdalla arvonlisäveroon liittyvää sääntelyä sovelletaan.

3.1 Liiketoiminnan harjoittaminen

Arvonlisäverovelvollisuudesta säädetään arvonlisäverolaissa, jonka 1 §:n mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä. Arvonlisäverovelvollisuuden keskeisenä kriteeri on siten liiketoiminnan harjoittaminen, mutta arvonlisäverolaissa ei määritellä varsinaisesti liiketoiminnan käsitettä.

Suomessa metsätalouden harjoittamisen on perinteisesti katsottu täyttävän liiketoiminnan kriteerit ja olevan arvonlisäverotuksen piiriin kuuluvaa toimintaa¹¹¹. Yhteisuuksista

¹¹⁰ Kiviranta 2020, s. 88 ja 102

¹¹¹ He 212/2005 s. 5, Verohallinto 2001 luku 1

yhteismetsien on katsottu harjoittavan arvonlisäverollista liiketoimintaa, mutta tiekuntien tienhoito tai ojitusyhteisöjen ojien kunnossapitokustannukset eivät täytä arvonlisäverollisen liiketoiminnan kriteereitä¹¹². Metsätalouden harjoittaminen on määritelty laissa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016, myöhemmin OVML) 11 §:n mukaiseksi alkutuotannoksi. Alkutuotannon harjoittaminen kuuluu arvonlisäverolain yleisen soveltamisen piiriin, jolloin metsätalouden harjoittaja on alkutuottajana velvollinen suorittamaan alkutuotteiden myynnistä arvonlisäveroa sekä oikeutettu myös vähentämään alkutuotantoon liittyvien hankintojensa arvonlisäverot¹¹³.

3.2 Vähäinen liiketoiminta

Vähäinen liiketoiminta on jätetty arvonlisäverotuksen ulkopuolelle pienyritysten hallinnollisten velvoitteiden keventämiseksi. Hallituksen esityksen HE 143/2020 mukaisesti vähäisen liiketoiminnan säätämisen taustalla on vapauttaa pienimuotoinen, harrastusluonteinen sekä satunnainen toiminta arvonlisäverosta vapaaksi.¹¹⁴ AVL:n 3 §:n mukaan vähäistä liiketoimintaa on alle 15 000 euron liikevaihto tilikaudessa ja jos tilikausi poikkeaa 12 kuukaudesta, liikevaihto kerrotaan luvulla 12 ja jaetaan tilikauden kokonaisten kuukausien määrällä. Jos metsätaloudenharjoittajan puun myyntitulot jäävät yhdessä muiden mahdollisten arvonlisäverollisten myyntien kanssa tilikauden aikana alle 15 000 euron rajan, voi metsätalouden harjoittaja jättää ilmoittautumatta vähäisen liiketoiminnan perusteella arvonlisäverovelvolliseksi. Metsätalouden harjoittajan vastuulla on arvioida etukäteen 15 000 euron rajan ylittyminen, jolloin ilmoittautuminen arvonlisäverovelvolliseksi muuttuu pakolliseksi. EU:n pienyritysdirektiivillä¹¹⁵ voi jatkossa olla vaikutusta Suomen vähäisen toiminnan 15 000 euron liikevaihdon rajaan. Direktiivissä säädetään vähäisen toiminnan raja-arvoksi enintään 85 000 euroa, jonka puitteissa voidaan kansallisesti päättää vähäisen toiminnan arvonlisäverovapauden raja-arvosta.¹¹⁶

¹¹² Verohallinto 2022c, luku 1.1

¹¹³ Verohallinto 2014, luku 2.2 ja 4.1.1

¹¹⁴ He 143/2020, s. 4

¹¹⁵ Neuvoston direktiivi (EU) 2020/285

¹¹⁶ Verohallinto 2023g

Arvonlisäverolliseksi voi ilmoittautua myös vapaaehtoisesti, vaikka tilikauden myyntitulot jäisivät alle 15 000 euron.¹¹⁷ Kaikille metsätalouden harjoittajille vapaaehtoinen ilmoittautuminen arvonlisäverovelvolliseksi on lähes poikkeuksetta kannattavaa, koska metsätalouteen liittyvien menojen arvonlisäverot voidaan vähentää joka vuosi, vaikka puun myyntituloja ei olisikaan.

3.3 Alarajahuojennus

Vähäiseen liiketoimintaan liittyy alarajahuojennus, jossa arvonlisäverorekisteriin kuuluvat saavat hakemuksesta tilikauden aikana suoritettavasta arvonlisäverosta huojennuksen. Yritys, jolla on enintään 15 000 euron liikevaihto, saa huojennuksena kokonaan takaisin suoritettua arvonlisäveroa ja yritys, jolla on 15 000–30 000 euron liikevaihto, saa huojennuksena takaisin osan suoritettua arvonlisäveroa. Alkutuottajien alarajahuojennukseen kuuluu kuitenkin erikoispiirteitä, eikä metsätalous kuulu alarajahuojennuksen piiriin.¹¹⁸ Alarajahuojennus poistuu vuoden 2025 alussa myös kaikilta muilta vähäisen liiketoiminnan harjoittajilta EU:n pienyritysdirektiivin tullessa voimaan¹¹⁹.

3.4 Arvonlisäveron verokausi

Yhteismetsien, elinkeinoyhtymien ja yhteisöjen verokausi on kalenterikuukausi OVML:n 11 § mukaisesti, mutta OVML:n 12 § antaa heille mahdollisuuden hakeutua pidennettyyn verokauteen, niin että enintään 100 000 euron liikevaihdon perusteella voi valita neljänneskalenterivuoden ja enintään 30 000 euron liikevaihdolla kalenterivuoden.

Huomattavaa on, että luonnollisen henkilön, kuolinpesän ja yhtymän verokausi poikkeaa edellä mainitusta ja heillä verokausi alkutuottajana on kalenterivuosi, jos he eivät harjoita muuta arvonlisäverollista toimintaa tai hakeudu OVML:n 13 §:n perusteella soveltamaan lyhyempää verokautta. Jos metsätaloutta harjoittavalla

¹¹⁷ Verohallinto 2021b, luvut 1–4

¹¹⁸ Verohallinto 2023h

¹¹⁹ Verohallinto 2023g

kalenterivuosisimenettelyssä olevalla luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä tai yhtymällä ei ole verovuodelta suoritettavia tai vähennettäviä arvonlisäveroja, eivätkä he harjoita muuta arvonlisäverollista toimintaa, arvonlisäveroilmoitusta ei tarvitse antaa kyseiseltä verovuodelta¹²⁰.

3.5 Myynnin verollisuus ja poikkeukset

Laajapohjaisessa arvonlisäverojärjestelmässä vero kohdistuu kaikkeen liiketoiminnan muodossa tapahtuvaan tavaroiden ja palveluiden myyntiin ja myynnin verollisuus on pääsääntönä¹²¹. Metsätalouden harjoittaja on alkutuottajana velvollinen suorittamaan alkutuotteiden myynnistä arvonlisäveroa myös tämän pääsäännön mukaan, josta säädetään AVL:ssa 3 luvun säännösin. Metsätalouden myynteihin liittyy kuitenkin poikkeuksia arvonlisäveron soveltamisesta, erityisesti kun tarkastellaan AVL:n 4 luvun kiinteistönluovutuksia, AVL:n 6 luvun yhteisömyyntejä pystykaupoissa, AVL:n 7 luvun veron perusteeseen luettavia tukia ja avustuksia sekä oikeuskäytännössä vakiintunutta vahingonkorvauksen arvonlisäverottomuutta.

Kiinteistönluovutuksista säännellään AVL:n 27 §:ssä, jonka mukaan kiinteistön myynnistä tai maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai niihin verrattavan kiinteistöön liittyvän oikeuden luovuttamisesta ei suoriteta veroa. Verottomaan kiinteistön luovutukseen rinnastetaan myös lunastustyyppiset korvaukset sekä kiinteistötoimittuksissa määrättävät tilikorvaukset. AVL:n 27 §:n verottomiin kiinteistön luovutuksiin liittyvistä poikkeuksista säädetään AVL:n 29 §:ssä, jonka mukaan veroa kuitenkin suoritetaan, kun myydään maa- tai kiviaineksen otto-oikeus, metsän hakkuuoikeus tai metsästyks- taikka kalastusoikeus. Näistä maa-aineksen myynti on verollista myös AVL:n 1 §:n perusteella tavarain myyntinä. Lunastuskorvauksiin saattaa myös liittyä arvonlisäverollista myyntiä, jos kyseessä on tulo palautuvan työalueen puustosta, hakkuuoikeudesta tai rajoitetusta oikeudesta ottaa maa-ainesta. Taimikkoihin liittyvät korvaukset tai

¹²⁰ Verohallinto 2023i

¹²¹ He 88/1993, s.19

puuston odotusarvolisät rinnastetaan kuitenkin arvonlisäverottomiin vahingonkorvauksiin, vaikka tuloverotuksessa ne ovatkin metsätalouden pääomatuloa.¹²² Kiinteistönluovutuksiin liittyy AVL:n 30 § mukainen mahdollisuus hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistökäyttöoikeuden luovuttamisesta, jos kiinteistöä käytetään arvonlisäverovelvollisessa toiminnassa. Metsämaan vuokraus on lähtökohtaisesti arvonlisäverotonta AVL:n 27 §:n mukaan, mutta AVL:n 30 § mahdollistaa vuokrauksen harjoittamisen myös verollisena.¹²³

Pystykaupalla tapahtuvaa puunmyyntiä toisessa Eu:n jäsenvaltiossa olevalle arvonlisäverolliselle ostajalle pidetään irtaimen esineen myyntiin rinnastettavana yhteisömyyntinä menettelyn helpottamiseksi. Aiemmin tällaisten pystykauppojen tulkittiin olevan hakkuu-oikeuden ostoa, jolloin ostaja joutui tekemään arvonlisäveron ulkomaalaispalautushakemuksen sen sijaan, että nyt ostaja voi käsitellä oston verollisena yhteisöhankintana arvonlisäveroilmoituksella. Itse verotulojen määrään menettelytavan muutos ei tuonut vaikutusta.¹²⁴

Metsätaloudet tuet ja avustukset, joita yleisemmin ovat valtion maksama kemera-tuki ja sen korvaavaksi kannustejärjestelmäksi vuonna 2024 tuleva metka-tuki, ovat arvonlisäverotonta yleistukea metsätalouden harjoittajalle. AVL:n 79 §:n mukaan veron perusteeseen luetaan vain suoraan tavaran tai palvelun hintaan liittyvät tuet, joten yleistueksi luettavat tuet käsitellään verottomina.¹²⁵ Jäljempänä kappaleessa 3.6. käsitellään tarkemmin veron perustetta ja tukiin liittyvää rajanvetoa.

Kun vahingonkorvaus maksetaan haitan tai vahingon korvaamiseksi eikä korvaus ole tavaran luovuttamista palvelun suorittamista, vahingonkorvaus ja sen luonteiset erät kuten viivästyskorvaukset ovat arvonlisäverottomia.¹²⁶ Lunastustoimituksissa

¹²² Verohallinto 2023j, luku 5.2.

¹²³ Verohallinto 2017c, luku 4.2.

¹²⁴ Verohallinto 2001, luku 7.

¹²⁵ Verohallinto 2022g, luku 2.1

¹²⁶ Verohallinto 2017d, luku 1

arvonlisäverottomuus kuitenkin aiheuttaa tulkintaongelmia. Kohteenkorvaukset ja haitankorvaukset ovat kiinteistön luovutukseen liittyen AVL 27 §:n nojalla verottomia, mutta lunastustoimitusten vahingonkorvaustilanteissa, joissa vahingon kärsineelle korvataan todellinen menetys, otetaan huomioon korvauksen saajan arvonlisäverollisuus. Tällöin jos korvauksen saaja on arvonlisäverovelvollinen ja voi vähentää korvatun hyödykkeen hintaan sisältyvän arvonlisäveron, korvaus maksetaan hänelle ilman arvonlisäveroa. Jos korvauksen saaja on kiinteistön omistaja eikä voi vähentää arvonlisäveroa, korvaus maksetaan hänelle arvonlisäveron määrällä lisättynä, koska arvonlisävero muodostuu hänelle lopulliseksi kustannukseksi.¹²⁷

3.6 Veron peruste

AVL:n 73 §:ssä säännellään myynnistä suoritettavan arvonlisäveron perusteesta, joka pääsäännön mukaan on vastike ilman veron osuutta. Vastikkeella tarkoitetaan sopimukseen perustuvaa tavarasta tai palvelusta veloittettavaa hintaa, joka sisältää hinnannisät kuten laskutuslisät sekä toimituskustannukset. Veron perusteesta saadaan vähentää AVL:n 78 §:n mukaiset oikaisuerät kuten ostajalle annetut alennukset ja hyvitykset sekä verollisena ilmoitetut luottotappiot. Vain rahoituspalveluun liittyviä korkoja ei saa lukea veron perusteeseen, joten luotonantoon liittyvät korvaukset kuten osamaksu- tai viivästykorot ovat verottomia. Muissa tapauksissa koron nimellä perityt korvaukset luetaan veron perusteeseen.¹²⁸

AVL:n 79 §:ssä säännellään, että tuista ja avustuksista sisällytetään arvonlisäveron laskentaperusteeseen vain ne, jotka suoraan liittyvät tavaran tai palvelun hintaan. Tällaiset tuet vaikuttavat suoraan myynnin hintaan ja perustuvat siihen, kuinka paljon tavaraa tai palvelua myydään tai millä hinnalla se myydään. Tuet, jotka ovat suunniteltu parantamaan yleisiä toimintaedellytyksiä eivätkä liity suoraan myytävien hyödykkeiden hintoihin,

¹²⁷ Verohallinto 2023j, luku 2.5.1

¹²⁸ HE 88/1993, s. 88, 90

eivät ole osa arvonlisäveron laskentaperustetta.¹²⁹ Tällainen yleistuki metsätaloudessa on mm. metka-tuki, joka maksetaan arvonlisäverottomana tukena metsänomistajalle.

3.7 Vähennysoikeus

Pääsäännön mukaan arvonlisäverovelvollinen saa vähentää liiketoimintaansa liittyvien hankintojen sisältämät arvonlisäverot. Vähennysoikeudesta säädetään AVL:n 102 §:ssä, jonka mukaan vähennysoikeus koskee niitä hankintoja, jotka suoraan ja välittömästi liittyvät arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan toimintaan, jota arvonlisäverovelvollinen harjoittaa. Jos hankinnat liittyvät toimintaan, joka on arvonlisäverolaissa määritelty arvonlisäverottomaksi tai kuuluu arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle, arvonlisäverovelvollisella ei ole oikeutta vähentää niiden sisältämiä arvonlisäveroja. Arvonlisäverolaissa on myös sellaisia vähennysoikeuden rajoituksia, jotka määrittelevät tietyt hankinnat vähennyskelvottomiksi. Jos hankinta ei kohdistu kokonaan vähennykseen oikeuttavan toimintaan, AVL:n 117 § mukaan vähennyksen voi tehdä vain siltä osin kuin hankintaa käytetään vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa.¹³⁰

Arvonlisäverovelvollisella on yleensä suoraan ja välittömästi kohdistettavien kulujen lisäksi myös yleiskuluja, jotka eivät ole suoraan sidoksissa mihinkään tiettyyn myyntiin, mutta ne liittyvät verovelvollisen liiketoimintaan. Jos arvonlisäverovelvollisella on vain yksinomaan arvonlisäverollista toimintaa, saa hän vähentää yleiskulujen arvonlisäverot kokonaan. Muissa tapauksissa vähennysoikeus on vain niiltä osin kuin yleiskulut kohdistuvat arvonlisäverolliseen toimintaan.¹³¹

Arvonlisäverottomilla yleistuilla ja -avustuksilla ei suoraan ole vaikutusta arvonlisäveron vähennysoikeuteen, sillä ratkaisevaa on se, että tuella tai avustuksella rahoitettu hankinta on tehty arvonlisäverollista liiketoimintaa varten. Sellaisissa tilanteissa tuilla voi kuitenkin olla merkitystä, kun arvioidaan, tapahtuuko toiminta liiketoiminnan muodossa.

¹²⁹ HE 283/1994, s.58

¹³⁰ Verohallinto 2022g, luku 5.1.

¹³¹ Verohallinto 2022g, luku 5.1

Yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeuden osalta tuilla ja avustuksilla voi olla vaikutusta erityisesti silloin, kun harjoitetaan sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta toimintaa ja yleiskulut jaetaan vähennykseen oikeuttavaan ja oikeuttamattomaan osuuteen.¹³²

AVL:n 112 §:n mukaan verovelvollinen saa ottaa muussa käytössä olleen tavaran vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ja vähentää sen sisältämän arvonlisäveron siirtohetken käyvästä arvosta edellyttäen, että veroa ei ole aiemmin vähennetty. Metsätalouden harjoittaja voi säännöksen nojalla hyödyntää käyttötarkoituksen muutokseen perustuvan vähennyksen metsätalouden käyttöön otetusta koneesta itse laatiman tositteen perusteella.¹³³

Halkomis-, lohkomis- tai muiden kulujen vähennysoikeutta maatilakaupan yhteydessä on rajoitettu alkutuottajan arvonlisäverotuksessa siinä suhteessa kuin kiinteistö on arvonlisäverollisessa käytössä. Jos edellä mainitut kulut johtuvat osituksesta, pesänjaosta, lahjasta tai perinnönjaosta, kulut eivät kuulu vähennysoikeuden piiriin niiden yksityisoikeudellisesta luonteesta johtuen.¹³⁴

AVL:n 114 §:ssä on määritelty vähennysoikeuden rajoituksia, joista osalla on metsätalouden harjoittajan toimintaan liittyviä vaikutuksia. Henkilöauton arvonlisäveron vähennystä ei kyseisen säännöksen nojalla pääsääntöisesti voi tehdä ja KHO linjasi ratkaisussaan 22.08.2002/1892 myös pakettiauton arvonlisäveron vähennysoikeudesta metsätalouden harjoittajan asunnon ja metsätilan välisiin matkoihin liittyen. Ratkaisussa todettiin metsätilan olevan alkutuottajan varsinainen työpaikka ja asunnon ja metsätilan välisten matkojen olevan työmatkojen sijaan rinnasteisia asunnon ja työpaikan välisille matkoille, joista arvonlisävero on vähennyskelvotonta ALV:n 114 §:n mukaisesti. Tällöin verovelvollinen ei voinut vähentää hankkimansa pakettiauton hintaan sisältyvää

¹³² Verohallinto 2022g, luku 5.2

¹³³ Verohallinto 2023k, luku 8

¹³⁴ Verohallinto 2003, kohta 21

arvonlisäveroa niiltä osin kuin se kohdistuu kyseisiin matkoihin. KHO on ratkaisussaan 20.11.2020/4250 maininnut henkilöautojen vähäisenkin yksityiskäytön estävän arvonlisäveron vähentämisen, mutta toisaalta todennut, että pakettiautoista voidaan vähennysoikeus jakaa AVL:n 117 §:n säännöksen perusteella vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ja vähennyskelvottomaan käyttöön. AVL:n 117 §:ään liittyy myös Helsingin HAO 21.03.2012 ratkaisu, jossa mönkijän todettiin olevan vain osittain metsätalouden käytössä ja vähennysoikeus oli vain siltä osin kuin mönkijää käytettiin verollisessa liiketoiminnassa. Ratkaisujen perusteella voidaan todeta, että metsätalouden harjoittaja voi soveltaa vähennysoikeutta metsätalouden pakettiautosta ja muusta kalustosta huomioon ottaen AVL:n 114 §:n ja 117 §:n säädetyt vähennysoikeuden rajoitukset.

AVL:n 114 §:n vähennysoikeuden rajoitukset eivät tulleet liiketoiminnan lopettamisen yhteydessä sovellettavaksi Helsingin HAO 29.1.2002 ratkaisussa, jossa maa- ja metsätalouden harjoittaja oli myynyt osan kiinteistöistään, jolloin myyntikulut katsottiin sellaisiksi liiketoiminnan yleiskustannuksista, jotka sai vähentää siltä osin kuin kiinteistöjä oli käytetty verollista liiketoimintaa harjoittaessa. Toisaalta KHO ratkaisussaan 2011:76 päätyi sille kannalle, että puunjalostusteollisuuden yrityksellä ei ollut arvonlisäveron vähennysoikeutta AVL 102 §:n nojalla omistamistaan ja liiketoimintansa käytössä olleista metsäkiinteistöjen myynnistä syntyneistä kuluista, koska kiinteistöt eivät olleet enää myytävissä tarpeellisia yrityksen liiketoiminnalle eikä siten suoraa ja välitöntä yhteyttä ollut myynnistä syntyneiden yleiskulujen osalta yhtiön liiketoiminnalle.

3.8 Oma käyttö arvonlisäverotuksessa

Jos tavara tai palvelu siirretään arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavasta käytöstä vähennyskelvottomaan käyttöön tai tavara tai palvelu luovutetaan vastikkeetta, sovelletaan näihin tilanteisiin oman käytön verotusta koskevia säännöksiä. Esimerkiksi metsätaloudenharjoittaja ottaa omistamastaan metsästä puuta yksityistalouden käyttöön polttopuuksi, sovelletaan tällöin AVL:n 20 §:ää, jolloin tavaran ja palvelun oma käyttö rinnastetaan myyntiin. Myynnistä suoritettavan veron perusteeksi eli vastikkeeksi ilman arvonlisäveron osuutta katsotaan AVL:n 74–75 §:n mukaisesti ostohinta tai sitä alempi

todennäköinen luovutushinta, maahantuontihinta tai itse valmistetun tavaran tai suoritettun palvelun välittömät ja välilliset kustannukset. Metsätalouden tuotteiden veron peruste johdetaan muistiinpanoista tai yrityskohtaisista laskelmista, mutta ellei veron peruste ole johdettavissa näistä, voidaan käyttää seuraavia kaavamaisia lukuja: rakennuspuu 5 €/m³, tarvepuu 6 €/m³, polttopuu 10 €/m³ ja hake 7 €/m³. Jos alkutuottajana oleva luonnollinen henkilö, kuolinpesä tai metsäyhtymä ottaa vähäisessä määrin puuta omaan tai perheensä käyttöön, ei arvonlisäveroa tarvitse kuitenkaan suorittaa AVL:n 22 a §:n mukaisesta *vähäisestä omasta käytöstä*. Rajana pidetään 850 euroa vuodessa, jolloin vain tämän ylittävältä osalta arvonlisävero tulee suoritettavaksi.¹³⁵ Yhteismetsiä, elinkeinoyhtymiä ja yhteisöjä vähäisen oman käytön raja ei koske ja näissä tilanteissa osakkaiden, yhtiömiesten ja omistajien oma käyttö on kokonaan arvonlisäveron suorittamisen piirissä.

3.9 Arvonlisäveron ajallinen kohdistaminen

Arvonlisäveron suorittamisvelvollisuuden ajankohta syntyy pääsääntöisesti suoriteperiaatteella AVL:n 15 ja 16 §:ien mukaisesti. Myyntien suoritettavat arvonlisäverot kohdistetaan AVL:n 135 a §:n mukaan sille verokaudelle, jolloin suorittamisvelvollisuus on syntynyt. Ostoista vähennettävien arvonlisäverojen kanssa menetellään AVL:n 141 §:n mukaisesti niin, että vähennysoikeus syntyy, kun tavara tai palvelu on vastaan otettu. Periaatteena on siis se, että vähennysoikeus syntyy ostajalle samanaikaisesti kuin myyjälle suorittamisvelvollisuus. Saatujen ennakkomaksujen arvonlisäverot kohdennetaan kuitenkin kertymiskuukaudelle ja suoritettujen ennakkomaksujen arvonlisäverot maksukuukaudelle. Tilikauden aikana voidaan myös soveltaa AVL:n 136 §:n mukaista laskutusperiaatetta, jolloin myynnit ja ostot kohdistetaan laskutuspäivän mukaan.¹³⁶

AVL:n 137 §:ssä on säädetty tilanteista, jolloin arvonlisäveroa ei tarvitse suorittaa suoriteperusteen mukaan. Tällöin voidaan käyttää maksuperustetta eli kohdistaa suoritettava

¹³⁵ Verohallinto 2010

¹³⁶ Nieminen ja muut 2023, luku 17 Ajallinen kohdistaminen; myyntien kohdistaminen; suoriteperuste

arvonlisävero sille kalenterikuukaudelle kuin myyntihinta tai sen osa on kertynyt. Jos maksuperusteisuutta noudatetaan myyntien osalta, niin pääsäännön mukaan sitä on noudatettava myös ostojen osalta. Maksuperuste soveltuu vain Suomessa tapahtuviin myynteihin ja ostoihin ja sitä voivat noudattaa sellaiset verovelvolliset, joiden liikevaihto on enintään 500 000 euroa tilikaudella tai sellaiset verovelvolliset, jotka saavat laatia maksuperusteisen tilinpäätöksen tai olla laatimatta tilinpäätöstä. Väärinkäytösten estämiseksi myynnistä on kuitenkin suoritettava arvonlisävero 12 kuukauden kuluessa, ellei kyseessä ole myyntiin liittyvä luottotappio.¹³⁷

Metsätaloutta harjoittavan yhteismetsän, elinkeinoyhtymän ja yhteisön on suoritettava arvonlisäveroa suoriteperusteella, ellei kyseessä ole AVL:n 137 §:n mukainen verovelvollinen, joka tilikauden liikevaihdon ollessa enintään 500 000 euroa voi suorittaa arvonlisäveroa maksuperiaatteella. Puukaupasta saatavien tulojen arvonlisäveron suorittamisen ajankohta määräytyy suoriteperusteen mukaisessa arvonlisäverotuksessa mittausajankohdan mukaan¹³⁸. Käytännössä verovelvollinen kohdistaa puukaupan mittausasiakirjan perusteella suoritettavan arvonlisäveron kalenterikuukaudelle. Jos puukaupasta on saatu ennakkomaksua, siihen sisältynyt arvonlisävero kohdistetaan kertymiskuukaudelle.

Alkutuotantoa harjoittavat yhteismetsät, elinkeinoyhtymät ja yhteisöt eivät kirjanpitovelvollisina voi soveltaa muistiinpanovelvollisten luonnollisten henkilöiden, kuolinpesien tai yhtymien tapaan maksuperustetta tai KHO:n enakkoratkaisun 1996 B 576 mukaisesti vaihdella kalenterivuoden aikana suorite- ja maksuperustetta oman valintansa mukaan.

¹³⁷ Nieminen ja muut 2023, luku 17 Ajallinen kohdistaminen; myyntien kohdistaminen; pienyrityksen maksuperusteinen arvonlisäverotus

¹³⁸ Verohallinto 2001, luku 6.

4 Kirjanpitovelvollisuus metsätaloudessa

4.1 Kirjanpitovelvollisuus

Metsätalouden harjoittajat voivat olla toiminnastaan kirjanpitovelvollisia tai muistiinpanovelvollisia. Kirjanpitolaki (1336/1997, myöhemmin KPL) sääntelee 1 luvun 1 ja 1 a-b §:issä oikeushenkilöiden ja luonnollisten henkilöiden kirjanpitovelvollisuudesta. Kirjanpitolain oikeushenkilöiden kirjanpitovelvollisuus tarkoittaa käytännössä metsätalouden harjoittajien kohdalla TVL:n 3–5 §:ssä tarkoitettujen yhteisöjen, elinkeinoyhtymien ja yhteisetuksien kirjanpitovelvollisuutta¹³⁹. Luonnollisista henkilöistä kirjanpitovelvollisia ovat vain ne, joiden metsätalouden harjoittaminen liittyy ammatti- tai liiketoimintaan ja sitä jatkavaan kuolinpesään tai konkurssipesään. Pienimpien ammatti- ja liiketoimintaa harjoittavien kahdenkertaisen kirjanpidon vaatimuksen velvoitetta on kevennetty ja jos vain yksi seuraavista ehdoista täyttyy KPL:n 1 luvun 1 a §:n mukaan tilikauden päättyessä tai sitä edeltäneellä kaudella: taseen loppusumma on yli 100 000 euroa, liikevaihto tai vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa tai palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä, ei heidän tarvitse pitää kahdenkertaista kirjanpitoa.

4.2 Muistiinpanovelvollisuus

Muut kuin kirjanpitovelvolliset ovat toiminnastaan muistiinpanovelvollisia VML:n 12 §:n mukaisesti. Muistiinpanovelvollisuus koskee maa- ja metsätaloudenharjoittajia sekä sellaisia tulonhankkimistoimintaa harjoittavia, jotka eivät harjoita elinkeinotoimintaa. Metsäomistajista muistiinpanovelvollisia voivat olla siten luonnolliset henkilöt, TVL:n 4.1 §:n toisen kohdan mukaiset metsäyhtymät sekä kuolinpesät.

Muistiinpanovelvollisuuden keskeisenä tavoitteena on tuottaa verotusta varten tarvittavat tiedot ja VML:n 12 §:n mukaisesti muistiinpanojen lähtökohtana on verovelvollisen ilmoitusvelvollisuus ja verotuksessa tarvittavien tietojen erittely. Muistiinpanovelvolliset

¹³⁹ Torkkel 2020, s. 415

noudattavat kertymisperiaatetta eli maksuperustetta tuloverotuksessa ja heillä on myös oikeus tilittää arvonlisävero saman periaatteen mukaan oikaisematta tilityksiä suoriteperusteiseksi¹⁴⁰.

Muistiinpanot tehdään edellä mainitun mukaisesti maksuperusteella eli tulo kirjataan, kun maksusuoritus on saatu ja meno, kun se on maksettu. Tulot ja menot kirjataan päivitysten ja numeroitujen tositteiden perusteella aikajärjestykseen. Tositteista pitää käydä ilmi myös arvonlisävero ja veron peruste sekä saadut tuet. Metsätaloutta harjoittavan muistiinpanoihin on lisäksi selvitettävä muita metsätalouden harjoittamiseen liittyviä seikkoja, kuten muuhun käyttöön otetun puutavaran arvo, vuosimenot, matkakulut, menovarauksen ja tuhovarauksen tekeminen ja käyttäminen, metsävähennyksen ja metsälahjavähennyksen perusteet ja käyttäminen, poistoina vähennettävät hankintamenot ja niiden menojäännökset sekä hankintatyön arvon arvioimisperusteet.¹⁴¹

4.3 Kirjanpitolainsäädännön mukaiset velvoitteet

Suomessa keskeisen kirjanpitolainsäädännön muodostavat kirjanpitolaki (1336/1997), kirjanpitoasetus (1339/1997, myöhemmin KPA) sekä asetus pien- ja mikroyritysten tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (1753/2015, myöhemmin PMA). Työ- ja elinkeinoministeriön yhteydessä toimivan kirjanpitolautakunnan (KILA) yleisohjeet lisäksi ohjaavat kirjanpitolainsäädännön soveltamisesta.¹⁴² Lisäksi useat erityislait, kuten esimerkiksi osakeyhtiölaki (624/2006, myöhemmin OYL), täydentävät tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisällön ja julkistamisen säännöksiä¹⁴³. Kirjanpitolainsäädännön taustalta löytyy Eu:n tilinpäätösdirektiivi¹⁴⁴ vuodelta 2013, jolla on yhtenäistetty tilinpäätös- ja toimintakertomusmääräyksiä. EU-säännösten vaikutus näkyy myös kansainvälisten IFRS-standardien soveltamisessa, jossa IFRS-tilinpäätös on pakollinen listayritysten

¹⁴⁰ Verohallinto 2001, luku 4

¹⁴¹ Verohallinto 2017b

¹⁴² Leppiniemi ja muut 2023, luku 5 Lainsäädäntö ja sen tulkintaperiaatteet

¹⁴³ Leppiniemi & Kaisanlahti 2016, s. 2

¹⁴⁴ 2013/34/EU

konsernitilinpäätösten osalta. Myös lähes kaikki muut kirjanpitovelvolliset saavat halutessaan laatia tilinpäätöksensä IFRS-standardeja noudattaen.¹⁴⁵

Kirjanpitovelvollisuuden lähtökohtana on velvollisuus kahdenkertaisen kirjanpidon pitämiseen¹⁴⁶. Kirjanpitovelvollisen kuuluu laatia KPL:n 2 luvun mukaan tilikauden aikainen juokseva kirjanpito sekä KPL:n 3 luvussa säädelty tilinpäätös ja mahdollinen toimintakertomus. Kahdenkertaisella kirjanpidolla tarkoitetaan liiketapahtumien kirjaamista yhtä suurena vähintään kahdelle eri kirjanpitotilille, joista toinen merkitsee rahan käyttöä ja toinen rahan lähdettä. Juoksevalla kirjanpidolla puolestaan tarkoitetaan tilikauden aikana tehtäviä liiketapahtumiin perustuvia kirjanpitomerkintöjä.¹⁴⁷

Tilinpäätös sisältää KPL:n 3 luvun 1 §:n mukaisesti tuloslaskelman, taseen, rahoituslaskelman ja liitetiedot. Rahoituslaskelman laatiminen ei ole kuitenkaan pakollista kuin suuryrityksillä. Lisäksi kirjanpitovelvollisen luonnollisen henkilön velvollisuutta on kevennetty eikä heidän tarvitse tehdä ammatti- ja liiketoiminnastaan tilinpäätöstä, ellei kaksi KPL 1 luvun 4 b §:n mikroyritystä koskevaa raja-arvoa ylitä. Tilinpäätöksen sisältämä tuloslaskelma osoittaa tilikauden tuloksen muodostumisen ja tase yrityksen taloudellisen aseman. Liitetietojen tarkoituksena on täydentää tuloslaskelman, taseen ja mahdollisen rahoituslaskelman tietoja. Toimintakertomukseen puolestaan sisällytetään ainakin kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta, taloudellista tilannetta sekä merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä KPL:n 3 luvun 1 a §:n mukaisesti. Toimintakertomus edellytetään julkisilta osakeyhtiöiltä, yleisen edun kannalta merkittäviltä yhteisöiltä sekä niiltä yksityisiltä osakeyhtiöiltä ja osuuskunnilta, joilla ylittyy vähintään kaksi rajaa seuraavista: taseen loppusumma 6 000 000 euroa, liikevaihto 12 000 000 euroa tai tilikauden aikana palveluksessa on keskimäärin 50 henkilöä.¹⁴⁸

¹⁴⁵ Leppiniemi & Kykkänen 2023, s. 18

¹⁴⁶ Leppiniemi & Kykkänen 2023, s. 31

¹⁴⁷ Leppiniemi & Kaisanlahti 2016, s.1 14–15 ja 35

¹⁴⁸ Leppiniemi & Kykkänen 2023, s.23, 31 ja 39–40

Kirjanpitovelvollisen on ilmoitettava tilinpäätös ja toimintakertomus patentti- ja rekisterihallitukselle rekisteröitäväksi ja julkistettavaksi, jos se on KPL:n 3 luvun 9 §:ssä tarkoitettu osakeyhtiö, osuuskunta, keskinäinen vakuutusyhtiö, vakuutusyhdistys tai henkilöyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö tai toinen henkilöyhtiö. Myös muut kirjanpitovelvolliset, jotka ovat KPL:n 1 luvun 4 a §:n pienyritystä suurempia, ovat velvoitettu tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröimiseen ja julkistamiseen. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen liitteeksi on myös liitettävä tilintarkastuskertomus, jos kirjanpitovelvollisella tulee olla tilintarkastaja.¹⁴⁹ Tilintarkastuslain (1141/2015) 2 luvun 2 §:n mukaan vain tietyin edellytyksin voidaan tilintarkastaja jättää valitsematta:

- Tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta yhteisössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:
 - 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;
 - 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai
 - 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

4.4 Kirjanpidon tavoitteet ja tehtävät

Kirjanpidolle voidaan tunnistaa useita tehtäviä kuten erilläänpito-, tuloslaskenta- ja hyväksikäyttötehtävät. Erilläänpito tehtävän on tarkoitus pitää erillään yrityksen ja yrittäjän varat etenkin niissä yritysmuodoissa, joissa yrittäjä ei henkilökohtaisesti vastaa yrityksen velvoitteista¹⁵⁰. Tuloksen laskenta on taas perinteisesti ollut kirjanpidon keskeinen tehtävä, jossa yrityksen tulot ja menot sekä jakokelpoisen voiton määrä lasketaan kirjanpitolain mukaisen tuloksenlaskentanormiston mukaan. Kirjanpidon hyväksikäyttötehtävät liittyvät puolestaan vertailukelpoisen tilinpäätösinformaation avulla yrityksen taloudellisesta tilanteesta viestimiseen niin sisäisille kuin ulkoisille sidosryhmille. Kirjanpitolain uudistuksessa painopiste on tilinpäätösinformaatiossa muuttunut KPL:n 3 luvun 2 §:n mukaisen oikean riittävän kuvan antamiseen yrityksen taloudellisesta asemasta jakokelpoisen voiton ja tuloksen laskennan sijaan.¹⁵¹

¹⁴⁹ Leppiniemi & Kaisanlahti 2016, s.160–161 ja 167

¹⁵⁰ Kila 2011, luku 2.2.

¹⁵¹ Kukkonen & Walden, 2020, s. 56

Kirjanpitoon ja tilinpäätökseen liittyvien yleisten periaatteiden noudattamisvelvollisuudesta säädetään kirjanpitolaissa. KPL:n 1 luvun 3 § käsittelee hyvän kirjanpitotavan noudattamista, kun taas KPL:n 3 luvun 2, 2a ja 3 § sisältävät säännökset tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan antamisesta, olennaisuuden periaatteesta ja muista yleisistä tilinpäätösperiaatteista.

Hyvä kirjanpitotapa on KPL:n 1 luvun 3 §:n mukaisesti noudatettava kirjanpidon yleinen ja hyvä menettelytapa, jonka tärkeimpänä lähteenä toimivat KILA ja sen antamat yleisohjeet, lausunnot ja kannanotot. Hyvän kirjanpitotavan lähteenä voidaan hyödyntää myös IFRS-standardeja, jos tilinpäätösongelmiin ei löydy ratkaisua kirjanpitolaista tai EU:n tilinpäätösdirektiivistä eikä menettely ole kirjanpitolain vastainen. Hyvä kirjanpitotapa eroaa muista yleisistä periaatteista siinä, että hyvä kirjanpitotapa koskee sekä juoksevaa kirjanpitoa että tilinpäätöstä, kun muut periaatteet koskevat tilinpäätöstä ja toimintakertomusta. Sen lisäksi, että hyvä kirjanpitotapa on yleisesti sovellettava menettelytapa ja periaate, pidetään hyvää kirjanpitotapaa ratkaisuoheena silloin, kun kirjanpitolaista ei löydy nimenomaista asiaa koskevaa säännöstöä.¹⁵² Hyvään kirjanpitotapaan liittyy myös vakiintuneita periaatteita, joilla on merkitystä niissä tilanteissa, joita ei ole säännelty laissa tai lain perusteella ei ole annettu ohjeita tai suositusta:

- entiteettiperiaate; kirjanpitovelvollinen muodostaa erillisen kokonaisuuden.
- vakaan rahanarvon periaate; kirjanpitoon merkityt rahayksiköt ovat samanarvoisia.
- suoriteperiaate; tulon realisoimishetki on suoritteen luovuttaminen ja menon realisoitumishetki tuotannontekijän vastaanottaminen.
- jatkuvuuden periaate; kerran valittua menettelytapaa noudatettava kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä, ellei ole perusteltua syytä muutokseen.

¹⁵² Leppiniemi & Kaisanlahti 2016, s.14–16

- merkityksellisyys; informaation sisältö ja esittämistapa sellaista, jonka perusteella voidaan arvioida toteutunutta kehitystä ja ennakoita tulevaa.
- todennettavuus; riippumaton ammattihenkilö voi varmistaa informaation olevan luotettavaa ja täsmällistä.
- periodisuus; toiminta jaetaan kalenteriajan mukaan tilikausiin.
- julkisuusperiaate; tilinpäätös ja sen laadintaperiaatteet ovat julkisia.¹⁵³

KPL:n 3 luvun 2 §:n mukaan ”tilinpäätöksen tulee antaa *oikea ja riittävä kuva* toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus”. Tarkoituksena on varmistaa tilinpäätösinformaation luotettavuus kirjanpitovelvollisen toiminnasta ja jollei kirjanpitolaissa säädettyjä velvoitteita noudattamalla aikaansaada oikeaa ja riittävää kuvaa, on tilinpäätöksen liitetiedoissa sitä varten esitettävä tarpeelliset tiedot. Varsinkin poikkeuksellisten ja merkittävien tilanteiden kohdalla liitetietojen merkitys korostuu. Oikean ja riittävän kuvan antaminen koskee kaikkia kirjanpitovelvollisia, joskin KPL:n 1 luvun 4 b §:n tarkoittamilla mikroyrityksillä ns. suojasatamasäännöksen nojalla vaatimukset ovat PMA:n 1 ja 4 luvun mukaisina suppeammat. Suojasatamasäännös ei kuitenkaan oikeuta totuudenvastaisten tietojen esittämiseen ja esitetyt tiedot tulee olla todenmukaisia.¹⁵⁴

Olennaisuus yleisenä tilinpäätösperiaatteena KPL:n 3 luvun 2a §:ssä täydentää edellä mainitun oikean ja riittävän kuvan antamista tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa. Olennaisuutta arvioidaan kokonaisuutena ja ne seikat, joiden poisjättäminen tai väärin ilmoittaminen vaikuttavat tilinpäätösinformaation pohjalta tehtäviin päätöksiin, ovat olennaisia. Yksittäiset seikat voivat olla epäolennaisia oikean ja riittävän kuvan kannalta ja tällöin olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa siihen, miten samankaltaiset seikat vaikuttavat kokonaisuuteen. Vaikka laki antaa mahdollisuuden epäolennaisen seikan osalta

¹⁵³ Leppiniemi ja muut 2023, luku 5 Lainsäädäntö ja sen tulkintaperiaatteet; yleiset periaatteet; hyvä kirjanpito tapa

¹⁵⁴ Leppiniemi ja muut 2023, luku 5 Lainsäädäntö ja sen tulkintaperiaatteet; yleiset periaatteet; oikea ja riittävä kuva

poiketa säännöksestä, liiketapahtuma on silti merkittävä juoksevaan kirjanpitoon ja liitetietoihin on sisällytettävä tieto poikkeamasta. Olennaisuudelle ei ole olemassa euromäärää, vaan olennaisuusperiaate suhteutuu kirjanpitovelvollisen kokoon sekä liiketoiminnan laajuuteen ja luonteeseen. Kirjanpitovelvollisella on myös näyttövelvollisuus epäolennaisuudesta, joten poikkeamista olennaisuudesta on syytä välttää muissa kuin vähäpätöisissä asioissa.¹⁵⁵

KPL:n 3 luvun 3 §:n muut yleiset tilinpäätösperiaatteet ovat edellä esitettyjen oikean ja riittävän kuvan sekä olennaisuuden periaatteen ohella tilinpäätöksessä ja tilinavauksessa noudatettavia periaatteita. Niihin kuuluvat:

- jatkuvuuden periaate; oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta.
- menettelytapojen jatkuvuuden periaate; laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisen johdonmukaisuus tilikaudesta toiseen.
- sisältöpainotteisuuden periaate; asia ennen muotoa eli huomio liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksin niiden oikeudelliseen muotoon.
- varovaisuuden periaate; tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus.
- tasejatkuvuuden periaate; tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päätäneeseen taseeseen.
- suoriteperusteisuus; tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niiden suorituspäivästä.
- erillisarvostuksen periaate; kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus.
- netottamiskielto; taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien ja tuloslaskelmassa tuottojen ja kulujen esittäminen täydestä määrästä niitä toisistaan vähentämättä.¹⁵⁶

¹⁵⁵ Leppiniemi & Kaisanlahti 2016, s. 134–136

¹⁵⁶ Leppiniemi ja muut 2023, luku 5 Lainsäädäntö ja sen tulkintaperiaatteet; yleiset periaatteet; yleiset tilinpäätösperiaatteet

4.5 Kirjanpidon ja verotuksen yhteys

Kirjanpidolla ja verotuksella ovat omat itsenäiset tuloksenlaskentasäännöksensä. Kirjanpitolailla säännellään kirjanpidollisesta tuloksenlaskennasta ja verolaeilla kuten elinkeinoverolailalla, tuloverolailalla tai maatilatalouden tuloverolailalla verotettavan tulon laskennasta. Kirjanpidolla ja verotuksella on käytännössä kuitenkin laajat kytkennät toisiinsa ja verotettavan tuloksen laskenta perustuu kirjanpidolliseen nettotulokseen, johon tehdään verolainsäädännön mukaiset lisäykset ja vähennykset¹⁵⁷. Erot kirjanpidon ja verotuksen välillä ovat laajuus- ja jaksotuseroja, joista laajuuserot tarkoittavat pysyviä eroja kirjanpidon tuloksen ja verotettavan tuloksen välillä, joita ei oikaista myöhemmin ja jaksotuserot tarkoittavat sitä, miten veronalaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot kohdistuvat eri verovuosille.¹⁵⁸ Eroja syntyy myös siitä, että verotettava tulo lasketaan verovelvolliselle tulolähteittäin eikä kirjanpitolaki edellytä vastaavaa jaottelua kirjanpidossa vaan kirjanpidollinen tulos käsittää koko yrityksen toiminnan. Tästä seuraa ylimääräinen verorasitus, kun verotuksessa eri tulolähteiden tappiota ei voi kuitata toisen tulolähteen voitosta, vaikka kirjanpidollisessa tuloksessa voitot ja tappiot kuittaavatkin toisensa¹⁵⁹.

EVL:n 54 §:n kirjanpitosidonnaisuus on keskeisin lainsäädännöllinen kytkentä kirjanpidon ja verotuksen välillä. Lain kohdan mukaan verovelvollisen tulojen jaksottaminen, vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintamenon sekä varausten vähentäminen on mahdollista verotuksessa vain, jos vastaavat kirjaukset ovat tehty kirjanpidossa. Vastaavasti poistoina, tutkimuskuluina sekä indeksi- tai kurssitappioina ei voida vähentää suurempaa määrää kuin mitä verovuonna tai aikaisemmin on kirjanpidossa vähennetty.¹⁶⁰ Kirjanpidon ja verotuksen tuloksenlaskenta kytkeytyy myös VML:n 3 §:n säännöksessä, jossa kirjanpidon ja verotuksen laskentakausi määritellään ajallisesti samaksi:¹⁶¹ ”verovuosi on kalenterivuosi tai, jos kirjanpitolaissa (1336/1997) tarkoitettuna tilikautena ei ole kalenterivuosi, se tai ne tilikaudet, jotka ovat kalenterivuoden aikana päättyneet”.

¹⁵⁷ Malmgren & Myrsky 2020, s. 60, 68–69

¹⁵⁸ Kukkonen & Walden 2020, s. 58–59

¹⁵⁹ Malmgren & Myrsky 2020, s.66

¹⁶⁰ Andersson & Penttilä 2014, s.810–815

¹⁶¹ Kukkonen & Walden 2020, s. 57

4.6 Kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittaminen

4.6.1 Metsäkiinteistön hankintameno pysyvänä vastaavana

Metsäkiinteistöjen hankintameno esitetään tavanomaisesti taseen pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden maa-alueissa. Vakiintuneen kirjanpitomenettelyn myötä puusto katsotaan osaksi kiinteistöä eikä hankintamenoa tarvitse jakaa erikseen maapohjalle ja puustolle. Kirjanpitovelvollinen voi kuitenkin halutessaan esittää tarkemmat tiedot metsäkiinteistön hankintameno jakautumisesta maapohjan ja puuston osuuksiin tilinpäätöksen liitetiedoissa.¹⁶²

Metsä katsotaan taseen pysyvissä vastaavissa luonteeltaan kulumattomaksi omaisuudeksi, josta ei tehdä säännönmukaisia poistoja. Puun myynti kuitenkin vaikuttaa metsäkiinteistön tulovirtoihin ja kirjanpitovelvollinen voi joutua huomattavien puunmyyntien yhteydessä arvioimaan onko metsäkiinteistön vastainen tulontuottamiskyky alentunut verrattuna siihen mikä metsäkiinteistön hankintameno tai jäännösarvo on ollut. Tällöin aiemman tasearvon ja tulontuottamiskyvyn erotus vähennetään kiinteistön tasearvosta ja merkitään tuloslaskelman muihin kuluihin. Vähäinen ero ei kuitenkaan aiheuta tarvetta kirjanpidollisiin toimenpiteisiin. Hyvä kirjanpitotapa mahdollistaa niissä tilanteissa, joissa osa puustosta myydään, metsäkiinteistön tasearvon pienentämisen myös myytyä osuutta vastaavassa suhteessa kiinteistön puustoon kohdistuneesta hankintamenosta. Lisäksi hyvä kirjanpitotapa mahdollistaa myös sen, että puuston myyntituotoista ei tarvitse kohdistaa metsäkiinteistön hankintamenoon myydyin osuuden mukaista vähennystä, jos metsäkiinteistön hankintameno on pitkän pitoajan takia suhteellisen vähäinen ja puustoa myydään kiinteistöltä vain osittain. Tällöin puunmyynti saadaan merkitä kokonaan liikevaihtoon tai liiketoiminnan muihin tuottoihin KPL:n 3 luvun 2a §:n olennaisuusperiaatteen mukaan.¹⁶³

¹⁶² Kila 2019, kohta 3.1

¹⁶³ Kila 2019, kohta 3.2.1

Metsäkiinteistön tasearvon vähentäminen on sellainen erä, jonka kirjanpitovelvollinen voi tilinpäätöksessään oikean ja riittävän kuvan antamiseksi merkitä puun myynnistä johdusta metsäkiinteistön puustoon kohdistuvaksi arvonalenemaksi, mutta se ei kuitenkaan ole vähennyskelpoista verotuksessa. Metsän hankintameno on ollut mahdollista vähentää verotuksessa vain metsävähennyksenä, jolloin soveltamisen ulkopuolelle on rajattu yhteisöt, henkilöyhtiöt ja verovelvollisen elinkeinotoiminta¹⁶⁴. Pysyviin vastaaviin merkittyjen metsäkiinteistöjen osalta on linjaus hallituksen esityksen HE 203/1992 mukaisesti, että arvonsa säilyttävästä kulumattomasta käyttöomaisuudesta ei tehdä verotuksessa säännönmukaisia poistoja¹⁶⁵. Tämä linjaus on myös KHO:n 2005:439 päätöksessä, jossa puun myyntitulosta ei voinut vähentää käyttöomaisuuteen sisältyneen metsäkiinteistön hintaan sisältynyttä puuston hankintamenoa. Veroilmoituksen varallisuuskaskelmassa metsä kuuluu EVL:n 12 a §:n perusteella muun omaisuuden omaisuuslajiin niillä yhteisöillä, joita tulolähdejaon poistaminen koski, ellei metsäomaisuus palvele elinkeinotoimintaa tai maataloutta.

4.6.2 Metsäkiinteistön puusto vaihtuvana vastaavana

Jos kirjanpitovelvollinen katsoo, että kiinteistön osana hankittu puusto täyttää KPL:n 4 luvun 4 §:n vaihto-omaisuuden määritelmän "vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet", voitaisiin myytäväksi tarkoitettu puusto merkitä taseen vaihtuvien vastaavien vaihto-omaisuuteen. Edellytyksenä on kuitenkin se, että kirjanpitovelvollisen toiminnalle on tunnusomaista aktiivinen puukauppa tilikausittain. Lisäksi sovellettavaksi tulevat yleiset vaihto-omaisuuteen liittyvät säännökset sekä samojen periaatteiden yhdenmukainen soveltaminen tilikaudesta toiseen. Tuloslaskelmassa myydyn puuston osan hankintameno kirjataan tällöin kuluna varaston muutoksen kautta, ja myydyt puut vähennetään taseen vaihto-omaisuudesta.¹⁶⁶

¹⁶⁴ HE 200/1992, s.18 ja HE 203/1992, s. 16

¹⁶⁵ HE 203/1992, s. 16

¹⁶⁶ Kila 2019, kohta 3.1 ja 3.2.2

Jos vaihto-omaisuuteen kuuluvan puuston hankintamenon jaksottamiseen sovellettaisiin tavanomaisia verotusperiaatteita, olisi puustoa vastaava osa kiinteistön hankintamenoista vähennyskelpoista verotuksessa¹⁶⁷. Vaihto-omaisuuteen merkityn puuston arvon käsittelystä verotuksessa ei ole nimenomaisesti otettu kantaa elinkeinoverolain esitöissä, vaan metsäkiinteistön on todettu olevan kulumatonta käyttöomaisuutta, josta ei voi tehdä poistoja. Lisäksi kun oikeuskäytäntö on lain esitöiden mukaisesti vakiintunut, ei metsäkiinteistön hankintamenon puuston osuutta voida vähentää verotuksessa, vaikka kirjanpidossa se vaikuttaisi varastonmuutoksen kautta kuluna tilikauden tuloksessa.

4.6.3 Tuloslaskelmaa ja liitetietoja koskevat merkinnät

Metsätalouden ollessa kirjanpitovelvollisen tosiasiallisena päätoimialana, esitetään *puunmyyntituotot* liikevaihdossa. Muussa tapauksessa ne merkitään liiketoiminnan muihin tuottoihin. Metsäkiinteistöjen ollessa merkitty taseen pysyviin vastaaviin, saadaan hyvän kirjanpitotavan mukaan puun myyntituotot merkitä kokonaisuudessaan liikevaihtoon tai liiketoiminnan muihin tuottoihin ilman, että metsäkiinteistön hankintamenon puuston osuutta vähennetään myytyä osuutta vastaavasti. Toisaalta kirjanpidon periaatteiden mukaista on myös metsäkiinteistön tasearvon pienentäminen puunmyynnin seurauksena, jolloin kirjauksella on vaikutus myös tuloslaskelmaan. Vaihtuviin vastaaviin kirjattun metsäkiinteistön puunmyynti merkitään tavanomaisesti liikevaihtoon, mutta myytyä vastaava määrä puuston hankintamenosta vähennetään vaihto-omaisuudesta, joka vaikuttaa varastonmuutoksen kautta kuluna tuloslaskelmalla. Tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuus aktivoidaan KPL:n 5 luvun 6 §:n mukaisesti: ”jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kuitenkin kirjattava kuluksi”.¹⁶⁸ On muistettava, että tasearvon pienentäminen ja vaihtuviin vastaaviin kirjattun puuston varastonmuutuskirjaukset kohdistuvat vain kirjanpidolliseen tulokseen eivätkä ne vaikuta millään tavalla verotukseen.

¹⁶⁷ Torkkel 2020, s. 420

¹⁶⁸ Kila 2019, kohdat 3.2, 3.2.1.3 ja 3.2.2

Metsäpalot ja myrskytuhot ovat muita kuin puun myynnistä johtuvia tulojen kertymistä vähentäviä tapahtumia ja ne käsitellään kirjanpidossa KPL 5 luvun 13 §:n mukaisena arvonlennuksena tuloslaskelmalla, jos metsäkiinteistö on kirjattu taseen pysyviin vastaaviin.¹⁶⁹ Näihin liittyvät vakuutus- tai vahingonkorvauksen sekä kunnostusmenot voidaan vähentää verotuksessa, mutta ajallisesti ne voivat kohdistua eri verovuosille¹⁷⁰.

Metsänhoitokulut kuten harvennushakkuut, lannoitukset ja istutukset käsitellään yleensä vuosikuluna tuloslaskelmalla. Metsänhoitokulut voidaan myös katsoa luonteeltaan pitkävaikutteisiksi, jos ne lisäävät vastaista tulontuottokykyä. Tällöin metsänhoitomenot voidaan aktivoida KPL:n 5 luvun 5 §:n mukaisesti taseen pysyviin vastaaviin ja poistaa suunnitelman mukaisesti vaikutusaikanaan.¹⁷¹ Verotuksessa metsänhoitokulut ovat vuosikuluja EVL:n 8 §:n mukaisesti, mutta niiden käsittely vuosikulujen sijaan pitkävaikutteisena menona onnistunee verotuksessa EVL 24 §:n turvin, jolloin kulu poistetaan tasapoistoin vaikutusaikanaan tai korkeintaan kymmenenä verovuotena¹⁷².

Metsälain (1093/1996) mukaiset *uudistamisvelvoitteet* esitetään tilinpäätöksen liitetietona, jos tällaisten vastuiden vaikutusta ei voida pitää vähäisenä kirjanpitovelvollisen taloudelliseen asemaan. Pakollinen varaus tulee kyseeseen KPL:n 5 luvun 14 §:n mukaisesti, jos kirjanpitovelvollisella on varmoja tai todennäköisiä ympäristön kunnostamiseen liittyviä velvoitteita, jotka liittyvät päättyneeseen tai aiempaan tilikauteen, eikä vastaavaa tuloa ole varmuudella tai todennäköisesti odotettavissa.¹⁷³ Pakollista varausta ei voida vähentää verotuksessa kuin vasta menon realisoituessa, joten meno voidaan verotuksessa vähentää suoriteperiaatteella EVL:n 8 §:n säännöksiin vasta sinä verovuonna, kun menon peruste ja määrä on tiedossa¹⁷⁴.

¹⁶⁹ Kila 2019, kohta 3.2.1 ja 3.2.1.8

¹⁷⁰ Torkkel 2020, s. 424

¹⁷¹ Kila 2019, kohta 3.3

¹⁷² Torkkel 2020, s. 421–422

¹⁷³ Kila 2019, kohta 3.4

¹⁷⁴ Torkkel 2020, s. 423–424

5 Vertailu metsänomistusmuotojen verotuksesta

Eri metsänomistusmuotojen verotus perustuu hyvin pitkälle yleisen verojärjestelmän rakenteeseen ja sellaisten veropoliittisten valintojen pohjalle, jotka koskevat kaikenlaisten sijoitustulojen verotusta. Toisaalta tuloverojärjestelmän yleisiin lähtökohtiin kohdistuu poikkeamia juuri metsätulojen verotukseen liittyen. Etenkin luonnollisten henkilöiden metsänomistus on perinteisesti ollut keskiössä metsäverolainsäädännön kehittämisessä ja luonnollisten henkilöiden metsätulojen verotukseen liittyvinä erityispiirteinä muista sijoituskohteista poiketen ovat veroedut, joita ovat metsävähennys, metsälahjavähennys, menovaraus, tuhovaraus ja hankintatyön arvon vähennys. Näistä veroeduista metsävähennys sekä meno- ja tuhovaraus kohdistuvat myös yhteismetsille.¹⁷⁵ Muiden kuin luonnollisten henkilöiden ja yhteismetsien osalta ei lainsäädännössä, oikeuskäytännössä tai oikeuskirjallisuudessa ole juurikaan nimenomaisesti käsitelty metsäverotukseen liittyviä kysymyksiä¹⁷⁶. Tällöin metsätulojen verotuksessa nojaa on haettava tuloverojärjestelmän yleisistä lähtökohdista ja tarkasteltava voidaanko mm. yhteisöjen metsäverotustilanteita rinnastaa sijoitustulotyyppisiin verotustilanteisiin¹⁷⁷.

Metsätulojen vertailua on haastava tehdä kattavasti ja saada erilaisia tulonsaajia vertailukelpoisiksi keskenään. Tämän vuoksi vertailussa on otettava huomion myös tulonsaajien lopullinen verotus, joka tarkoittaa vertailun kohdistamista sijoitusvälineen lisäksi myös sijoittajan verotukseen. Kun tarkastellaan verotusta sekä sijoitusvälineen että sijoittajan tasolla, on syytä huomioida pyrkimys kahdenkertaisen verotuksen eliminointiin, jolloin tulo on verovapaata joko sijoitusvälineen tai sijoittajan tasolla.¹⁷⁸ Myös erot kotimaisten ja ulkomaisten metsäsijoitustilanteiden välillä ovat merkittäviä. Jos kotimaisissa tilanteissa voidaan todeta Suomen verotusvallan olevan turvattu ja vertailussa voidaan tarkastella verorasitusta eri sijoitusmuotojen välillä, niin ulkomaisissa tilanteissa keskeiseksi tarkastelun aiheeksi muodostuu Suomen verotusvallan toteutuminen. Sen

¹⁷⁵ Viitala ja muut 2022, s. 78–80 ja 82

¹⁷⁶ Torkkel 2020, s.414

¹⁷⁷ Viitala ja muut 2022, s.78–79

¹⁷⁸ Viitala ja muut 2022, s. 78, 80

lisäksi, että Suomen verotusvalta ei toteudu, voi ulkomaisissa tilanteissa käydä jopa niin, että rahastojen kautta saatu metsätulo voi rajoitetusti verovelvollisen asuinvaltiossa tulla verotetuksi Suomen tasoon nähden huomattavasti kevyemmin tai jopa jäädä verottamatta kokonaan¹⁷⁹.

5.1 Kotimaiset tilanteet

Kotimaisissa tilanteissa metsäverotuksen vertailua leimaa yleensä se, että lähtökohtana on luonnollisen henkilön metsänomistuksen vertailu muihin metsänomistusmuotoihin. Tämä johtuu siitä, että luonnolliset henkilöt ovat perinteisesti olleet keskiössä metsäverolainsäädännön kehittämisessä ja heihin ovat kohdistuneet useat veroetujen poikkeamat yleisistä tuloverojärjestelmän lähtökohdista¹⁸⁰. Näistä veroeduista metsävähennysoikeudella, joka koskee myös yhteismetsiä, on keskeisin merkitys eri omistusmuotojen edullisuuden kannalta¹⁸¹. Tässä luvussa tehtävässä vertailussa metsävähennys on otettu esimerkkilaskelmissa huomioon. Esimerkkilaskelmat ovat tehty 100 euron summalla verorasituksen kuvaamiseksi, vaikka käytännössä näin pienestä summasta ei verotuksessa ole oikeutta vaatia metsävähennystä.

Luonnollisilla henkilöillä, joilla on metsävähennystä käytettävänä, verorasitus voi muodostua alimmillaan hyvin edulliseksi. Esimerkiksi 100 euron tuloon, josta on tulonhankkimiskulut vähennetty, voidaan kohdistaa metsävähennystä 60 euroa, jolloin verotettavaksi tuloksi muodostuu 40 euroa. Luonnollisen henkilö metsätalouden pääomatuloa verotetaan 30 000 euroon asti 30 prosentin verokannalla ja sen ylittävältä osalta 34 prosentin verokannalla. Kun luonnollisen henkilön metsätalouden pääomatuloa vähentää verottajan viran puolesta tekemä 5 prosentin yrittäjävähenys, niin käytännössä luonnollisen henkilö metsätuloja rasittaa joko 28,5 tai 32,3 prosentin pääomavero. Kokonaisverorasitus voidaan siten laskea alimmillaan seuraavasti: $40 \text{ €} \times 0,3 \times 0,95 = 11,4 \text{ \%}$.

¹⁷⁹ Viitala ja muut 2022, s. 86

¹⁸⁰ Viitala ja muut 2022, s. 79–80

¹⁸¹ Viitala ja muut 2022, s. 4

Yhteismetsistä on muodostunut verolainsäädännön erityispiirteiden myötä poikkeus sekä sijoitusvälineiden että verovelvollisten kohtelussa. Yhteismetsien veroprosentiksi on säädetty muista poiketen 26,5 prosentin vero ja kahdenkertainen verotuksen poistamisen myötä osakkaiden tulo-osuudet ovat verovapaita.¹⁸² Jos yhteismetsällä on vielä metsävähennystä käytettävänä, niin verorasitus voi muodostua pienemmäksi kuin luonnollisella henkilöllä. 100 euron tuloon kohdistuvan 60 euron metsävähennyksen jälkeä yhtiön kokonaisverorasitus voidaan laskea alimmillaan seuraavasti: $40 \text{ €} \times 0,265 = 10,6 \text{ \%}$.

Kommandiittiyhtiö on verotuksessa laskentayksikkö, jonka verotus tapahtuu yhtiömiesten tasolla. Jos metsätalouden harjoittaminen ei palvele yhtiön elinkeinotoimintaa, verotetaan metsätalouden tulo lähtökohtaisesti muun toiminnan tulolähteessä, jolloin yrittäjävähennystä ei kosketa kommandiittiyhtiötä eikä sitä näin ollen vähennetä ennen tulo-osuuksien jakoa yhtiömiehelle. Kommandiittiyhtiömuotoisessa pääomarahastossa äänettömät yhtiömiehet ovat sijoittajia ja tulo-osuus verotetaan samoin muun toiminnan tulolähteenä. Muun toiminnan tulolähteessä tulo verotetaan pelkästään pääomatulona, joten luonnollisen henkilön ollessa yhtiömiehenä, 100 euron tuloon kohdistuu alimmillaan 30 prosentin pääomaverotus.

Osakeyhtiöillä metsätuloa verotetaan samojen periaatteiden mukaan kuin sen muitakin tuloja. Osakeyhtiötä verotetaan 20 prosentin yhteisöverokannalla ja osakkeenomistajaa verotetaan osingoista vasta siinä vaiheessa kuin niitä nostetaan. Siihen saakka osakeyhtiön kautta sijoittaessa voidaan saada lykkäätymisetua verotuksessa. Osinkojen verotuksessa on kyse osittain kahdenkertaisesta verotuksesta, jolloin yhtiö maksaa ensin tuloksesta veron ja jos yhtiön nettovarallisuus on riittävää niin osakkeenomistaja voi nostaa kevyemmin verotettu osinkoja. Koska Suomessa ei ole noteerattuja pääasiallisesti metsään sijoittavia osakeyhtiöitä¹⁸³, osingot verotetaan TVL 33 b §:n mukaan muusta kuin julkisesti noteeratusta yhtiöstä saatuna osinkona, jolloin 25 prosenttia on veronalaista

¹⁸² Viitala ja muut 2022, s. 82–83

¹⁸³ Nykänen & Urpilainen 2023a, s.11

pääomatuloa ja 75 prosenttia verovapaata tuloa. Koko osakeyhtiötä koskeva verorasitus voidaan tällöin laskea kaavalla $20/100 \times 100 + 30/100 \times 0,25 \times 80 = 26\%$ ¹⁸⁴, josta suoraan yhtiöön kohdistuvaa verorasitusta on 20 prosenttia ja osinkoihin kohdistuvaa verorasitusta 6 prosenttia. Jos yhtiön nettovarallisuus ei olisi riittävää ja osinko verotettaisiin ansiotulona, verokohtelu tulisi käytännössä katsoen epäedulliseksi¹⁸⁵.

Kotimaiset metsään sijoittavat erikoissijoitusrahastot ovat tyypillisimmin TVL:n 20 a §:ssä mukaisia verovapauden täyttäviä rahastoja. Rahastojen kahdenkertaista verotusta eliminoidaan sijoitusvälineen tasolla, jolloin verotus tapahtuu vasta sijoittajan tasolla, kun rahasto on säädetty verovapaaksi. Luonnollisen henkilön saadessa myyntivoittoa rahastolta, verotetaan tulo pääomatulona 30 prosentin mukaan ja 34 prosentin mukaan siltä osin, kun verotettavan pääomatulon määrä ylittää 30 000 euroa. Erikoissijoitusrahastojen verorasitus on siten alimmillaan 30 prosenttia.

Alla olevan taulukon esimerkistä selviää mikä on metsätalouden tulon verorasitus alhaisimmillaan eri metsänomistusmuodoissa, joissa lopullisena tulonsaajana on luonnollinen henkilö. Taulukossa vertaillaan 100 euron nettomääräiseen tuloon kohdistuvaa verorasitusta luonnollisen henkilön, yhteismetsän, kommandiittiyhtiön, osakeyhtiön ja erikoissijoitusrahaston osalta. Jotta verorasitusta voitaisiin vertailla, on vertailu tehty lopullisen tulonsaajan tasolla, joka tarkoittaa kommandiittiyhtiön yhtiömiehen, osakeyhtiön osakkaan ja erikoissijoitusrahaston sijoittajan verotuksen huomioon ottamista laskelmassa. Lisäksi luonnollisen henkilön ja yhteismetsän osalta laskelmassa on otettu huomioon täysimääräinen 60 prosentin metsävähennys sekä luonnollisella henkilöllä 5 prosentin yrittäjävähennys, jonka Verohallinto vähentää lopullisessa verotuksessa viranpuolesta. Taulukon osoittama verorasitus luonnollisella henkilöllä on 11,4 prosenttia, yhteismetsällä 10,6 prosenttia, kommandiittiyhtiöllä 30 prosenttia, osakeyhtiöllä 26 prosenttia ja erikoissijoitusrahastolla 30 prosenttia.

¹⁸⁴ Tikka ja muut 2023, Luku 17 Osingot; osinkoverotus

¹⁸⁵ Nykänen & Urpilainen 2023a, s.11

Taulukko 2. Metsänomistusmuotojen verorasituksen alin mahdollinen taso kotimaisissa tilanteissa. Kommandiittiyhtiön, osakeyhtiön ja erikoissijoitusrahaston tulonsaajana on luonnollinen henkilö.

	Luonnollinen henkilö	Yhteismetsä	Kommandiittiyhtiö	Osakeyhtiö	Erikoissijoitusrahasto
Metsätalouden tulo	100 €	100 €	100 €*	100 €	100 €
Metsävähennys	-60 €	-60 €	0 €	0 €	0 €
Tulo yhteensä	40 €	40 €	100 €	100 €	100 €
Yrittäjävähennys 5 %	-2 €	-	-	-	-
Tuloveroprosentti	11,4 %	10,6 %	-	20 %	0 %
Voitonjaon vero	-	0 %	30 %	6 %	30 %
Verorasitus	11,4 %	10,6 %	30 %	26 %	30 %

*Kommandiittiyhtiön yhtiömiehen tulo-osuus

Metsävähennyksellä on keskeinen rooli eri metsäomistusmuotojen verorasituksen vertailussa. Tilanteissa, joissa luonnollisella henkilöllä tai yhteismetsällä ei ole metsävähennystä käytettävänä, verorasituksen erot kaventuvat merkittävästi muihin omistusmuotoihin nähden. Yhteismetsällä verorasitus muodostuu tällöin yhteismetsän veroprosentista eli verorasitus olisi 26,5 prosenttia. Luonnollisen henkilön verorasitus muodostuu pääomaverosta ja sitä alentavasta viiden prosentin yrittäjävähennyksestä seuraavasti: $30 \times 0,95 = 28,5$ prosenttia. Voidaan todeta, että osakeyhtiön verorasitus on pienempi kuin luonnollisen henkilön tai yhteismetsän, jos luonnollisella henkilöllä tai yhteismetsällä ei ole metsävähennystä käytettävänä. Jos osakeyhtiöllä olisi mahdollisuus merkitä metsäkiinteistön puuston osuuden hankintameno vaihto-omaisuuteen ja vähentää varastonmuutoksen kautta puuston hankintameno verotuksessa, näissä tilanteissa osakeyhtiö voisi tulla verorasitukseltaan kilpailukykyiseksi myös niissä tilanteissa, joissa luonnollisella henkilöllä tai yhteismetsällä olisi metsävähennystä käytettävänä.

Jos yhteismetsän, kommandiittiyhtiön, osakeyhtiön tai erikoissijoitusrahaston metsäomistus ketjutettaisiin osakeyhtiön tai erikoissijoitusrahaston kautta, olisi sillä joitain vaikutuksia verorasituksen vertailuun. Kahdenkertaisen verotuksen aiheuttavia tilanteita syntyisi etenkin osakeyhtiön ja erikoissijoitusrahaston omistaessa yhteismetsärakenteen kautta metsää tai erikoissijoitusrahaston omistaessa metsää osakeyhtiön kautta. Näihin tilanteisiin voi myös kohdistua erilaisia verosuunnittelun keinoja.

Yhteismetsä maksaa tulostaan 26,5 prosentin veron ja tämän jälkeen yhteismetsän jakama tulo-osuus osakkaille on verosta vapaata. Osakeyhtiö ja erikoissijoitusrahasto, joka muutenkin on verovapaaksi säädetty, eivät siis maksa yhteismetsältä saamastaan tulosta veroa. Osakeyhtiön edelleen jakama voitto osinkoina luonnolliselle henkilölle verotetaan kuitenkin alimmillaan 6 prosentin verolla ja erikoissijoitusrahaston metsätulo muuntuu rahaston maksamaksi vuotuiseksi tuotoksi ja verotetaan luonnollisen henkilön osalta 30 tai 34 prosentin pääomaverolla, joten nämä omistusrakenteet sisältävät osin tai kokonaan kahdenkertaisen verotuksen¹⁸⁶. Yhteismetsien muuttuneen verolainsäädännön takia metsävähennysoikeuden puuttuminen sellaisilta yhteismetsiltä, joiden omistusosuuksista alle puolet on luonnollisten henkilöiden tai kuolinpesien omistuksessa, aiheuttaa ylipäätään jo tilanteen, ettei yhteismetsäosuuksien omistaminen ole kannattavaa osakeyhtiöiden tai erikoissijoitusrahastojen kautta¹⁸⁷.

Erikoissijoitusrahaston metsänomistus osakeyhtiön kautta aiheuttaa veron kertaantumisen, jossa ensin osakeyhtiö maksaa tuloksestaan yhteisöveron ja kun erikoissijoitusrahasto jakaa osakeyhtiöltä saaman tulon osuudenomistajilleen, verotetaan osuudenomistajia vielä erikoissijoitusrahastolta saamastaan tulosta. Näihin tilanteisiin voi kuitenkin kohdistua erilaisia verosuunnittelukeinoja, kuten erikoissijoitusrahaston antama vieraan pääomanehtoinen laina osakeyhtiölle, jolloin osakeyhtiön lainasta maksama korko on osakeyhtiön verotuksessa vähennyskelpoinen meno EVL:n 18 §:n mukaisesti. Tällöin osakeyhtiön verotettava tulo pienenee ja toisaalta verovapaan erikoissijoitusrahaston saama korko osakeyhtiöltä on verovapaata erikoissijoitusrahastolle. Korkovähennysoikeudelle on säädetty rajoituksia EVL:n 18 a ja 18 b §:ssä ja ne voivat tulla sovellettaviksi, jos erikoissijoitusrahasto omistaa yli 25 prosenttia osakeyhtiöstä. Huomattavaa on, että yhteismetsiä ei kyseiset korkovähennysrajoitukset toistaiseksi koske ja yhteismetsän omistusrakenteissa voidaan korkovähennystä hyödyntää täysimääräisesti. ¹⁸⁸

¹⁸⁶ Nykänen & Urpilainen 2023a, s. 13

¹⁸⁷ Viitala ja muut 2022, s. 83

¹⁸⁸ Nykänen & Urpilainen 2023a, s.13–14

Vähennysoikeuden rajoitus voi tulla koskemaan myös yhteismetsiä hallitusohjelman kirjausten myötä.¹⁸⁹

Muissa tilanteissa saadaan kahdenkertainen verotus eliminoitua verolainsäädännön keinoin ja metsästä saadut tulot ovat verovapaata joko sijoitusvälineen tai sijoittajan tasolla. Kommandiittiyhtiössä tulo-osuudet verotetaan yhtiömiesten tulona, jolloin osakeyhtiön ollessa yhtiömiehenä verotus tapahtuu osakeyhtiöllä sitä koskevin säännöksiin. Kommandiittiyhtiön yhtiömiehenä olevan osakeyhtiön ja sen osingonsaajan olevan luonnollisen henkilön verorasitus on näin ollen sama kuin osakeyhtiön olisi omistanut metsää. Erikoissijoitusrahaston ollessa kommandiittiyhtiön yhtiömiehenä, tulo on verovapaata TVL 20 a §:n mukaisilla rahastoilla, jolloin tulo tulee verotetuksi vasta rahaston sijoittajalla ja verorasitus muodostuu samaksi kuin jos erikoissijoitusrahasto omistaisi metsän suoraan. Osakeyhtiön omistaessa metsää omistavaa osakeyhtiötä, osakeyhtiön saama osinko toiselta noteeraamattomalta osakeyhtiöltä on verovapaata EVL:n 6 a §:n mukaan ketjuverotuksen poistamiseksi, joten verorasitukseksi muodostuu sama kuin osakeyhtiö omistaisi metsää suoraan. Tilanne on sama, jos osakeyhtiö omistaa metsää verovapaan erikoissijoitusrahaston kautta. Verovapaan erikoissijoitusrahaston omistaessa metsää toisen verovapaa erikoissijoitusrahaston kautta, verorasitus muodostuu myös vasta sen omistavan sijoittajan tasolla.

5.2 Ulkomaiset tilanteet

Ulkomaisten sijoittajien Suomessa olevien metsien omistusrakenteet saattavat olla hyvin moninaisia ja ne toimivat ketjutetusti toisten sijoitusvälineiden kautta. Ulkomaisten toimijoiden metsäsijoituksia ja omistusrakenteita ei pystytä kattavasti seurata tai tilastoida, mutta julkisten tietolähteiden perusteella tyypillisimmin ulkomaiset metsärahastot omistavat metsiä Suomessa osakeyhtiöiden kautta hyödyntääkseen EU-direktiivein säänneltyjä lähdeverovapauksia ja verosopimusetuuksia. Taustalla näyttää vaikuttavan ulkomaisten toimijoiden metsäomistuksien sijoittuminen useisiin eri maihin, jolloin

¹⁸⁹ Valtioneuvosto 2023, s. 239

kokonaisuuden kannalta osakeyhtiörakenne on verotehokkain omistusjärjestely. Vaikka ulkomainen sijoitusrahasto rinnastuu Suomessa verovapaaksi erikoissijoitusrahastoksi samoin kriteerein kuin kotimainen verovapaa erikoissijoitusrahasto, verovapauden hyödyntäminen suoran erikoissijoitusrahasto-omistuksen kautta ei siis ole kokonaisyödyttään osakeyhtiörakenteen tuoman hyödyn veroinen järjestely niillä toimijoilla, joilla on omistuksia useissa eri maissa.¹⁹⁰

Ulkomaisten sijoittajien Suomesta saaman tulon verokohtelun tarkastelussa keskiössä ovat verovapaiksi erikoissijoitusrahastoiksi rinnastuvat ulkomaiset rahastot ja niiden omistamien suomalaisten osakeyhtiöiden kautta järjestellyt metsäomistukset. Lisäksi tarkastelussa on kotimaiset erikoissijoitusrahastot, koska niillä voi olla myös osuudenomistajina ulkomaisia tahoja.¹⁹¹ Tällöin ulkomaisen sijoittajan ulkomaisen tai kotimaisen erikoissijoitusrahaston kautta tehdyn sijoituksen verotukseen vaikuttavat pääasiassa kolme eri seikkaa:

- Erikoissijoitusrahaston verokohtelu.
- Metsää omistavan osakeyhtiön verokohtelu Suomessa.
- Erikoissijoitusrahaston osuudenomistajan verokohtelu.¹⁹²

Ulkomaiset erikoissijoitusrahastot ovat varsin usein verovapaita niiden rinnastuessa kotimaisiin TVL:n 20 a §:n verovapauden täyttäviin erikoissijoitusrahastoihin. Vaikka AIFM:n 16 a §:ssä tarkoitetaan erikoissijoitusrahastona vain kotimaisia rahastoja, puhutaan kuitenkin ulkomaisista erikoissijoitusrahastoista silloin, kun ulkomaiset rahastot rinnastuvat kotimaiseen erikoissijoitusrahastoon. Rahastojen verovapauden tarkoituksena on sen tuottojen yhdenkertainen verotus ja sijoituksen verokohtelu samalla tavoin kuin vastaavassa suorassa sijoituksessa.¹⁹³

¹⁹⁰ Viitala ja muut 2022, s.12, 26, 124

¹⁹¹ Viitala ja muut 2022, s.74, 124

¹⁹² Nykänen & Urpilainen 2023b, s.400–401

¹⁹³ Viitala ja muut 2022, s. 65, 68

Kun ulkomainen tai kotimainen verovapaa erikoissijoitusrahasto omistaa metsää Suomessa osakeyhtiön kautta, kohdistuu erikoissijoitusrahaston metsätuloon kotimaisen osakeyhtiön maksama 20 prosentin suuruinen yhteisövero. Osakeyhtiörakenteissa sisäiset rahoitusjärjestelyt ovat kuitenkin yleisiä verosuunnittelukeinoja, joilla yhtiöiden suomalaisista metsistä saadut voitot voidaan osin tai kokonaan siirtää ulkomaille Suomen verotusvallan ulottumattomiin¹⁹⁴. Erikoissijoitusrahaston antaman vieraan pääomaneh-toisen lainan korko on tietysti rajoituksin osakeyhtiölle vähennyskelpoista menoa, jolloin osakeyhtiön verotettava tulo Suomessa pienenee ja verovapaan erikoissijoitusrahaston saama korkotulo ei puolestaan ole verotettavaa tuloa erikoissijoitusrahastolle.

Kuten aiemmin mainittiin, osakeyhtiörakenteet eivät ole ulkomaiselle sijoittajalle verohyödyttään niin merkittäviä Suomessa omistetun metsän osalta, koska omistusketjussa on verovapaaksi rinnastuva erikoissijoitusrahasto, jolle juoksevat tuotot ovat verovapaita. Ellei näin olisi, osakeyhtiöomistusten ja holdingyhtiörakenteissa verosuunnittelua voitaisiin toteuttaa mm. emo-tytäryhtiödirektiiviä hyödyntämällä ja maksamalla suomalaisesta osakeyhtiöstä verovapaita osinkoja sen EU-maassa olevalle omistajayhtiölle.¹⁹⁵ Ellei emo-tytäryhtiödirektiiviä voisi soveltaa, ulkomainen holding-yhtiö maksaisi suomalaiselta yhtiöltä saamistaan osingoistaan lähdeveroa.¹⁹⁶

Ulkomaisen sijoittajan saama juokseva tulo ulkomaille rekisteröityneeltä erikoissijoitusrahastosta jää Suomen verotusvallan ulkopuolelle, koska sitä ei pidetä Suomesta saatuna tulona. Huomattavaa on, että luovutusvoittona saatu tulo puolestaan verotetaan Suomessa TVL:n 10 §:n 10a kohdan mukaisten ehtojen mukaan, joten on merkitsevää, saako rajoitetusti verovelvollinen tulonsa erikoissijoitusrahastolta juoksevana tulona vai luovutusvoittona.¹⁹⁷ Kun ulkomaisen sijoittajan saamaa juoksevaa tuloa ei pidetä Suomesta saatuna tulona, ei siihen voida soveltaa lähdeverotuksen eikä verosopimusten määräyksiä.

¹⁹⁴ Viitala ja muut 2022, s. 76, 125

¹⁹⁵ Viitala ja muut 2022, s. 52, 124

¹⁹⁶ Nykänen & Urpilainen 2023b, s. 402

¹⁹⁷ Nykänen & Urpilainen 2023b, s.406

Kotimaisen erikoissijoitusrahaston ollessa kyseessä, sen ulkomainen rajoitetusti verovelvollinen luonnollinen osuudenomistaja on velvollinen suorittamaan Suomeen 30 prosentin ja rajoitetusti verovelvollinen yhteisö 20 prosentin lähdeveron rahaston vuotuisesta tuotosta. On tulkinnallista, voitaisiinko yhteisöjen osalta soveltaa LähdeVL:n 3 §:n säädöksiä, joissa lähdeveronalaiseen vuotuisen tuottoon sovellettaisiin osinkoa koskevia säännöksiä ja näin ollen emo-tytäryhtiödirektiivin verovapautta. Tilanteissa, joissa verosopimukset tai lähdeverolain tulkinnallisuus eivät rajoita lähdeverotusta, kohdistuu samanlainen verorasitus niin rajoitetusti verovelvollisille kuin yleisesti verovelvollisille.¹⁹⁸

Voimassa olevat verosopimukset voivat rajoittaa tai estää kotimaisen erikoissijoitusrahaston ulkomaisen osuuden omistajan lähdeverotuksen. Kun metsästä saadun tulon luonne muuntuu erikoissijoitusrahastosta saatavaksi muuksi kuin kiinteistöstä saatavaksi tuloksi, katsotaan se verosopimuksissa tarkoitetuksi muuksi tuloksi ja tällöin verotusoikeus määräytyy verosopimuksissa osuudenomistajan asuinvaltiolle. Joissain tilanteissa lähdevaltiolla on kuitenkin oikeus verottaa verosopimuksessa tarkoitettua muuta tuloa tai osinkoartiklan sisältämää sijoitusrahastojen voitonjakoa.¹⁹⁹ Esimerkiksi Luxemburgin verosopimus ei anna lähdevaltiolle oikeutta verottaa rahaston tuottoa, mutta Saksan kanssa solmitun verosopimuksen osinkoveroartikla sisältää Suomen oikeuden verottaa kotimaisen erikoissijoitusrahaston jakamaa voittoa.²⁰⁰ Myös eduskunnan hyväksymän Ranskan kanssa solmitun verosopimuksen tullessa voimaan, Suomi voi verottaa verosopimuksen 10 artiklan 6 kohdan mukaan sijoitusrahaston jakamaa vuotuista tuottoa Ranskassa asuvalta osuudenomistajalta 15 prosentin verolla, jos osinkoetuuden omistajalla on hallussaan rahaston pääomasta suoraan tai välillisesti alle 10 prosenttia. Jos omistusosuus on suurempi, vero määräytyy kansallisen lainsäädännön verokannan mukaisesti.²⁰¹

¹⁹⁸ Nykänen & Urpilainen 2023b, s.404–405

¹⁹⁹ Nykänen & Urpilainen 2023b, s.405–406, 411

²⁰⁰ Viitala ja muut 2022, s. 75

²⁰¹ HE 14/2024, s. 35–36

Yhteenvedon voidaan todeta, että verovapaan ulkomaisen erikoissijoitusrahaston omistajien metsää suomalaisen osakeyhtiön kautta, osakeyhtiön Suomeen maksama yhteisöverö 20 prosenttia kuuluu Suomen verotusvaltaan. Muussa tapauksessa Suomen verotusvalta ei ulotu ulkomaiseen verovapaaseen erikoissijoitusrahastoon, koska sen ulkomaisen osuuden omistajan ei katsota saavan tuloja Suomesta. Kotimaisen verovapaan erikoissijoitusrahaston ollessa kyseessä, ulkomaista osuuden omistajaa voidaan verottaa Suomeen lähdeverolain nojalla niin, että luonnollinen osuudenomistaja tulee verotetuksi 30 prosentin verokannalla ja yhteisö 20 prosentin verokannalla. Verosopimukset voivat kuitenkin rajoittaa tai estää tämän lähdeverotuksen.

Suomen verotusvallan turvaamiseksi tehtävät lainsäädännön kehittämistoimenpiteet saattavat olla haasteellisia. Yhtenä toimenpiteenä voisi olla kiinteistönluovutuksia koskevan TVL 10 §:n 10 a kohdan laajentaminen koskemaan myös juoksevan tulon verotusta, jolloin noteeraamattoman sijoitusrahaston jakama tuotto verotettaisiin Suomessa, jos rahaston varoista yli puolet koostuu kiinteästä omaisuudesta Suomessa. Juoksevan tulon verotusoikeus olisi merkittävää, koska rahaston verovapauden edellytyksenä olevan 75 prosentin voitonjakopakon takia osuudenomistajille realisoituu rahastosta saatava tulo pääasiassa juoksevana tulona. Tällainen lainsäädäntömuutos saattaisi olla tosin altis verosuunnittelulle, koska hajauttamalla omistusta eri maihin verotus voitaisiin välttää.

Verosopimukset voivat myös estää verotuksen ja vaikka Suomi pyrkisi OECD:n malliverosopimuksen pohjalta sisällyttämään verosopimuksiinsa rajoitetun oikeuden verottaa rahaston maksamia osinkoja lähdevaltiona, on verosopimusten muuttaminen hidas prosessi. Koska kansallisin keinoin on hankalaa puuttua ulkomaisten sijoittajien suomalaisesta metsästä saatuun tuottoon, saattaa metsärahojen verotus osana laajempaa kiinteistösijoitusrahastojen verotusta olla lopputuloksen kannalta selkeintä harmonisoida EU-lainsäädännöllä, joskin jäsenvaltioiden näkemykset verotusoikeudesta saattavat olla kaukana toisistaan, mutta eivät kuitenkaan yhtenäisen ratkaisun poissulkevia.²⁰²

²⁰² Nykänen & Urpilainen 2023b, s.410–412

6 Johtopäätökset

Tutkimuksen tavoitteena oli tarkastella yhteisöjen metsänomistukseen liittyvää voimassa olevaa verolainsäädäntöä ja miten metsänomistusrakenteiden muuttuessa vero-kohtelu vaikuttaa metsänomistusmuodon valintaan kotimaisissa tilanteissa ja miten Suomen verotusoikeus toteutuu ulkomaisissa tilanteissa. Tutkimukseen kohteena olevien yhteisöjen kirjanpitovelvollisuuteen liittyen tarkasteltiin miten kirjanpito ja verotus yhteensovitetään. Tutkimuksen perusteella voidaan todeta metsätaloutta harjoittavan yhteisön tarvitsevan niin verolainsäädännön kuin kirjanpitolainsäädännön osalta perehtyneisyyttä. Yhteisö metsätalouden harjoittajana poikkeaa Suomessa perinteisestä yksityismetsätalouden harjoittajasta ja heihin liittyvää runsasta metsäverolainsäädäntöä ei pääsääntöisesti voida soveltaa yhteisöihin. Toisaalta metsätaloutta harjoittavalla yhteisöllä on metsätalouteen liittyviä erityiskysymyksiä, joten sitä ei voi rinnastaa täysin myöskään muihin yhteisöihin.

Tutkimuksessa saatiin selville, että kotimaisissa tilanteissa Suomen verotusoikeus tulee turvatuksi jokaisessa metsänomistusmuodossa, mutta omistusmuotoihin kohdistuvilla erilaisilla verotusta alentavilla ja tai lykkäävillä verotuilla on vaikutusta metsänomistusmuotojen verorasitukseen. Verotuista merkittävin vaikutus verorasitukseen on metsävähennyksellä, jolla luonnollisen henkilön ja yhteismetsän verorasitus muodostuu merkittävästi alhaisemmaksi kuin muilla omistusmuodoilla. Toisaalta niissä tilanteissa, joissa metsävähennystä ei ole käytettävissä, osakeyhtiömuotoinen metsänomistus muodostuu verorasitukseltaan kilpailukykyiseksi omistusvaihtoehdoksi. Erikoissijoitusrahasto-omistuksessa verorasitus muodostui suuremmaksi kuin muilla omistusmuodoilla, joten sijoituspäätökset kotimaisissa suorissa metsärahastosijoituksissa ovat muissa sijoittamisnäkökohdissa, kuten hajauttamisessa, käytettävissä olevissa pääomissa tai siinä, ettei itse halua hoitaa metsää.

Ulkomaisissa tilanteissa todettiin Suomen verotusvallan vaarantuvan osin tai kokonaan. Koska ulkomaisissa tilanteissa omistusrakenteet ovat moninaisia ja ketjutettuja toisten sijoitusvälineiden kautta, omistusta ei pystytä tilastoida Suomessa kattavasti. Sen takia

tutkimuksessa keskityttiin tyypillisimpiin tilanteisiin, joissa ulkomainen toimija on sijoittanut varojaan joko ulkomaisen tai kotimaisen verovapaan erikoissijoitusrahaston kautta kotimaiseen osakeyhtiöön, joka omistaa Suomessa metsää. Näissä tilanteissa ulkomaisen toimijan verotukseen todettiin vaikuttavan pääasiassa kolme seikkaa: erikoissijoitusrahaston, osakeyhtiön ja osuudenomistajan verokohtelu.

Erikoissijoitusrahaston ollessa verovapaa, erikoissijoitusrahastoon todettiin kohdistuvan kotimaisen osakeyhtiön maksama yhteisövero. Näissä tilanteissa osakeyhtiön tulosta voidaan EVL:n 18 a §:n korkovähennysrajoitusten puitteissa kuitenkin järjestellä niin, että osakeyhtiö maksaa rahastolta saamastaan vieraan pääoman ehtoisestä lainasta korkoa, joka vähentää yhtiön verotettavaa tuloa Suomessa. Verovapaata rahastoa ei puolestaan veroteta saamastaan korkotulosta. Tällaisen rahoitusjärjestelyn avulla yhtiön voittoa voidaan siirtää ulkomaille Suomen verotusvallan ulkopuolelle.

Jos kyseessä on ulkomainen erikoissijoitusrahasto, sen osuudenomistajana olevan ulkomaisen sijoittajan ei katsota saavan tuloa Suomesta, joten osuudenomistajan verotus toteutuu vain asuinvaltiossa. Asuinvaltion verotuksesta riippuu, minkälaiseksi suomalaisesta metsästä saadun tulon kokonaisverorasitus muodostuu. Siten saattaa syntyä tilanteita, joissa suomalaisesta metsästä saatu tulo jää lainajärjestelyiden myötä verottamatta Suomessa ja ulkomaisen osuudenomistajan asuinvaltiossa metsätuloa ei veroteta lainkaan tai verotus voi muodostua hyvin lieväksi. Kotimaisen erikoissijoitusrahaston ulkomainen osuudenomistaja tulee puolestaan verotetuksi Suomessa lähdeverolain mukaan, mutta verosopimukset voivat rajoittaa tai estää verotuksen näissä tilanteissa. Kun metsätulon luonne muuntuu erikoissijoitusrahastosta saatavaksi muuksi kuin kiinteistöstä saatavaksi tuloksi, aiheuttaa se verosopimustilanteissa tulon verotusoikeuden määräytymisen asuinvaltiolle, ellei verosopimuksessa ole nimenomaisesti mainintaa lähdevaltion oikeudesta verottaa muuta tuloa.

Kun kotimaisissa tilanteissa eri metsänomistusmuotojen verorasitusta voitiin vertailla laskelmilla, niin ulkomaisissa tilanteissa näkökulma oli Suomen verotusoikeuden

toteutumisessa. Kansainvälisissä rajat ylittävissä tilanteissa tulonsaajien asuinvaltioiden verotus vaikuttaa ulkomaisen sijoittajan kokonaisverorasitukseen, joten asuinvaltioiden verojärjestelmät olisivat vaatineet oman perehtymisensä niiden omine erikoispiirteineen. Esimerkiksi Luxemburgiin sijoittuneiden metsärahasojen verorasitukseen saattavat vaikuttaa verovelvollisen ja sikäläisen veroviranomaisen keskinäiset ennakkosopimukset verotuksesta, jolloin näiden sopimusten verovaikutusten selvittäminen voisi olla laajuudeltaan oma erillinen tutkielmatyö.

Metsätalouden harjoittaminen yhteisönä edellyttää arvonlisäverotuksen ja kirjanpitovelvoitteiden tuntemista, koska kummankin osalta yhteisöllä on erilaiset velvoitteet kuin perinteisellä henkilömetsänomistajalla. Arvonlisäverotuksessa merkittävää on alkutuottajana arvonlisäverovelvollisen yhteisön arvonlisäverokauden muodostuminen kuten muilla yhteisöillä. Jos henkilömetsänomistajan verokausi on lähtökohtaisesti vuosi, niin yhteisöllä arvonlisäveron verokausi on kuukausi ja vain liikevaihtorajoihin perustuen verokautta voi pidentää. Yhteisö suorittaa myös arvonlisäverot suoriteperusteella, ellei se AVL:n 136 §:n ja 137 §:n sallimin rajoin käytä lasku- tai maksuperustetta. Muistiinpanovelvollisella taas on oikeus käyttää sekä vaihdella kalenterivuoden aikana suorite- ja maksuperustetta oman valintansa mukaan. Oman käytön arvonlisäverotuksessa yhteisöillä ei ole myöskään luonnollisten henkilöiden tapaan vähäisen oman käytön rajaa ja oma käyttö on kokonaan arvonlisäveron suorittamisen piirissä. Kirjanpitovelvollisuus puolestaan tuo laajat velvoitteet kirjanpitolain perusteella. Jos henkilömetsänomistaja on tottunut pelkkään muistiinpanovelvollisuuteen, niin yhteisöllä velvoitteet lisääntyvät kahdenkertaisen kirjanpidosta suoriteperusteisen tilinpäätöksen laatimiseen ja tilintarkastukseen. Kirjanpitolain ohella osakeyhtiölaki tuo osakeyhtiölle hallinnon järjestämiseen ja päätöksentekoon omat velvoitteensa, mutta ne ovat jätetty tämän työn ulkopuolelle.

Kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittamisessa yhteisöillä on erityispiirteinä arvonalennuksiin sekä pakollisiin varauksiin liittyvä menojen vähennyskelpoisuuden eriaikaisuus. Jos luonnollisella henkilöllä on meno- ja tuhovaraus käytössään, niin yhteisö joutuu

ratkaisemaan nämä tilanteet kirjanpito- ja elinkeinoverolain puitteissa. Metsäpalot tai myrskytuhot pysyvinä tulon kertymistä vähentävinä tapahtumina käsitellään arvonalennuksena kirjanpidossa, jos metsäkiinteistö on merkitty pysyviin vastaaviin, mutta verotuksessa niihin kohdistuvat vakuutus- ja vahingonkorvaukset sekä kunnostusmenot voivat ajallisesti kohdistua kuitenkin eri verovuosille. Uudistamisveloitteet esitetään tilinpäätöksen liitetiedoissa, ellei vastuita voida pitää vähäisinä. Lisäksi verovelvollisen on tehtävä pakollinen varaus kirjanpidossa sellaisista varmoista tai todennäköisistä ympäristön kunnostamiseen liittyvistä veloitteista, jotka kohdistuvat päättyneeseen tai aiempaan tilikauteen, eikä niistä ole odotettavissa enää vastaavaa tuloa. Verotuksessa pakollinen varaus voidaan vähentää vasta menon realisoituessa. Käytännössä päätehakkuun jälkeen tehtävät uudistamistoimenpiteet tulee ottaa sen vuoden tilinpäätöksessä huomioon kuin uudistamisveloite on metsälain mukaan syntynyt. Verotuksessa pakollinen varaus voidaan vähentää sinä verovuonna, kuin uudistamistyöt ovat toteutettu.

Yksi keskeinen tutkimuksessa esille noussut tulkintaongelma liittyy kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittamiseen, jossa kysymys oli metsäkiinteistön hankintamenon puuston osuuden arvostamisesta kirjanpidossa joko pysyvissä vastaavissa tai vaihtuvissa vastaavissa. Kirjanpitolautakunta on linjannut lausunnossaan 1996/2019, että puusto voisi olla kirjanpidossa tietyin ehdoin vaihtuvien vastaavien vaihto-omaisuutta. Tämä on tuonut verotuksen suuntaan kysymyksen siitä, voisiko kirjanpidossa vaihto-omaisuuteen kirjattun puuston arvon vähentää verotuksessa vaihto-omaisuutta koskevien säännösten mukaisesti. Tutkimuksessa todettiin, että oikeuskirjallisuudessa aihetta on käsitelty teoreettisella tasolla ja pohdittu voiko kirjanpitolain uusi tulkinta avata mahdollisuuksia verolain tulkintaan. Verotuksessa metsäkiinteistön hankintahinta puustoineen on kuitenkin sementoitunut KHO:n ratkaisun 2005:439 myötä kulumattomaksi käyttöomaisuudeksi, josta ei voi tehdä verotuksessa poistoja. Kun KHO vielä ratkaisussaan 2013:152 torjui muut metsävähennyksen kaltaiset vähennysjärjestelmät, ei oikeuskäytännön muutoksen kautta liene mahdollisuuksia muuttaa KHO:n aiempaa ratkaisulinjaa. Jos yhteisölle haluttaisiin oikeus vähentää verotuksessaan metsäkiinteistöön liittyvän puuston arvo,

ratkaisun hakeminen voisi olla selkeämpää esimerkiksi lainsäädäntömuutoksilla metsävähennysoikeutta laajentaen.

Metsävähennyksen ulottaminen yhteisöille esimerkiksi Ruotsin mallin mukaisesti hiukan pienempänä kuin henkilömetsäomistajille, voisi olla toimenpide, jossa elinkeinotoimintaan kuuluville metsäkiinteistöille säädettäisiin samanlainen veroetu kuin luonnollisille metsänomistajille ja yhteismetsille. Jos metsävähennys kohdistuisi suoraan yhtiömuotoiseen metsänomistukseen kotimaisissa tilanteissa, voisi osakeyhtiöstä tulla henkilömet-
sänomistajille verotuksellisesti varteenotettava omistusmuoto. Joissain tapauksissa kuolinpesien ja metsäyhtymien metsien hallinnointi ja päätöksenteko voisivat myös osakeyhtiön kautta selkeytyä. Toisaalta osakeyhtiöiden ollessa keskeisessä roolissa rajat ylittä-
vissä metsänomistusjärjestelyissä, voi metsävähennys valua ulkomaisten sijoittajien hyödyksi. Metsävähennyksen rajoittamista onkin pohdittu sellaisille osakeyhtiöille, joilla olisi vain luonnollisia henkilöitä osakkaina, mutta rajoitusten todettiin sisältävän ongelmia²⁰³.
Kun Petteri Orpon hallituksen hallitusohjelmassa mainitaan metsävähennyksen korottamisesta 15 prosenttiyksiköllä, niin tässä yhteydessä voisi olla tilaisuus käydä keskustelua ja punnita uudelleen metsävähennyksen laajentamista yhteisöille.

²⁰³ Maa- ja metsätalousministeriö 2011, s.111

Lähteet

- Andersson, E. & Penttilä, S. (2014). *Elinkeinoverolain kommentaari*. (14. uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Havia, P. & Pettersson, H. (2015). *Yhteismetsän vero-opas*. Metsäkustannus Oy.
- HE 200/1992 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta.
- HE 203/1992 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain muuttamisesta.
- HE 88/1993 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.
- HE 283/1994 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.
- HE 212/2005 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle metsäverotuksen siirtymäkauden päättymisestä johtuviksi muutoksiksi verolainsäädäntöön.
- HE 176/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle yrittäjävähennystä koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 158/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 143/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 3 ja 149 a §:n muuttamisesta.
- HE 142/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi vuoden 2022 tuloveroasteikosta, tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä eräiden muiden verolakien muuttamisesta.
- HE 14/2024 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi ja veron kiertämisen ja välttämisen estämiseksi Ranskan kanssa tehdyn sopimuksen ja pöytäkirjan hyväksymiseksi ja voimaansaattamiseksi.
- Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Yleisen oikeustieteen julkaisuja
17. https://www2.helsinki.fi/sites/default/files/atoms/files/hirvonen_mitka_metodit.pdf

- Isotalo, K. (2019). *Metsäverotuksen monimutkaistuminen*. Verotus 3/2019, s. 1–20.
- Jauhiainen, H. (2023). *Metsäverokirja 2023*. Tapio Palvelut Oy.
- Karppinen, H, Hänninen, H. & Horne, P. (2020). *Suomalainen metsänomistaja 2020*. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 30/2020. Luonnonvarakeskus.
- Kolehmainen, A. (2016). *Tutkimusongelma ja metodi lainopillisessa työssä*. Kokoomateksessä Oikeustieteellinen opinnäyte – Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta. Edilex. 106–131. Noudettu 28.8.2023 osoitteesta <https://www.edilex.fi/kirjat/16170.pdf>.
- Kirjanpitolautakunta. (2011). *Käteisvarojen kirjaamisesta yhden henkilön osakeyhtiössä*. 1866/2011. <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/kateisvarojen-kirjaamisesta-yhden-henkilon-osakeyhtios-1>
- Kirjanpitolautakunta. (2019). *Kirjanpitolautakunnan lausunto metsäkiinteistöön liittyvistä kirjanpitokysymyksistä*. 1996/2019. <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/kirjanpitolautakunnan-lausunto-metsakiin-teistoon-liittyvista-kirjanpitokysymyksista>
- Kiviranta, E. (2020). *Metsäverotus*. (kolmas painos). Kiviranta Kustannus Oy.
- Kiviranta, E. & Kiviranta T. (2023). *Maatilaverotus*. Alma Talent Oy. (Alun perin julkaistu 1991).
- Kukkonen, M & Walden, R. (2020). *Elinkeinoverolaki käytännössä*. (neljäs uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Leppiniemi, J. & Kaisanlahti, T. (2016). *Kirjanpitolaki: kommentaari*. (neljäs uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Leppiniemi, J., Kaisanlahti, T. & Tikkanen, T. (2023). *Liikekirjanpito*. Alma Talent Oy. (Alun perin julkaistu 1985).
- Leppiniemi, J. & Kykkänen, T. (2023). *Kirjanpito, tilinpäätös ja tilinpäätöksen tulkinta*. (12. uudistettu painos). Alma Talent Oy
- Luonnonvarakeskus. (2023). *Metsätilastollinen vuosikirja 2022*. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-380-584-2>
- Lähteenoja, P. (2000). *Metsäpolitiikka ja verotus*. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisu. A-sarja N:o 226.

- Maa- ja metsätalousministeriö. (2011). *Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen -Työryhmän taustaselvitykset*. MMM Työryhmämuistio 2011:3, osa 2. https://mmm.fi/documents/1410837/1724539/trm_2011_3_osa_2.pdf/ab95e063-b0c9-4d9f-aed7-bd01202eb71b/trm_2011_3_osa_2.pdf?t=1442826168000
- Maanmittauslaitos. (2023a). *Metsätalousmaan luokitus*. Noudettu 16.8.2023 osoitteesta <https://ak.maanmittauslaitos.fi/2023/metsatalous/metsatalouden-perusteet-ja-kasitteet#Mets%C3%A4talousmaan%20luokitus>
- Maanmittauslaitos. (2023b). *Metsätilakauppojen määrä kasvoi ennätysmäärään – eniten rahaa hankintaan käyttivät instituutiosijoittajat*. Noudettu 16.8.2023 osoitteesta <https://www.maanmittauslaitos.fi/ajankohtaista/metsatilakauppojen-maara-kasvoi-ennatysmaaraan-eniten-rahaa-hankintaan-kayttivat>
- Maanmittauslaitos. (2023c). *Suomen yhteismetsät vuoden 2023 alussa*. Rekisteritilanne 10.1.2023. <https://www.maanmittauslaitos.fi/sites/maanmittauslaitos.fi/files/attachments/2023/02/Suomen%20yhteismets%C3%A4t%20Tammi-kuu%202023.pdf>
- Malmgren, M & Myrsky, M. (2020). *Elinkeinotulon verotus*. (viides uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Määttä, K. (2014). *Verolakien tulkinta*. Edita Publishing Oy.
- Määttä, K. (2017). *Vero-oikeuden perusteet*. Helsingin Kamari Oy.
- Määttä, K. (2023). *Metsänomistajan verotus*. Helsingin Kamari Oy.
- Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L., Jokinen, M. & Pikkujämsä, M. (2023). *Arvonlisäverotus*. Alma Talent Oy. (Alun perin julkaistu 1994)
- Nykänen, P. (2020). *Verohallinnon ohjeet käytännön verotuksen ja vero-oikeudellisen tutkimuksen oikeuslähteenä*. Verotus 5/2020, s.619–629.
- Nykänen, P. & Nieminen, M. (2023). *Tuloverolain kommentaari*. Alma Talent Oy. (Alun perin julkaistu 2021)
- Nykänen, P. & Urpilainen, M. (2023a). *Epäsuorat metsäsijoitukset – verokohtelu kotimaisissa tilanteissa*. Verotus 1/2023, s. 4–16.

- Nykänen, P. & Urpilainen, M. (2023b). *Metsärahasotot ja niiden ulkomaiset osuudenomistajat – muuttunut verokohtelu sekä nykyisen sääntelyn kehittämismahdollisuuksia*. Verotus 4/2023, s. 400–412.
- Pilhjerata, K. (2009). *Metsävähennys*. Verotus 1/2009, s. 44–59.
- Suomen metsäkeskus. (2021, 7. syyskuuta). *Yksityisten omistajien metsänomistus on vähentynyt kahdessa vuodessa merkittävästi*. Noudettu 17.8.2023 osoitteesta <https://www.metsakeskus.fi/fi/ajankohtaista/yksityisten-omistajien-metsanomistus-on-vahentynyt-kahdessa-vuodessa-merkittavasti-0>
- Suomen metsäkeskus. (2023a, 17. elokuuta). *Metsätalouden omistus omistajaryhmittäin*. Noudettu 17.8.2023 osoitteesta <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrl-joiYTI2OWU1ZTEtZDBmOS00MzUxLTg2ZGYtNGMxMDgzMzcyZGU1liwidCI6ImVhMjQwMTY4LTU1NjAtNDYyMC05Nm1lLWE4MjMxOWNlODBhMSIsImMiOiI9>
- Suomen metsäkeskus. (2023b). *Metsänomistusmuodot*. Noudettu 30.10.2023 osoitteesta <https://www.metsakeskus.fi/fi/metsan-kaytto-ja-omistus/metsanomistusmuodot>
- Tikka, K., Nykänen O., Juusela J. & Viitala, T. (2023). *Yritysverotus I–II*. Alma Talent Oy. (Alun perin julkaistu 1985).
- Torkkel, T. (2020). *Metsä kirjanpitovelvollisen verotuksessa*. Verotus 4/2020, s. 414–425.
- Verohallinto. (2001). *Puun myyntitulon ajallinen kohdistaminen ja pystykauppa yhteisömyyntinä*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 5.9.2001. Diaarinumero 2475/10/2001. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48713/puun-myyntitulon-ajallinen-kohdistamine/>
- Verohallinto. (2003). *Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 2.6.2003. Diaarinumero 1531/345/2003. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48081/verohallituksen-kannanottoja-yritysvero/>
- Verohallinto. (2010). *Maa- ja metsätalouden tuotteiden oman käytön arvostaminen arvonlisäverotuksessa*. Verohallinnon ohje 1.7.2010. https://www.edilex.fi/verohallinnon-ohjeet/2010_0701.html

- Verohallinto. (2014). *Arvonlisäverovelvollisen opas*. Verohallinnon ohje 26.6.2014. https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2014_0627.html
- Verohallinto. (2017a). *Metsälahjavähennys*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 13.11.2017. Diaarinumero A171/200/2017. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/61689/metsalahjavahennys/>
- Verohallinto. (2017b). *Verohallinnon päätös muistiinpanovelvollisuudesta*. Verohallinnon päätös 16.8.2017. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/paatokset/60371/verohallinnon-p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s-muistiinpanovelvollisuudesta/>
- Verohallinto. (2017c). *Maatalousmaan vuokrauksen verotus*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 4.12.2017. Diaarinumero A141/200/2017. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/62012/maatalousmaan-vuokrauksen-verotus/>
- Verohallinto. (2017d). *Vahingonkorvaus ja vahingonkorvauksen luonteinen erä arvonlisäverotuksessa*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 1.2.2017. Diaarinumero A122/200/2015. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48609/vahingonkorvaus_ja_vahingonkorvauksen_l/
- Verohallinto. (2019a). *Uuden metsänomistajan veroinfo*. <https://www.vero.fi/globalassets/s%C3%A4hk%C3%B6iset-asiointipalvelut/omavero/webinaari-uudelle-mets%C3%A4nomistajalle-2019.pdf>
- Verohallinto. (2019b). *Hallintaoikeuden kohteena olevan maatilán ja yrityksen tulojen verotus*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 18.10.2019. Diaarinumero VH72481/00.01.00/2019. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/kannanotot/78731/hallintaoikeuden-kohteena-olevan-maatalan-ja-yrityksen-tulojen-verotus/>
- Verohallinto. (2021a). *Verotusyhtymán verotus*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 5.7.2021. Diaarinumero VH/569/00.01.00/2021. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/99022/verotusyhtym%C3%A4n-verotus/>
- Verohallinto. (2021b). *Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 15 000 euroa*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 1.1.2021. Diaarinumero

VH/8130/00.01.00/2020. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48658/arvonlis%C3%A4verottoman-v%C3%A4h%C3%A4isen-toiminnan-raja-15-000-euroa/>

Verohallinto. (2022a). *Maatalous- ja metsämaan verovapaus kiinteistöverotuksessa*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 4.8.2022. Diaarinumero VH/6267/00.01.00/2021. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/109924/maatalous--ja-metsamaan-verovapaus-kiinteistoverotuksessa/>

Verohallinto. (2022b). *Metsävähennys*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 4.5.2022. Diaarinumero VH/536/00.01.00/2022. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49167/mets%C3%A4v%C3%A4hennys3/>

Verohallinto. (2022c). *Yhteisötuksien tuloverotus*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 23.6.2022. Diaarinumero VH/385/00.01.00/2022. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/87053/yhteisötuksien-tuloverotus2/>

Verohallinto. (2022d). *Tulon ja menon jaksottaminen henkilöverotuksessa*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 5.5.2022. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49031/tulon-ja-menon-jaksottaminen-henkil%C3%B6verotuksessa/>

Verohallinto. (2022e). *Eräiden yhteisöjen tulolähdejaon poistaminen*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 9.8.2022. Diaarinumero VH/3527/00.01.00/2022. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/77302/eraiden-yhteisöjen-tulolahdejaon-poistaminen3/>

Verohallinto. (2022f). *Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2022 toimitettavaa verotusta varten*. Verohallinnon ohje 21.12.2022. Diaarinumero VH75822/00.01.00.2022. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48275/verohallinnon-yhtenäistämisohteet-vuodelta-2022-toimitettavaa-verotusta-varten/>

Verohallinto. (2022g). *Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 1.1.2022. Diaarinumero VH/4518/00.01.00/2021. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/105973/tuet-ja-avustukset-arvonlis%C3%A4verotuksessa/>

- Verohallinto. (2023a). *Puun myyntitulot*. Verohallinnon ohje 1.1.2023.
https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/puun_myynti/
- Verohallinto. (2023b). *Metsästä saadut muut tulot*. Verohallinnon ohje 31.1.2023.
https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsasta_saadut_muut_tulot/
- Verohallinto. (2023c). *Varaukset metsätalouden pääomatulojen verotuksessa*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 27.1.2023. Diaarinumero VH/4687/00.01.00/2022. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/153833/varaukset-metsatalouden-paaomatulojen-verotuksessa/>
- Verohallinto. (2023d). *Metsätalouden menot*. Verohallinnon ohje 31.1.2023.
<https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/menot/>
- Verohallinto. (2023e). *Yhteisön yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 5.4.2023. Diaarinumero VH/990/00.01.00/2023.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/95551/yhteison-yleinen-ja-rajoitettu-verovelvollisuus3/>
- Verohallinto. (2023f). *Julkisyhteisöjen verotus*. Verohallinnon ohje 3.1.2023.
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/yhteisetuus-valtion-laitos-kunta-seurakunta-ulkomainen-kuolinpes%C3%A4/julkisyhteis%C3%B6jen-tuloverotus/>
- Verohallinto. (2023g, 16. lokakuuta). *Pienyritysten arvonlisäverotukseen muutoksia 2025 – alarajahuojennus poistuu ja vähäisen toiminnan verovapautus laajenee EU-maihin*. Noudettu 6.12.2023 osoitteesta https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/verotuksen_muutoksia/pienyritysten-arvonlisaverotukseen_muutoksia-2025/
- Verohallinto. (2023h). *Arvonlisäveron alarajahuojennus*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 13.4.2023. Diaarinumero VH/689/00.01.00/2023.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48634/arvonlis%C3%A4veron-alarajahuojennus3/>

- Verohallinto. (2023i). *Metsänomistaja: muista ilmoittaa ja maksaa arvonlisävero*. Verohallinnon ohje 24.2.2023. <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/mets%C3%A4nomistajan-arvonlis%C3%A4veroilmoitus/>
- Verohallinto. (2023j). *Maanmittaustoimitusten verovaikutuksia*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 12.5.2023. Diaarinumero VH/584/00.01.00/2023. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/88755/maanmittaustoimitusten-verovaikutuksia2/>
- Verohallinto. (2023k). *Metsätalouden pääomatulon hankinnassa käytettävien koneiden hankintamenon vähentäminen*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 12.5.2023. Diaarinumero VH/494/00.01./2023. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/59568/metsatalouden-paaomatulon-hankinnassa-kayttavien-koneiden-hankintamenon-vahentaminen3/>
- Verohallinto. (2024a). *Tuloverotus – avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö*. Verohallinnon ohje 1.1.2024. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/avoinyhtio-ja-kommandiittiyhtio/tuloverotus/>
- Verohallinto. (2024b). *Poistot elinkeinoverotuksessa*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 22.3.2024. Diaarinumero VH/315/00.01.00/2024. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/102183/poistot-elinkeinoverotuksessa3/>
- 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.

Oikeustapausluettelo

Korkein hallinto-oikeus

20.12.1996, taltio 3930	KHO:1996-B-576
17.8.2004, taltio 1892	KHO 17.8.2004/1892
3.3.2005, taltio 439	KHO:2005:439
2.10.2013, taltio 3109	KHO:2013:152
13.9.2011, taltio 2549	KHO:2011:76

26.6.2020, taltio 2772

KHO 26.6.2020/2772

20.11.2020, taltio 4250

KHO 20.11.2020/4250

Hallinto-oikeus

29.1.2002, taltio 02/0043/4

Helsingin HAO 29.1.2002

21.3.2012, taltio 12/0301/1

Helsingin HAO 21.03.2012