

Hallituksen esitys eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi tuloverolakia ja verotusmenettelystä annettua lakia.

Tuloverolakiin ehdotetaan otettavaksi säännökset metsätilan sukupolvenvaihdoksen johdosta suoritettavan lahjaveron perusteella myönnettävästä metsälahjavähennyksestä. Vähennys tehtäisiin metsätalouden puhtaasta pääomatulosta. Tavoitteena on edistää metsätilojen sukupolvenvaihdoksia, kasvattaa metsätilakokoa, edistää yrittäjämäistä metsätaloutta ja lisätä puun tarjontaa.

Verotusmenettelystä annettua lakia tarkennettaisiin siten, että metsätaloutta harjoittavan verovelvollisen velvollisuus pitää muistiinpanoja, joihin sisältyvät verotuksessa tarvittavat tiedot, koskisi metsälahjavähennystä vaativaa metsänomistajaa myös, kun metsätaloutta harjoitetaan yhteisomistajien yhteiseen lukuun.

Esitys liittyy valtion vuoden 2017 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2017. Tuloverolain muutosta sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2017 toimitettavassa tuloverotuksessa. Oikeus metsälahjavähennykseen syntyisi, jos lahja on annettu lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	2
YLEISPERUSTELUT.....	3
1 NYKYTILA.....	3
1.1 Sukupolvenvaihdosten veronhuojennukset.....	3
<i>Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus</i>	3
<i>Tuloverolain sukupolvenvaihdoshuojennus</i>	5
1.2 Puun myyntitulon verotus henkilöverotuksessa.....	5
1.3 Euroopan unionin valtioneuvoston päätös.....	7
2 AIEMPIÄ KEHITTÄMISEHDOTUKSIA.....	10
2.1 Vuosien 2007 ja 2008 lainsäädäntöhanke.....	10
2.2 Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen -työryhmä.....	10
2.3 Pääministeri Stubbin hallituksen aikaiset selvitykset.....	12
3 UUDISTUKSEN TARVE JA KESKEISET EHDOTUKSET.....	13
3.1 Metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistämisen ja puun tarjonnan lisäämisen tarve.....	13
3.2 Käsitellyt päävaihtoehdot ja niiden arviointi.....	14
<i>Perintö- ja lahjaverolain yritysten sukupolvenvaihdoshuojennuksen laajentaminen</i> <i>metsätiloihin</i>	15
<i>Sukupolvenvaihdoksesta aiheutuvan verokustannuksen perusteella tuloverotuksessa</i> <i>myönnettävä vähennys</i>	18
3.3 Keskeiset ehdotukset.....	20
4 ESITYKSEN VAIKUTUKSET.....	23
4.1 Vaikutukset metsänomistajille.....	23
4.2 Vaikutukset puuta käyttävälle teollisuudelle.....	28
4.3 Vaikutukset yhteismetsille.....	29
4.4 Vaikutukset valtiontalouteen.....	30
4.5 Vaikutukset kuntataloudelle.....	31
4.6 Vaikutukset viranomaisten toimintaan.....	31
4.7 Ympäristövaikutukset.....	31
4.8 Vaikutukset kansantaloudelle.....	32
5 ASIAN VALMISTELU.....	33
6 RIIPPUVUUS MUISTA ESITYKSISTÄ.....	36
7 MUITA ESITYKSEEN VAIKUTTAVIA SEIKKOJA.....	36
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT.....	37
1 LAKIEHDOTUSTEN PERUSTELUT.....	37
1.1 Tuloverolaki.....	37
1.2 Laki verotusmenettelystä.....	43
2 VOIMAANTULO.....	43
3 SUHDE PERUSTUSLAKIIN JA SÄÄTÄMISJÄRJESTYS.....	43
LAKIEHDOTUKSET.....	46
Laki tuloverolain muuttamisesta.....	46
Laki verotusmenettelystä annetun lain 12 §:n muuttamisesta.....	49
LIITE.....	50
RINNAKKAISTEKSTI.....	50
Laki verotusmenettelystä annetun lain 12 §:n muuttamisesta.....	50

YLEISPERUSTELUT

1 Nykytila

1.1 Sukupolvenvaihdosten veronhuojennukset

Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus

Perintöveroa ja lahjaveroa on suoritettava perintö- ja lahjaverolain (378/1940) mukaisesti perintönä, testamentilla tai lahjana saadusta omaisuudesta. Varat arvostetaan käypään arvoon verovelvollisuuden alkamishetkellä eli perinnönjättäjän kuolinhetkellä tai lahjoitushetkellä.

Lain 55—57 §:ssä säädetään maatilojen ja muiden yritysten sukupolvenvaihdoshuojennuksesta, joka myönnetään maatilalla ja muun yrityksen varojen aliarvostamisen kautta.

Alun perin huojennus merkitsi yrityksen ja maatilalla olevien varojen arvostamista käyvän arvon sijasta varallisuusverotuksessa noudatettuun arvoon, jotka säännösten voimaan tullessa vuonna 1979 olivat merkittävästi niiden käypiä arvoja alemmat. Verotusarvojen sittemmin noustua sukupolvenvaihdoksiin kohdistuvaa verotusta kevennettiin vuonna 2004 voimaan tulleella lainmuutoksella siten, että arvostamistaso alennettiin 40 prosenttiin varallisuusverotuksessa noudatetusta arvosta. Varallisuusverotuksen kumoamisen jälkeen arvostamistaso on kytkeytynyt varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005, *arvostamislaki*) mukaisiin arvoihin, joita käytetään aiempien varallisuusveroarvojen sijasta myös yritysten nettovarallisuuden laskennassa.

Huojennusjärjestelmä perustuu elinkeino- ja työllisyyspoliittisiin tavoitteisiin. Säännöksillä on pyritty estämään yritystoiminnan jatkuvuuden vaarantuminen, kun yritys tai osa siitä siirtyy perintönä tai lahjana toimintaa jatkavalle perilliselle tai lahjansaajalle. Perintö- tai lahjaverokustannus voi aiheuttaa jatkajalle likviditeettiongelmia, jotka saattavat heijastua haitallisesti myös yrityksen toimintaan. Tällaisia tilanteita syntyy, jos yrityksestä joudutaan veron maksun rahoittamiseksi nostamaan aiottua enemmän varoja, minkä seurauksena varojen käyttöä investointeihin tai muihin yrityksen liiketoimintaa edistäviin tarkoituksiin joudutaan vähentämään.

Verokustannus on yksi tekijä, joka perheyrityksessä voi vaikuttaa halukkuuteen jatkaa yritystoimintaa perillisten kesken varsinaisen yrittäjän jättäytyessä pois yrityksestä eläkkeelle siirtymisen tai muun syyn vuoksi. Jos kyseessä on yritys, jolle ei ole löydettävissä ulkopuolista ostajaa eikä myöskään yrittäjän lähipiiristä löydy yritystoiminnan jatkamiseen sitoutunutta henkilöä, yritystoiminta lakkaa. Pienyritysten kohdalla toiminnan jatkamiseen yrittäjän lähipiirin voimin liittyy elinaikana toteutettavissa järjestelyissä usein myös se etu, että yrityksestä väistyneelle yrittäjälle kertynyt osaaminen usein säilyy toimintaa jatkavien käytettävissä.

Huojennusjärjestelmä

Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n nojalla osa perintö- ja lahjaverosta voidaan jättää maksuunpanematta, jos veronalaiseen perintöön tai lahjaan sisältyy maatila, muu yritys tai osa niistä. Huojennuksen soveltaminen edellyttää verovelvollisen ennen verotuksen toimittamista tekemää pyyntöä. Maatilalla tai muun yrityksen osalla tarkoitetaan myös vähintään yhtä kymmenesosaa maatilalla tai yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista tai osuuksista.

Edellytyksenä huojennukselle on, että verovelvollinen jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista taikka muuta yritystoimintaa perintönä tai lahjana saadulla maatilalla tai näin saadussa yrityksessä.

HE 158/2016 vp

Lisäksi edellytetään, että maatilasta, muusta yrityksestä tai niiden osasta määrätyn perintö- tai lahjaveron suhteellinen osa koko verosta on suurempi kuin 850 euroa.

Edellytysten täytyessä määritetään, mikä osa verosta jätetään maksuunpanematta. Tämän laskemiseksi lasketaan ensin perintö- ja lahjaverolain yleisten säännösten mukaan määräytyvä vero, jolloin varat arvostetaan käypään arvoon, millä tarkoitetaan lähtökohtaisesti todennäköistä luovutushintaa.

Verrattain mutkikas huojuksen määrän laskentaa koskeva säännös johtaa siihen, että vero määrätään arvostamalla yritysvarallisuus 40 prosenttiin arvostamislain mukaisesta arvosta, mainittua 850 euron vähimmäismäärää koskevin rajoituksin.

Arvostamislain mukaiset arvot vastaavat melko tarkoin huojuksen perusteena aiemmin käytettyjä varallisuusverotuksessa noudatettuja verotusarvoja. Arvostamislain mukaiset arvot ovat usein huomattavasti perintö- ja lahjaverotuksessa muutoin käytettäviä käypiä arvoja alempia.

Jos verovelvollinen luovuttaa pääosan maatilasta, muusta yrityksestä tai sellaisen osasta, josta on myönnetty edellä tarkoitettu huojuksen, ennen kuin viisi vuotta on kulunut perintö- tai lahjaverotuksen toimituspäivästä, maksuunpanematta jätetty vero pannaan maksuun korotettuna 20 prosentilla.

Huojuusedellytysten täytyessä maatilasta ja muusta yrityksestä maksuunpannun perintö- tai lahjaveron maksuaikaa pidennetään verovelvollisen tekemästä pyynnöstä lain 56 §:n mukaisesti, jos maksettava määrä on vähintään 1 700 euroa. Vero kannetaan tällöin yhtä suurina vähintään 850 euron suuruisina vuotuiserinä enintään kymmenen vuoden aikana. Pidennetyltä maksuajalta ei peritä korkoa.

Sukupolvenvaihdos voidaan toteuttaa myös lahjanluonteisella kaupalla, millä tarkoitetaan myymistä käypää arvoa alemmalla hinnalla. Perintö- ja lahjaverolain mukaan katsotaan käyvän hinnan ja käytetyn vastikkeen välinen ero lahjaksi, jos kauppahinta on enintään kolme neljännestä käyvästä hinnasta. Sukupolvenvaihdoshuojuksen edellytysten täytyessä lahjaveroa ei maksuunpanna lainkaan, jos vastike on enemmän kuin 50 prosenttia maatilalla tai yrityksen käyvästä arvosta.

Maatilan ja yrityksen käsitettä ei ole perintö- ja lahjaverolaissa määritelty. Käytännössä niitä on tulkittu pitkälti samoin kuin tuloverotuksessa. Maatilatalouden tuloverolain (543/1967) mukaan maatilalla tarkoitetaan itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta.

Yrityksellä tarkoitetaan lähtökohtaisesti elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) mukaan verotettavaa toimintaa.

Veronhuojuussäännös edellyttää, että maatilalla harjoitetaan maataloutta. Huojuksen ei siten sovellu pelkkään metsätalouden harjoittamiseen. Silloin, kun tilalla harjoitetaan sekä maataloutta että metsätaloutta, saadaan huojuksen myös metsän osalta. Käytännössä soveltamiongelmia esiintyy muun muassa tilanteissa, joissa joudutaan arvioimaan, miten etäällä päättilasta sijaitsevan metsäkiinteistön voidaan katsoa olevan sillä tavoin yhdysviljelyssä maatilalla, että sen katsotaan olevan osa päättilaa. Rajanvetotilanteita esiintyy myös tapauksissa, joissa maatalous on laajuudeltaan vaatimatonta verrattuna metsämaan määrään ja arvoon.

Yrityksen tai maatilan varoihin kuuluva metsämaa arvostetaan arvostamislain 7 §:n mukaiseen vertailuarvoon, joka on metsän keskimääräinen vuotuinen tuotto kerrottuna luvulla 10. Verohallinto vahvistaa vuosittain metsän keskimääräisen vuotuisen tuoton kunnittain hehtaarilta siten, että sen muutos kunnan verovuoden 2005 keskimääräiseen puhtaaseen tuottoon verrattuna vastaa kuluttajahintaindeksin muutosta vuoden 2005 syyskuusta verovuoden syyskuuhun. Arvostamistavassa ei oteta huomioon puuston arvoa kuin vähäiseltä osalta. Puuston osuus voi päätehakkuiässä olevassa metsässä olla yli 95 prosenttia metsähehtaarin arvosta.

Metsämaaksi luetaan arvostamislain 7 §:n 2 momentin mukaan puun kasvattamiseen käytetty tai tarkoitettu maa, jolla kasvupaikalle sopivan täystiheän puuston keskimääräinen kasvu on korkeimpaan keskimääräiseen tuotokseen johtavana kiertoaikana vähintään yksi kuutiometri hehtaaria kohti kuorellista runkopuuta vuodessa. Tuottokyvyltään huonompi maa luetaan jou-tomaaksi, jonka arvoksi katsotaan arvostamislain 31 a §:n mukaisesti muuna maatilatalouden maana nolla.

Tuloverolain sukupolvenvaihdoshuojennus

Tuloverolain (1535/1992) 48 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ei ole veronalaista tuloa, jos verovelvollinen luovuttaa harjoittamaansa maatalouteen tai metsätalouteen kuuluvaa kiinteää omaisuutta, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osuuden taikka sellaisen yhteisön osakkeita tai osuuksia, jotka oikeuttavat vähintään kymmenen prosentin omistusosuuteen yhtiössä.

Verovapaus edellyttää, että saajana ovat joko yksin tai yhdessä puolisonsa kanssa hänen lapsensa tai tämän rintaperillinen taikka hänen sisarensa, veljensä, sisarpuolensa tai velipuolensa. Lisäksi edellytyksenä on, että omaisuus on ollut yhteensä yli kymmenen vuotta verovelvollisen tai hänen ja sellaisen henkilön omistuksessa, jolta hän on saanut sen vastikkeettomasti.

Veronhuojennus tulee luopujan hyväksi ja kannustaa metsätalouden tai muun yritystoiminnan harjoittajaa myymään yrityksen nimenomaan lähisukulaisille vieraiden sijasta. Huojennus voi edistää myös siirtyvän yritystoiminnan jatkajien asemaa ja siten välillisesti yrityksen liiketoimintaedellytyksiä, jos myyjä verovapauden johdosta tyytyy pienempään kauppahintaan.

1.2 Puun myyntitulon verotus henkilöverotuksessa

Tuloverolain 43 §:n 1 momentin mukaan veronalaista metsätalouden pääomatuloa on verovelvollisen omassa metsässä kasvavan runkopuun hakkuuoikeuden ensimmäisestä vastikkeellisesta luovutuksesta (pystykauppa) saatu tulo ja hankintakaupalla myydystä runkopuusta valmistettavasta tai valmistetusta puutavarasta, kuten tukeista, pylväistä, kuitupuusta tai haloista sekä hakkeesta saadun tulon pääomatulo-osuus.

Hankintakaupalla saadun tulon pääomatulo-osuutena pidetään puun myyntituloa vähennettynä hankintatyön arvolla, joka verotetaan hankintatyön tehneen henkilökohtaisena ansiotulona. Hankintakaupassa metsänomistaja toimittaa sovitun puutavaramäärän luovutuspaikkaan.

Metsätalouden pääomatuloa on myös muusta kuin runkopuusta saatu myyntitulo, kuten tulot hakkuutähteiden, kantojen, muun metsäenergiapuun, koristehavujen, tienvarsikeppien, joulukuusien ja vastaavien luovutuksesta. Muita metsätalouden pääomatuloja ovat muun muassa metsästä saatavat vakuutuskorvaukset, hirvivahinkokorvaukset ja kestävän metsätalouden määräaikaisen rahoituslain (34/2015) 19 §:n mukaiset tuet.

HE 158/2016 vp

Luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä ja näiden muodostamalla verotusyhtymällä sekä yhteisellä on oikeus metsäkiinteistön hankintamenon perusteella määräytyvään tuloverolain 55 §:ssä säädettyyn metsävähennykseen. Vähennys tehdään metsätalouden pääomatulosta ennen metsätalouden luonnollisten vähennysten tekemistä. Vähennysoikeus koskee 1 päivän tammikuuta 1993 jälkeen kaupalla tai muulla vastikkeellisella saannolla hankitun metsän hankintamenoa. Vähennyksen määrä on enintään 60 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saadun metsätalouden pääomatulosta. Verovuonna ja aiemmin tehtyjen metsävähennysten yhteismäärä, vähennettynä metsän luovutusvoittoon tuloverolain 46 §:n 8 momentin nojalla lisätyllä määrällä, ei saa ylittää 60 prosenttia verovelvollisen verovuoden lopussa omistamien metsävähennykseen oikeuttavien metsien yhteenlaskettujen hankintamenojen yhteismäärästä.

Metsän hankintamenona pidetään metsän (puusto maapohjineen) osuutta kiinteistön hankintamenosta. Jos kiinteistön omistusoikeus siirtyy edelleen vastikkeettomalla saannolla, verovelvollisella on sama oikeus metsävähennyksen tekemiseen kuin edellisellä omistajalla olisi ollut.

Metsävähennys tehdään verovelvollisen vaatimuksesta, ja hänen tulee sitä vaatiessaan esittää selvitys sen edellytyksistä. Verovuonna tehtävän metsävähennyksen on oltava vähintään 1 500 euroa.

Metsävähennyksessä on kysymys puuston hankintamenon vähentämisen jaksottamisesta. Yleensä kiinteistön hankintameno vähennetään, kun kiinteistö myydään. Koska puuston hankintamenoa on metsävähennyksen muodossa vähennetty jo aiemmin, metsänomistajan myydessä metsäkiinteistön on tuloverolain 46 §:n 8 momentin mukaan luovutusvoiton määrää laskettaessa luovutusvoittoon lisättävä aiemmin tehdyn metsävähennyksen määrä, kuitenkin enintään 60 prosenttia luovutetun metsän hankintamenosta. Tuloon lisättävä määrä voi sisältää muuhunkin kuin juuri luovutettuun metsäkiinteistöön kohdistunutta metsävähennystä.

Jos metsäkiinteistön luovutus on tuloverolain 48 §:n nojalla verovapaa, myöskään tehty metsävähennys ei tuloudu luovutuksen johdosta, vaan metsävähennyksestä puun myyntitulon verotuksessa saatu etu jää pysyväksi.

Puun myyntitulon verotuksessa metsänomistaja saa tehdä tuloverolain 111 §:ssä säädetyn menovaruuden. Metsänomistaja saa jättää lukematta verovuoden tuloksi osan maatilana pidettävältä kiinteistöltään saamastaan metsätalouden pääomatulosta käytettäväksi metsätalouden pääomatulon hankkimisesta aiheutuvien menojen kattamiseen. Menovaruuden enimmäismäärä on 15 prosenttia metsätalouden pääomatulon määrästä, josta on vähennetty metsävähennyksen määrä. Varaus on tuloutettava Oulun ja Lapin lääneissä kuuden ja muualla maassa neljän seuraavan verovuoden aikana.

Muista metsätalouden pääomatulosta tehtävistä vähennyksistä säädetään tuloverolain 56 §:ssä. Lainkohdan nojalla metsätalouden pääomatulosta vähennyskelpoisia menoja ovat muun muassa metsätaloudessa työskennelleiden henkilöiden palkkausmenot sivukuluineen sekä metsätalouden harjoittamiseen liittyvät omat ja perheenjäsenten pakolliset eläke-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusmaksut. Vähennyskelpoisia ovat myös metsän uudistamiseen ja kasvatukseen liittyvät menot, metsäteiden rakentamis- ja kunnossapitomenot, metsän ojitusmenot, metsätalouden koneiden ja kaluston hankinta- ja käyttömenot sekä metsätalouden rakennusten hankintamenot. Lisäksi vähennyskelpoisia ovat metsävakuutusmaksut ja metsänsuojelumenot, metsänhoitoyhdistysten ja metsäkeskusten toimitusmaksut samoin kuin metsätalouden suunnittelusta, neuvonnasta, tutkimuksesta ja kehitystyöstä aiheutuneet menot.

Jos kaksi tai useampi henkilö yhdessä omistaa metsäkiinteistön tai muun kiinteistön, kyseessä on tuloverolain 4 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu verotusyhtymä. Verotusyhtymällä tarkoitetaan sellaista kahden tai useamman henkilön muodostamaa yhteenliittymää, jonka tarkoituksena on kiinteistön viljely tai hallinta. Verotusyhtymä ei ole itsenäinen oikeushenkilö eikä itsenäinen verovelvollinen, vaan laskentasubjekti, jolle vahvistettu tulo jaetaan osakkaille niiden osuuksien mukaan, jotka heillä on yhtymän puhtaisiin tuloihin tai tappiollisiin puhtaisiin tuloihin. Sama verotusyhtymä voi hallita useita eri kiinteistöinä pidettäviä rekisteriyksiköitä, jos osakkaat omistavat kiinteistöt yhtä suurin osuuksin. Tilat voivat sijaita eri kunnissa, kunhan ne muodostavat yhden taloudellisen kokonaisuuden.

Puolisoiden yhdessä harjoittamasta metsätaloudesta saadun tulon verotukseen sovelletaan verotusyhtymää koskevia säännöksiä.

Kuolinpesää verotetaan harjoittamastaan metsätaloudesta erillisenä verovelvollisena. Osakkaan osuus kuolinpesän tuloon ei ole hänen veronalaista tuloaan.

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 12 §:n mukaan muun muassa metsätaloutta harjoittavan verovelvollisen, joka ei ole kirjanpitovelvollinen, on ilmoittamisvelvollisuuttaan varten pidettävä sellaisia muistiinpanoja, joihin riittävästi eriteltyinä sisältyvät verotuksessa tarvittavat tiedot.

1.3 Euroopan unionin valtiontukisääntely

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT-sopimus) 107 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

Vakiintuneen määritelmän mukaan valtiontuen tunnusmerkkejä ovat julkisista varoista myönnetty tuki, tuen selektiivisyys, tuen kauppavaikutus sekä tuen vaikutus kilpailuun. Näiden neljän tunnusmerkin täytyttyä tuki katsotaan perustamissopimuksen tarkoittamaksi valtiontueksi. SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan mukaan komissiolle on annettava tieto tuen myöntämistä tai muuttamista koskevasta suunnitelmasta niin ajoissa, että se voi esittää huomautuksensa. Tukitoimenpidettä ei saa ottaa käyttöön ennen kuin komissio on antanut asiassa päätöksensä.

Valtiontukisääntelyä sovelletaan Euroopan unionin kilpailulainsäädännön soveltamisalaan kuuluviin yrityksiin. Euroopan unionin tuomioistuimen vakiintuneen tulkintakäytännön mukaan käsite yritys tarkoittaa jokaista yksikköä, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta kyseisen yksikön oikeudellisesta muodosta ja rahoitustavasta. Tuomioistuimen mukaan taloudellista toimintaa on kaikki toiminta, jossa tavaroita tai palveluja tarjotaan tietyillä markkinoilla. Metsätalous on valtiontukisäännöissä tarkoitettua taloudellista toimintaa ja komissio on 8 päivänä helmikuuta 2008 tekemällään päätöksellä nro K(2008) 460, asiassa N 130a/2007 tuki metsäsektorille, pitänyt metsätaloutta harjoittavaa henkilöä valtiontukisäännöissä tarkoitettuna yrityksenä.

Komissio on antanut SEUT-sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta lukuisia tiedonantoja ja suuntaviivoja, muun muassa maa- ja metsätalouden ja maaseutualueiden valtiontukea vuosina 2014—2020 koskevat suuntaviivat (2014/C 204/01). Maa- ja metsätalouden valtiontukea koskevat suuntaviivat luovat puitteet sille, millaisia tukia ja missä määrin komissio tulee hyväksymään jäsenmaissa. Suuntaviivoja on sovellettu kaikkien metsässä tehtävien metsäta-

HE 158/2016 vp

loustoimenpiteiden tukeen, ja kansalliset tuet on tullut hyväksyttävä näiden suuntaviivojen nojalla komissiossa.

Mainittujen suuntaviivojen mukaisena tukiohjelmana komissio on 24 päivänä huhtikuuta 2015 tehnyt tekemällään päätöksellä C(2015) 2639, asiassa SA.41046 (2015/N) valtiontuki kestävä metsätalouden rahoitukseen, joka koski kestävä metsätalouden määräaikaisen rahoituslain sisältämiä tukiohjelmia, hyväksynyt lakiin sisältyvät tukiohjelmat. Suomi oli antanut tukiohjelman tiedoksi SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan mukaisesti 23 päivänä helmikuuta 2015.

Ennakoilmoitusta koskevaan pääsääntöön on olemassa kaksi poikkeusta. Nämä koskevat ryhmäpoikkeusten piiriin kuuluvia tukia sekä vähämerkityksisiä tukia. SEUT-sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen 18 päivänä joulukuuta 2013 annettua komission asetusta (EU) N:o 1407/2013, jäljempänä *de minimis* -asetus, sovelletaan kaikilla aloilla lukuun ottamatta maatalouden alkutuotantoa sekä kalastusta ja vesiviljelyä.

Vähämerkityksiset eli de minimis -tuot

De minimis -asetuksen 3 artiklan 2 kohdan mukaan yhdelle yritykselle on mahdollista myöntää tukea enintään 200 000 euroa kolmen verovuoden aikana. Määrässä tulee ottaa huomioon saman tuensaajan saamat kaikki *de minimis* -perusteiset tuet.

Asetusta sovelletaan ainoastaan niin sanottuihin läpinäkyviin tukiin, joiden osalta on mahdollista laskea etukäteen tarkka tuen bruttoavustusekvivalentti. Asetuksessa erikseen läpinäkyviksi tuiksi määriteltyjen tukivälineiden lisäksi todetaan läpinäkyviksi 4 artiklan 7 kohdan mukaan muista välineistä koostuva tuki, jos välineessä määrätään ylärajasta, jolla voidaan varmistaa, että enimmäismäärää ei ylitetä.

Uudistetussa *de minimis* -asetuksessa on aiemmasta asetuksesta poiketen nimenomainen yhden yrityksen määritelmä. Asetuksen perustelujen (resitaali 4) mukaan oikeusvarmuuden vuoksi ja hallinnollisen rasituksen keventämiseksi on vahvistettava ”tyhjentävä luettelo selkeistä perusteista, joiden perusteella voidaan määrittää, milloin kahta tai useampaa yritystä samassa jäsenvaltiossa on pidettävä yhtenä yrityksenä”. Asetuksen 2 artiklan 2 kohdan mukaan ”yhteen yritykseen” sisältyvät asetusta sovellettaessa yritykset, joiden välillä vallitsee vähintään yksi seuraavista suhteista:

- a) yrityksellä on enemmistö toisen yrityksen osakkeenomistajien tai jäsenten äänimäärästä;
- b) yritys on oikeutettu asettamaan tai erottamaan toisen yrityksen hallinto-, johto- tai valvontaelimen jäsenten enemmistön;
- c) yrityksellä on oikeus käyttää määräysvaltaa toisessa yrityksessä tämän kanssa tehdyn sopimuksen taikka tämän perustamiskirjan, yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen määräyksen nojalla;
- d) toisen yrityksen osakkeenomistajana tai jäsenenä olevan yrityksen hallinnassa on toisen yrityksen muiden osakkeenomistajien tai jäsenten kanssa tehdyn sopimuksen nojalla yksin enemmistö kyseisen yrityksen osakkeenomistajien tai jäsenten äänimäärästä.

Yritykset, joilla on jokin a—d-kohdassa tarkoitetuista suhteista yhden tai useamman toisen yrityksen kautta, katsotaan myös yhdeksi yritykseksi.

Jäsenvaltion on järjestettävä vähämerkityksisten tukien seuranta asetuksen 6 artiklan mukaisesti sallitun tukikatkon ylittymisen estämiseksi. Tätä varten jäsenvaltioiden on tukea myöntäessään ilmoitettava yritykselle myönnettävän vähämerkityksisen tuen määrä ja, että se on luonteeltaan vähämerkityksistä, ja viitattava suoraan asetukseen. Sen varmistamiseksi, että tuen sallittu enimmäismäärä ei ylitä, jäsenvaltion on ennen tuen myöntämistä saatava yritykseltä ilmoitus muusta de minimis -asetuksen tai muiden vähämerkityksisestä tuesta annettujen asetusten soveltamisalaan kuuluvasta asianomaisen verovuoden ja kahden sitä edeltävän verovuoden aikana saadusta vähämerkityksisestä tuesta. Jäsenvaltio voi myöntää uutta de minimis -tukea vasta tarkistettuaan, että tuki ei nosta yrityksen saaman de minimis -tuen kokonaismäärää kuluvan verovuoden ja kahden edellisen verovuoden muodostaman jakson aikana 200 000 euron enimmäismäärää suuremmaksi.

Vaihtoehtoisesti jäsenvaltio voi perustaa keskusrekisterin, joka sisältää täydelliset tiedot myönnetystä vähämerkityksisestä tuesta, ja tarkastaa, että uusi myönnetty tuki ei ylitä enimmäismäärää. Suomessa tällaista keskusrekisteriä ei ole käytössä, joten de minimis -tukien valvonnassa noudatetaan ensin mainittua vaihtoehtoa.

Vähämerkityksinen tuki katsotaan 3 artiklan 4 kohdan mukaan myönnettyksi sillä hetkellä, kun yritykselle annetaan laillinen oikeus tukeen asiaan sovellettavan kansallisen lainsäädännön nojalla, riippumatta ajankohdasta, jolloin vähämerkityksinen tuki maksetaan yritykselle.

Asetuksen 5 artiklan 2 kohdan mukaan vähämerkityksinen tuki ei saa kasautua samoihin tukikelpoisiin kustannuksiin myönnettävän valtiontuen kanssa, jos tällainen kasautuminen ylittäisi komission antamassa ryhmäpoikkeusasetuksessa tai päätöksessä kunkin tapauksen erityisten olosuhteiden mukaan vahvistetun tuen enimmäisintensiteetin tai enimmäismäärän. Vähämerkityksinen tuki, jota ei ole myönnetty tai kohdennettu tiettyihin tukikelpoisiin kustannuksiin, saa kasautua muun valtiontuen kanssa, joka on myönnetty komission antaman ryhmäpoikkeusasetuksen tai päätöksen nojalla. Vastaava edellytys sisältyy yleisen de minimis -asetuksen 1 artiklan 2 kohtaan.

Maatalouden harjoittajan de minimis -tukikatto

Maatalouden alkutuotantoa, johon ei lueta metsätaloutta, koskee oma de minimis -asetus, SEUT-sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen maatalousalalla 18 päivänä joulukuuta 2013 annettu komission asetus (EU) N:o 1408/2013 (maatalouden de minimis -asetus).

Maatalouden de minimis -asetuksen tuen kasautumista koskevan 5 artiklan 1 kohdan mukaan, jos maataloustuotteiden alkutuotannossa toimiva yritys myös toimii yhdellä tai useammalla yleisen de minimis -asetuksen (EU) N:o 1407/2013 soveltamisalaan kuuluvalla alalla tai kuuluvissa toiminnoissa, maataloustuotannon alalla maatalouden de minimis -asetuksen mukaisesti myönnettävä vähämerkityksinen tuki saa kasautua jälkimmäisille aloille tai toiminnoille myönnettävän vähämerkityksisen tuen kanssa yleisen de minimis -asetuksen 3 artiklan 2 kohdassa vahvistettuun enimmäismäärään (200 000 euroa kolmen vuoden aikana). Edellytyksenä on, että jäsenvaltio varmistaa tarkoituksenmukaisin keinoin, kuten eriyttämällä toiminnot tai kustannukset, ettei maataloustuotteiden alkutuotanto hyödy yleisen de minimis -asetuksen mukaisesti myönnettävästä tuesta.

2 Aiempia kehittämisehdotuksia

Metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistäminen laajentamalla perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukainen huojennus koskemaan puhtaita metsätiloja tai muulla tavoin on ollut esillä useissa yhteyksissä.

2.1 Vuosien 2007 ja 2008 lainsäädäntöhanke

Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelmaan kirjattiin vuonna 2007 tavoitteeksi poistaa perintö- ja lahjaverotus kokonaan yritysten ja maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdoksilta siten, että huojennus olisi kohdistettu vain aitoon yritys- ja maataloustoiminnan tuotannolliseen toimintaan liittyvään omaisuuteen. Valmisteltaessa huojennuksen laajentamista metsätiloihin keskeinen kysymys oli metsäyrittäjyyden määrittely: milloin on kysymyksessä sellainen yritystoiminta, jota sukupolvenvaihdoksiin sovellettavalla veronhuojennuksella on perusteltua tukea. Valmistelussa päävaihtoehtona oli huojennuksen kohdistaminen metsätilaan, jos toiminnan harjoittaja on maatalousyrittäjän eläkelain (1280/2006) mukaan vakuutettava tuosta toiminnastaan. Pakollisen MYEL-vakuutuksen vähimmäispinta-ala täyttyy Etelä-Suomessa vähintään 50, Keski-Suomessa vähintään 75 ja Pohjois-Suomessa vähintään 100 hehtaarin metsämaan pinta-alalla.

Asiaa koskevasta luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi perintö- ja lahjaverolain muuttamiseksi saatiin lausunnot 31 viranomaiselta, järjestöltä ja asiantuntijalta.

Huojennuksen laajentamisesta metsätiloihin kuitenkin luovuttiin. Asiaa koskevassa valtiovarainministeriön tiedotteessa 23 päivältä huhtikuuta 2008 todettiin muun ohessa, ettei maatalojen ja muiden yritysten sukupolvenvaihdoshuojennuksen taustalla olleita elinkeinopoliittisia tavoitteita pystytä yhdistämään laajalle metsänomistajajoukkoille annettavaan huojennukseen. Ongelmaksi olisi muodostunut metsänomistajien keskenään epätasa-arvoinen kohtelu. Tiedotteessa todettiin edelleen, että on varsin vähän metsätaloustöihin itse osallistuvia metsänomistajia, joille metsätalous muodostaa pääasiallisen toimeentulon tai muuta ansiotoimintaa olennaisesti täydentävän toimeentulon lähteen. Sijoitusluonteisen metsäomaisuuden perintö- ja lahjaverotuksen huojentaminen puolestaan asettaisi esimerkiksi perintönä tai lahjana siirtyvän muun tyyppisen omaisuuden hyvin epätasa-arvoiseen asemaan. Näistä syistä hallitus päätyi erilaisten mallien käsittelyn jälkeen yksimielisesti siihen, ettei sukupolvenvaihdosten veronhuojennusta laajenneta metsätiloihin.

2.2 Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen -työryhmä

Huojennuksen laajentaminen metsätiloihin oli laajasti esillä Metsäntutkimuslaitoksen vuosina 2009—2012 toteuttaman kehittämishankkeen yhteydessä, jonka päätavoitteena oli tuottaa konkreettisia toimenpide-esityksiä vaikutusarviointeineen yksityismetsätalouden tilakoon kasvattamiseksi, sukupolvenvaihdosten edistämiseksi ja metsätilojen rakenteen parantamiseksi. Maa- ja metsätalousministeriö asetti hankkeelle ohjausryhmän, joka toimi samalla ministeriön työryhmänä.

Taustalla oli muun muassa valtioneuvoston periaatepäätös Kansallinen metsäohjelma 2015, jossa asetettiin tavoitteeksi yksityismetsälöiden tilakoon kasvattaminen 50 hehtaariin vuoteen 2050 mennessä. Suurentamalla tilakokoa ja parantamalla tilojen rakennetta oli tarkoitus parantaa metsätalouden kannattavuutta ja kestävänsä metsätalouden harjoittamisen edellytyksiä sekä teollisuuden puuhoiltoa. Yhtenä keinona tilakoon kasvattamiseksi metsäohjelmassa todettiin muun muassa verotukselliset keinot sukupolvenvaihdosten ja metsätalouden edellytysten parantamiseksi.

Työryhmä nosti raportissaan (Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen – Työryhmän kannanotot, Työryhmämuistio mmm 2011:3, osa 1) pääongelmiksi yksityishenkilöiden metsänomistuksen pirstaloitumisen, joka johtuu pitkälti metsävarallisuutta sisältävien perikuntien perinnönjaoista, ja maataloutta harjoittamattomien metsänomistajien korkean keski-ikä, yli 62 vuotta. Metsälöiden pieni koko vaikeuttaa metsänhoitotöiden tarkoituksenmukaista suorittamista ja heikentää kannattavuutta. Ikääntymisen vuoksi metsänomistajien aktiivisuus metsänhoidossa vähenee samalla, kun tarve puun myynnistä saataviin ansioihin voi myös vähentyä.

Työryhmä käsitteli lukuisia toimenpiteitä metsätilojen pirstoutumisen ehkäisemiseksi, metsätilojen koon kasvattamiseksi ja metsätaloudellisen toimeliaisuuden lisäämiseksi yksityismetsissä.

Työryhmä piti tärkeimpänä ja vaikuttavimpana toimenpiteenä perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen laajentamista metsätiloihin. Työryhmän tekemien ja teettämien selvitysten perusteella metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksella voidaan työryhmän mielestä kustannustehokkaasti ja vaikuttavasti saavuttaa metsä-, elinkeino- ja työllisyyspoliittisia tavoitteita, jos huojennus kytketään maatalousyrittäjän eläkelain mukaiseen vakuuttamisvelvollisuuteen ja mahdollisiin pinta-alarajauksiin.

Työryhmä kiinnitti erikseen huomiota perustuslain yhdenvertaisuusperiaatteeseen kytkeytyviin ongelmiin, joita voisi aiheutua sukupolvenvaihdoshuojennuksen laajentamisesta metsätiloihin. Työryhmä pyysi niiden kartoittamiseksi asiantuntijalausunnot professori Kaarlo Tuorilta ja professori Tuomas Ojaselta. Lausunnoissa katsottiin, että perintö- ja lahjaverolain 55—57 §:n sääntelyjärjestelmän mukaisiin elinkeino- ja työllisyyspoliittisiin tavoitteisiin on vaikea yhdistää metsäpoliittisia tavoitteita valtiosääntöoikeudellisesti hyväksyttävällä tavalla. Professori Tuori huomautti, että huojennuksen perusteet soveltuvat vain selvälle vähemmistölle metsänomistajista, eikä näillä perusteluilla siksi ole yhtä suurta merkitystä metsätilojen kuin aktiivimaatilojen osalta.

Lausuntojen mukaan myös metsäpoliittiset tavoitteet voisivat kuitenkin täyttää metsätilojen perintö- ja lahjaverotuksen huojentamiselle asetettavat perustuslain yhdenvertaisuusvaatimuksesta poikkeamisen edellytykset. Tuorin mukaan olisi syytä tuoda esille selkeät metsäpoliittiset perustelut metsätilojen perintö- ja lahjaverotuksen huojennuksille, jotka osoittaisivat poikkeamisen suhteellisuuden ja välttämättömyyden ja lisäksi täyttäisivät sääntelyn osumatarkkuuden vaatimukset. Säädetävän huojennuksen tulisi olla vaikuttava ja kohtuullinen, mieluiten tutkimustuloksiin pohjautuva.

Ojasen mukaan metsäpoliittiset tavoitteet eivät ole aivan yhtä kiinteästi kytköksissä perusoikeusjärjestelmään kuin välittömät yritysten jatkuvuuteen ja työllistävyyteen liittyvät elinkeinopoliittiset ja työllisyyspoliittiset tavoitteet, joihin nykyinen huojennusjärjestelmä perustuu. Tämän vuoksi metsäpoliittisilla perusteilla ei voitaisi oikeuttaa aivan yhtä pitkälle menevää yhdenvertaisuudesta poikkeamista kuin elinkeino- ja työllisyyspoliittisilla tavoitteilla.

Muita työryhmän käsittelemiä mahdolliseksi katsottuja sukupolvenvaihdoshuojennusta vähemmän vaikuttaviksi arvioituja keinoja olivat¹:

- tilusjärjestelyn kehittäminen metsien kiinteistörakenteen parantamiseksi
- metsätilakauppojen luovutusvoittoverotuksen huojentaminen, mihin tosin katsottiin voivan liittyvän valtioneuvoston unionin oikeuden kannalta

¹ Osaa toimenpiteistä on yksityiskohtaisesti arvioitu työryhmän taustaselvitysten liitteessä 1 (Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen – Työryhmän taustaselvitykset, Työryhmämuistio mmm 2011:3, osa 2)

- sukupolvenvaihdosneuvonnan ja koulutuksen kehittäminen ja lisääminen
- yhteismetsien laajentuminen ja hallinnon kehittäminen
- Metsähallituksen metsien osittainen siirtäminen yhteismetsiin yhteismetsien perustamisen kannustimena
- metsää omistavien kuolinpesien kannustaminen liittymään yhteismetsiksi, luovuttamaan metsät yhdelle osakkaalle tai muodostamaan verotusyhtymän
- metsänvuokrauksen kehittäminen.

Työryhmän käsittelemiä ja hylkäämiä toimenpiteitä olivat:

- metsäverotuksen muuttaminen maatilatalouden tuloverolakiin pohjautuvaksi
- osittamisrajoituksen säätäminen metsätiloille
- kunnan verovapaus yhteismetsätulo-osuudesta yhteismetsään siirtämänsä metsän osalta
- metsänomistuskannun säätäminen metsätiloille
- metsänhoitomaksun porrastaminen metsätilakoon suhteen
- metsätalouden tappion vähennysoikeuden rajoittaminen vain metsätalouden tuloon
- kiinteistöveropohjan laajentaminen metsätiloihin.

2.3 Pääministeri Stubbin hallituksen aikaiset selvitykset

Pääministeri Alexander Stubbin hallituksen ohjelman mukaan oli määrä pikaisesti selvittää kasvun ja työllisyyden kannalta vaikuttavimmat keinot yritysten sukupolvenvaihdosten helpottamiseksi, mukaan lukien maa- ja metsätalousyritykset.

Valtiovarainministeriön, maa- ja metsätalousministeriön sekä työ- ja elinkeinoministeriön yhteinen selvitys (Selvitys keinoista yritysten sukupolvenvaihdosten helpottamiseksi, VM 126:00/2014) valmistui 11 päivänä lokakuuta 2014. Selvitys muodostuu ministeriöiden aihepiiriä koskevista muistioista ja niissä esitetyistä arvioista sekä toimenpidesuosituksista koskevasta tiivistelmästä.

Valtiovarainministeriön sekä maa- ja metsätalousministeriön muistioissa käsiteltiin muun muassa perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen laajentamista metsätiloihin. Huojennuksen piiriin kuuluvan metsäyrittäjyyden määrittely todettiin jälleen haastavaksi. Maa- ja metsätalousministeriön muistiossa todettiin, että ministeriö valmistelee vuoden 2014 loppuun mennessä esityksen huojennuksen ehdoista, joiden avulla huojennus kohdennettaisiin yritysmäisille metsänomistajille.

Maa- ja metsätalousministeriön muistio Metsätilojen sukupolvenvaihdosten nopeuttaminen valmistui 8 päivänä huhtikuuta 2015. Muistion mukaan metsätalouden aktivoimiseksi ehdotettava kannustimet tulisi kohdentaa yritysmäisiin metsänomistajiin, jotta kannustimien vaikutukset metsänomistusrakenteeseen olisivat myönteiset ja kannustimet olisivat perusteltavissa metsäpoliittisten tavoitteiden ohella myös työ- ja elinkeinopoliittisilla tavoitteilla. Muistiossa käsiteltiin useita mahdollisia toimenpiteitä. Perintö- ja lahjaverohuojennuksen laajentamista koskevan ehdotuksen mukaan huojennusedellytyksenä olisi, että sekä vanha omistaja että jatkaja täyttävät yritysmäisen metsänomistajan määritelmän, jatkaja sitoutuu jatkamaan toimintaansa vähintään viiden vuoden ajan ja että metsätila säilyy sukupolvenvaihdoksessa jakamattomana. Yritysmäisen metsänomistajan määritelmään liittyy vaatimus MYEL- tai YEL-vakuutuksesta ja lisävaatimuksena joko tietty tilan vähimmäispinta-ala (eteläisessä Suomessa 40 tai 50 hehtaaria, keskisessä Suomessa 60 tai 75 hehtaaria ja pohjoisessa Suomessa 80 tai 100 hehtaaria) tai arvonlisäverovelvollisuuden täytyminen.

Luonnonvarakeskus on maa- ja metsätalousministeriön toimeksiannosta laatinut kesäkuussa 2016 julkaistun selvityksen Metsäverotuksen kehittämistarpeet metsä- ja elinkeinopolitiikan kannalta (Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 27/2016, Luonnonvarakeskus), jossa on arvioitu kahta metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennusta. Toinen näistä on perintö- tai lahjaveron huojentaminen MYEL-vakuutuksen piiriin kuuluvien metsänomistajien osalta ja toinen maksetun perintö- tai lahjaveron perusteella myönnettävään puun myyntitulosta tehtävään vähennykseen perustuva huojennus. Selvityksen jaksossa Vaikutuslaskelmat metsätilan sukupolvenvaihdosten edistämisestä on jälkimmäisistä malleista käsitelty metsälahjavähennystä. Hallituksen esitysluonnos metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi oli selvityksen valmistumisajankohtana lausuntovaiheessa. Lausuntoaika alkoi 17 päivänä toukokuuta 2016 ja päättyi 21 päivänä kesäkuuta 2016.

Selvityksen jaksossa Johtopäätökset pidetään epävarmana, täyttäisikö metsälahjavähennys hallitusohjelman metsäpoliittisia tavoitteita, ”toisin sanoen kuinka vaikuttava ja hyväksytty keinosta lopulta tulee”. Selvityksen mukaan suora perintö- ja lahjaveron huojennus, joka olisi tasoltaan maatilojen ja yritysten huojennusta vähäisempi, ja joka olisi yhdistetty pakollisen MYEL-vakuuttamisvelvollisuuteen, olisi ehdoiltaan selkeämpi ja ennustettavampi ja kohdistuisi paremmin yrittäjämäiseen metsätalouteen.

Professori Kalle Määttä ja tutkija Jyri Hietala arvioivat 1 päivänä heinäkuuta 2016 päivätyssä selvityksessä Puun tarjonnan verokannustimet – Vallitseva oikeustila ja sen kehittämisvaihtoehdot muun muassa perintö- ja lahjaverolain yritysten sukupolvenvaihdoshuojennuksen laajentamista metsätiloihin. Selvitys on osa Kohti biotaloutta: kapeikot ja ohjauskeinojen suuntaus -hanketta, jonka tarkoituksena on tuottaa konkreettisia ehdotuksia biotalouden edistämiseksi. Hanke on osa valtioneuvoston vuoden 2015 selvitys- ja tutkimussuunnitelman toimeenpanoa. Koko hankkeen loppuraportti julkaistaan loppuvuodesta 2016.

Selvityksessä katsotaan, että nykyinen perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus olisi ulotettava koskemaan yritystoimintaan rinnastettavaan metsätaloutta. Jotta metsätalouden harjoittamista voidaan pitää riittävän yrittäjämäisenä toimintana, sen on oltava aktiivista ja laajamittaista. Tilan on oltava riittävän suuri, jotta toiminta on kannattavaa, mutta tulisi edellyttää myös tiettyä ammattitaitoa. Lainsäädäntöä uudistettaessa olisi harkittava huojennuksen sitomista maatalousyrittäjän eläkelain mukaiseen vakuuttamisvelvollisuuteen. Selvityksessä mainittiin myös metsälahjavähennystä koskeva hallituksen esitysluonnos, jota ei kuitenkaan arvioitu, koska esitysluonnos oli ollut käytettävissä vasta selvitystä viimeisteltäessä.

3 Uudistuksen tarve ja keskeiset ehdotukset

3.1 Metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistämisen ja puun tarjonnan lisäämisen tarve

Pääministeri Juha Sipilän hallituksen ohjelman yksi painopistealue on biotalous. Sen yhden kärkihankkeen, Puu liikkeelle ja uusia tuotteita metsästä, tavoitteena on monipuolistaa ja lisätä puun käyttöä 15 miljoonalla kuutiometrillä vuodessa ja kasvattaa puun jalostusarvoa sekä kasvattaa metsätilakokoa tavoitteena yrittäjämäinen metsätalous ja metsien hyvä hoito.

Hallitusohjelman liitteenä olevassa hallituksen veropoliittisessa linjauksessa yhtenä toimenpiteenä mainitaan metsätilojen sukupolvenvaihdosten helpottaminen ja/tai metsävähennyksen parantaminen.

Keskeisin yksittäinen puun tarjontaan yleisesti vaikuttava seikka on puun hintataso, joka määräytyy puumarkkinoilla vallitsevan kysyntä- ja tarjontatilanteen mukaan. Yksilökohtaisesti tar-

jontaan vaikuttavista tekijöistä merkittävimpiä ovat metsänomistajan ikä, tilan hakkuumahdollisuudet ja omistajan tulotaso.

Puun kysynnän vaihteluihin taas vaikuttaa määräävästi metsäteollisuusalan suhdanne- ja investointitilanne, joka puolestaan riippuu keskeisesti metsäteollisuuden tuotteiden kansainvälisestä kysyntätilanteesta ja Suomen metsäteollisuuden hintakilpailukyvyistä.

Viime vuosina puun saatavuuteen ei ole liittynyt merkittäviä ongelmia. Kysyntätilanteen odotetaan kuitenkin muuttuvan muun muassa metsäteollisuusyrityksissä jo käynnissä olevien ja odotettavissa olevien tuotannollisten investointien vuoksi. Puun kysynnän arvioidaan kasvavan useita miljoonia kuutiometrejä tulevina vuosina.

Suomen biotalousstrategiassa korostetaan biomassojen saatavuutta biotalouden tarpeisiin. Biotalousstrategiaa tarkentavassa valtioneuvoston hyväksymässä Kansallinen metsästrategia 2025:ssä asetetaan runkopuun hakkuukertymälle 15 miljoonan kuution kasvutavoite, mikä tarkoittaa neljänneksen kasvua tämänhetkiseen hakkuukertymään. Metsästrategian tavoitteena on myös, että aktiivinen ja yritysmäinen metsätalous lisääntyvät, tilakoko kasvaa ja metsänomistusrakenne tukee metsien aktiivista käyttöä.

Hiljattain toteutetun selvityksen² mukaan metsävarat ja puuntuotantopotentiaali eivät ole rajoitte merkittävällekkään määrälle investointeja, mutta investointien vuoksi lisääntyvän puun kysynnän arvioitiin asettavan suuria haasteita puuntarjonnalle ja raaka-ainehuollolle. Raaka-ainehuollon turvaamisen katsottiin vaativan merkittäviä toimenpiteitä muun muassa metsäpolitiikassa. Puunmyyntiaktiivisuuden lisäämiseen tähtäävistä metsäpoliittisista toimenpiteistä avainasemassa katsottiin olevan metsänomistusrakenteen kehityksen nopeuttaminen, mitä edesauttaisi sukupolvenvaihdosten nopeuttaminen verotuksen keinoin, sekä metsävähennysoikeuden laajentaminen koskemaan yritysmuotoisia metsänomistajia.

Yksityismetsät ovat metsäteollisuuden merkittävin raaka-ainelähde, koska noin 70 prosenttia metsäteollisuuden koko puuraaka-aineen tarpeesta hankitaan yksityismetsistä. Niissä sijaitsee myös valtaosa eli noin 80 prosenttia kotimaan metsien hakkuiden lisäyspotentialista.

Hallitus pitää puun saatavuutta sekä suunnitelmallisen ja ammattitaitoisen metsätalouden harjoittamista edistäviä toimenpiteitä kansantalouden kannalta tarpeellisina.

3.2 Käsitellyt päävaihtoehdot ja niiden arviointi

Hallitusohjelman mukaisiin tavoitteisiin pyrittäisiin sukupolvenvaihdoksia edistämällä, koska hallitusohjelman tavoitteita ei voida välittömästi edistää hallitusohjelmassa mainitulla vaihtoehtoisella toimenpiteellä, metsävähennyksen parantamisella eli käytännössä metsävähennyksen enimmäismäärän korottamisella nykyisestä 60 prosentista. Metsävähennyksen kasvattaminen lähinnä keventäisi puun myyntitulon verotusta yleisesti metsävähennysjärjestelmän piiriin kuuluvien metsätilojen osalta. Toimenpide kohdistuisi pelkästään kaupalla hankittuihin metsätiloihin, joskin metsätilan siirtyessä vastikkeettomalla saannolla edelleen siirtyä saajalle myös luovuttajalla ollut oikeus metsävähennykseen.

² Tässä viitataan Pöyry Management Consulting Oy:n maa- ja metsätalousministeriön käyttöön laatimaan 29.9.2015 päivättyyn raporttiin Biotalousinvestointien puuraaka-ainehuollon varmistaminen. Tavoitteena oli analysoida puun kysyntä-tarjontatasapainoa sekä tuottaa puumarkkinoiden tasapainoista toimintaa tukevia keinoja ja esityksiä, joilla edistetään biotaloushankkeiden toteuttamista.

Metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistämällä pyritään tilakoon kasvattamiseen, yrittäjämäisen metsätalouden edistämiseen ja puun tarjonnan lisäämiseen. Tilakoon kasvattamista voidaan edistää asettamalla huojenuksen edellytykseksi tietty metsätilan vähimmäispinta-ala, mikä sellaisenaan parantaa edellytyksiä yrittäjämäiseen metsätalouteen tilalla. Metsätilan siirtyminen sukupolvenvaihdoksessa nuoremman sukupolven omistukseen nuorentaa metsänomistajakunnan ikärakennetta, mikä on omiaan edistämään aktiivisen metsätalouden harjoittamista. Metsätalouden aktiivisuuden kasvaessa yksityismetsissä puun tarjonta lisääntyy.

Metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistämiseksi on valmistelun yhteydessä ollut esillä kaksi päävaihtoehtoa.

Ensimmäinen vaihtoehto perustuu edellä selostetun vuosina 2007—2008 valmistellun lakiesitysluonnoksen mukaiseen ratkaisuun, jossa sukupolvenvaihdoksia olisi edistetty laajentamalla perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukainen veronhuojennus koskemaan puhtaita metsätiloja.

Toinen vaihtoehto on hallitusohjelman tavoitteita silmällä pitäen kehitelty malli, jossa metsästä suoritetun lahjaveron perusteella myönnettäisiin tuloverotuksessa tehtävä vähennys, jonka hyödyntäminen edellyttäisi puun myyntituloja tai muita metsätalouden pääomatuloja.

Perintö- ja lahjaverolain yritysten sukupolvenvaihdoshuojennuksen laajentaminen metsätiloihin

Huojennuksen tekninen toteuttamistapa

Huojennus myönnettäisiin arvostamalla perintönä tai lahjaksi saatu metsätila 40 prosenttiin arvostamislain mukaisesta arvosta, jos saaja jatkaa tilalla metsätalouden harjoittamista. Metsätilakoon kasvattamiseen liittyvien tavoitteiden saavuttamiseksi huojennukselle asetettaisiin hehtaarimääräinen vähimmäispinta-alaa koskeva vaatimus.

Esimerkki 1

A:n lahjana saaman Salossa sijaitsevan 90 hehtaarin suuruisen metsätilan arvo on 450 000 € (5 000 euroa/ha) ja siitä menevä I veroluokan lahjavero ilman huojennusta on 68 270 €.

Huojennuksessa sovellettava arvo on $40\% \times 90 \text{ ha} \times 1\,152 \text{ €}$ (metsän arvostamislain mukainen arvo hehtaarilta Salossa) = 41 472 €, mistä lahjavero on 3 832 €.

Huojennus = 68 270 € - 3 832 € = 64 438 € eli 94,4 % verosta.

Yrittäjämäisen metsätalouden määrittelyn ongelmista

Maatilaan ja muuhun yritykseen sovellettavan perintö- ja lahjaverohuojennuksen laajentamisen puhtaisiin metsätiloihin voidaan katsoa edellyttävän, että tilalla harjoitettu metsätalous on luonteeltaan yritysmäistä. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen taustatavoitteet huomioon ottaen huojenuksen soveltamista passiiviseen sijoitusluonteiseen metsänomistukseen saati esimerkiksi puhtaasti virkistyskäyttöä palvelevaa kiinteistönomistukseen on vaikea perustella.

Yrittäjämäisen metsätalouden määrittely hallinnollisesti soveltamiskelpoisella tavalla on vaikeaa, mikä johtuu pääasiassa toimialan erityispiirteistä muihin toimialoihin verrattuna, ennen muuta metsän hitaasta kasvusta Suomen pohjoisissa olosuhteissa. Siinä missä maanviljelijällä satokausi on yleensä muutamista kuukausista muutama vuoteen, metsätalouden harjoittajan

”satokausi” istutuksesta päätehakkuuseen on 60—150 vuotta, jonka aikana suoritetaan yleensä 1—3 harvennushakkuuta. Muunlaisessa taloudellisessa toiminnassa aktiivisuutta voidaan yleensä arvioida mitattavien ja todennettavissa olevien tunnusmerkkien, kuten vuosiliikevaihdon, liikevoiton, toiminnan menojen, käyttö- ja vaihto-omaisuushyödykkeiden määrän ja työntekijöiden lukumäärän perusteella. Metsätaloudelle taas on tavanomaista, että erityisesti pienillä metsätiloilla esiintyy useiden vuosien mittaisia ajanjaksoja, joina tilalla ei tehdä ulospäin havaittavia tai mitattavissa olevia toimenpiteitä, vaikka tilaa hoidettaisiin parhaiden käytäntöjen mukaisesti.

Huojennusedellytysten arviointi muilla toimialoilla noudatettavia arviointikriteereitä soveltaen johtaisi väistämättä metsätalouden erityisluonteen vuoksi huojennuksen sattumanvaraiseen kohdentumiseen, riippuen metsän kasvuvaiheesta luovutusajankohtana. Joka tapauksessa toimenpiteen tavoitteet jäisivät pitkälti toteutumatta huojennuksen soveltuessa vain harvoihin metsätiloihin.

Huolimatta lukuisista yrityksistä vuosien varrella on käytännössä ainoaksi metsäyrittäjyyden määrittelyksi jäänyt kytkentä maatalousyrittäjän eläkelain mukaiseen vakuuttamisvelvollisuuteen. Se on puolestaan täysin muodollinen tunnusmerkki ja sellaisena keinotekoinen: tietyn hehtaarimäärän suuruisen metsätilan saaja voisi halutessaan vakuuttaa itsensä ja näin ”ostaa” huojennuksen. Metsätaloutta maataloudesta erillään harjoittavan henkilön vakuuttamisvelvollisuus perustuu sinänsä objektiivisiin kriteereihin: vakuuttamisvelvollisuus edellyttää tiettyä tilakokorajaa, joka on Etelä-Suomessa 50 hehtaaria, ja sitä, että omistaja harjoittaa metsätaloutta ”itse työhön osallistuen” ja että vuotuinen työtulon määrä on vähintään 3 778,59 euroa (vuonna 2016)³. Maatalousyrittäjien eläketurvasta huolehtivalla Maatalousyrittäjien eläkelaitoksella ei kuitenkaan ole edellytyksiä tarkistaa metsätilan omistajan todellista osallistumisasetta, vaan vakuuttamisvelvollisuus joudutaan käytännössä arvioimaan henkilön oman selviytyksen perusteella.

Huojennuksen kytkentä maatalousyrittäjän eläkelain mukaiseen vakuuttamisvelvollisuuteen merkitsisi näin ollen sitä, että verovelvollinen voisi käytännössä vapaasti itse määrittää verostatuksensa. Se olisi ongelmallinen lähtökohta verolainsäädännössä, joka on luonteeltaan pakottavaa oikeutta ja jossa tahdonvaltaisuudella ei tulisi maittavammin olla sijaa.

Toimenpiteen vaikuttavuus

Huojennuksen edellytyksenä oleva tilakokovaatimus olisi omiaan kasvattamaan metsätilojen kokoa. Vaikuttavuuden kannalta vaihtoehdon heikkoutena on kuitenkin se, että se ei välittö-

³ Metsämaan osalta perustyötulo on maatalousyrittäjän eläkelain 17 §:ssä kasvulliselle metsämaalle määritelty hehtaarikohtainen työtulo, joka esimerkiksi Etelä-Suomessa on 45,86 euroa hehtaarilta ensimmäiseltä 120 hehtaarilta.

Työtulo määritellään perustyötuloa suuremmaksi, jos maatilatalouden harjoittaja osallistuu tavanomaista suuremmissa määrin metsän hakkuutöihin, on erikoistunut metsätalouden harjoittamiseen ja panostaa tavanomaista enemmän metsänhoitoon, jos maatilatalouden harjoittajan työpanos viljelmän metsätaloudessa muuten on tavanomaista suurempi tai muu näihin verrattava syy niin edellyttää.

Työtulo määritellään perustyötuloa pienemmäksi, jos metsän hoitotyöt on sopimuksella tai muuten annettu muiden tehtäviksi, maatilatalouden harjoittaja tekee työtä metsässä epäsäännöllisesti, maatilatalouden harjoittaja asuu kaukana tilalta, metsä sijaintinsa vuoksi on erittäin huonotuottoinen tai muu näihin verrattava syy niin edellyttää.

mästi kannusta puun myyntiin eikä suoranaisesti myöskään kohdistuisi yrittäjämäiseen metsätalouteen sitä edistäen.

Vaikutukset puun myyntiin olisivat välilliset. Tilan siirtyminen elinaikana lahjana nuoremmalle sukupolvelle lisää tilastollisesti hakkuita muun ohessa nuoremman sukupolven suuremman rahoitustarpeen ja yleisen aktiivisuuden seurauksena. Siltä osin kuin metsätilat siirtyvät perintönä, huojennuksella ei kuitenkaan olisi vastaavaa vaikutusta metsätilallisten ikärakenteeseen.

Huojennus olisi mahdollinen täysimääräisesti myös täysin passiivisille omistuksille. Toimenpide voisi siten näissä tilanteissa jopa vähentää puun tarjontaa, koska nykyisin perinnön tai lahjan saaja usein hyödyntää tilan hakkuumahdollisuuksia verosta suoriutuakseen.

Huojennuksen kohdentumista yrittäjämäisesti harjoitettuun metsätalouteen ei voida taata kytkemällä huojennus vakuuttamisvelvollisuuteen. Huojennus on myönnettävä perintö- tai lahjaverotuksen toimittamisen yhteydessä, kun taas uuden omistajan toiminnan luonne on yleensä mahdollista arvioida vasta myöhäisemmässä vaiheessa. Se puolestaan edellyttäisi verotuksen toimittamisen jälkeen tapahtuvaa seurantaa, mikä olisi hallinnollisesti haastavaa metsätalouden pitkän kiertoajan vuoksi. Lisäksi se sopisi huonosti perintö- ja lahjaverotuksen perusteisiin ja merkitsisi poikkeamista muiden yritysten ja maatalojen sukupolvenvaihdoshuojennuksessa noudatettavista periaatteista.

Koska metsävähennys ja metsäkiinteistöjen sukulaistuotusten tuloverolain 48 §:n mukainen verovapaus yhdessä edellä esitetyn mukaisesti (jakso 1.2 Puun myyntitulon verotus henkilöverotuksessa) suosivat sukupolvenvaihdosten toteuttamista kaupalla, perintö- ja lahjaverohuojennus painottuisi enemmän passiiviomistuksiin, mikä osaltaan heikentäisi huojennuksen vaikuttavuutta.

Perintö- ja lahjaverohuojennus tulisi luontaisesti myös kuolinpesän osakkaiden hyväksi, mikä ei tukisi hallitusohjelman tavoitetta nopeuttaa perikuntien elinkaarta.

Arviointia verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun kannalta

Kolmantena pulmana perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen laajentamisessa metsätiloihin on arvostamislain mukainen metsämaan arvostamistapa ja -taso.

Esimerkissä 1 huojennus alensi Salossa sijaitsevasta metsätilasta maksettavan lahjaveron noin 5,6 prosenttiin käyvän arvon mukaan menevästä verosta. Jos samanarvoinen ja -kokoinen metsäkiinteistö olisi sijainnut Salon sijasta naapurikunnassa Lohjalla, vero olisi alentunut 7,6 prosenttiin, Salon toisessa naapurikunnassa Sauvossa taas 3,8 prosenttiin. Erot johtuvat metsämaan tuoton kuntakohtaisista eroista.

Arvostamismenetelmä ei myöskään ota millään tavoin huomioon puuston määrää. Päätehakkuuissa olevasta metsästä jää huojennuksen jälkeen maksettavaksi sama vero kuin juuri hakutusta metsästä, jonka markkina-arvo ennen istutuksia on erittäin matala.

Pulmallista olisi myös erilaista varallisuutta perivien tai lahjaksi saavien eriarvoinen kohtelu. Esimerkiksi sijoitusasunnon perivä voisi joutua maksamaan veroa yli 20-kertaisesti samanarvoisen metsätilan perivään verrattuna. Sitä, että huojennus on ajateltu kohdennettavaksi yrittäjämäiseen metsätalouteen, voidaan tiettyyn rajaan asti pitää perusteena erilaiselle kohtelulle. Määrittelyvaikeuksien vuoksi huojennuksen rajausta siten, että huojennus kyettäisiin kohdentamaan ”aitoon” metsätaloustyrittämiseen, ei kuitenkaan käytännössä ole mahdollista asettamatta rajaa niin korkealle, että huojennuksen tavoitteet jäisivät pitkälti saavuttamatta sen soveltuessa

vain varsin harvoihin metsätiloihin. Ajateltujen metsäpoliittisten tavoitteiden saavuttamiseksi huojennuskynnystä olisi siten madallettava, mikä puolestaan väistämättä johtaisi yhdenvertaisuusongelmien korostumiseen.

Maatalousyrittäjän eläkelain mukainen vakuuttamisvelvollisuus riippuu osaltaan tilan sijainnista. Maa on jaettu kolmeen vyöhykkeeseen siten, että pakollisen vakuuttamisvelvollisuuden perusteena olevan työtulon määrä täyttyy maataloutta harjoittamattomalla metsätilalla pääsääntöisesti silloin, kun tilan pinta-ala on eteläisessä Suomessa vähintään 50 hehtaaria, keskiössä Suomessa 75 hehtaaria ja pohjoisimmassa Suomessa 100 hehtaaria. Jaottelu on hyvin karkea, ja siihen kytkeytyvä huojennus johtaisi naapurikunnissa enimmillään 50 prosentin eroon vaaditun tilakoon suhteen, mikä huojennuksen tuoman edun määrä huomioon ottaen ei ole itsestään selvästi perusteltavissa.

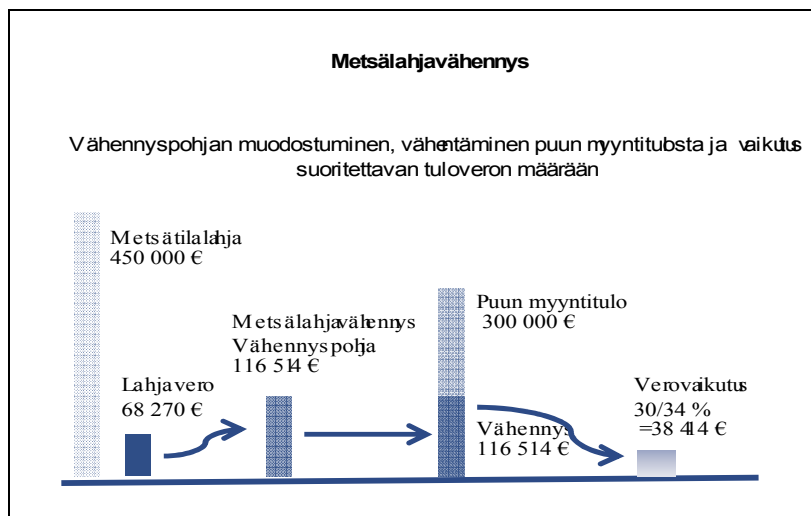
Maatalousyrittäjien eläkelaisissa olevia hehtaarirajoja sovellettaessa on myös vaikea välttää verovelvollisten huomattavan eriarvoista kohtelua, joka johtuu siitä, että samallakin vyöhykkeellä vaaditun tilakokorajan juuri alittuessa huojennusta ei saisi lainkaan, mutta tilakokorajan juuri ylittyessä saisi täyden huojennuksen. Kynnyksen eliminointi tai lieventäminen olisi vaikeaa luopumatta samalla eläkelainsäädännössä omaksutusta, tiettyyn tilakokorajaan kytkeytyvästä metsäyrittäjän määritelmästä.

Sukupolvenvaihdoksesta aiheutuvan verokustannuksen perusteella tuloverotuksessa myönnettävä vähennys

Valmistelussa esillä ollut toista vaihtoehtoa tuloverotuksessa myönnettävästä vähennyksestä voidaan luonnehtia siten, että siinä osa metsästä suoritusta lahjaverosta hyvitetäisiin puun myyntitulosta tai muista metsätalouden pääomatuloista menevää veroa vastaan. Metsämaata lahjaksi saavalle muodostuisi tietyn tilakoon ylittävältä osalta suorittamansa lahjaveron perusteella oikeus metsälahjavähennykseen, joka tehtäisiin metsätalouden pääomatulosta.

Vaadittava tilakoko, jolla edistetään metsätilakoon kasvattamista, määritettäisiin tilan tuottoarvoon perustuvan verotusarvon perusteella siten, että vaadittava tuottoarvo olisi sama eri kunnissa. Vaadittu tuottoarvon vähimmäismäärä samalla määrittäisi huojennuksen edellytyksenä olevan tilakoon. Pinta-alavaatimus vaihtelisi kunnasta toiseen, mutta tuottoarvoltaan samanlaisia metsäkokonaisuuksia kohdeltaisiin samalla tavoin.

Vähennysoikeuden määrä olisi raja-arvon ylittävään tilan osaan kohdistuva lahjavero kerrottuna säädettävällä kertoimella, joka mitoitettaisiin siten, että vähennysoikeus johtaisi halutun tasoiseen huojennukseen. Ehdotuksessa ja esimerkissä alla kerroin on 2,4. Vähennysoikeutta käytettäessä verovelvollinen saisi tuloveron vähennyksenä hyväkseen pääomaverokantaa vastaavan osan tehdystä vähennyksestä.



Esimerkki 2

Asetelma on sama kuin esimerkissä 1. A:n lahjana saaman 90 hehtaarin suuruisen tilan käypä arvo on 450 000 € ja lahjavero 68 270 €. Huojennusraja, 30 000 € vastaa Salossa 26 hehtaarin metsäpinta-alaa (26 ha x 1 152 €/ha = 30 000 €). A:lle muodostuu vähennysoikeutta rajan yli menevän 64 hehtaarin osalta. Laskenta perustuisi verotusarvoihin seuraavasti:

Metsämaan tuottoarvo on 1 152 € x 90 ha = 103 680 €. Vähennyspohjaa muodostuu tuottoarvon 30 000 € ylittävään osaan 73 728 € (vastaa 64 ha) kohdistuvasta lahjaverosta eli $73\,728\text{ €} / 103\,680\text{ €} \times 68\,270\text{ €} = 48\,548\text{ €}$:sta. Vähennyspohjaa muodostuisi $2,4 \times 48\,548\text{ €} = 116\,514\text{ €}$. Myydessään riittävästi puuta A saa vähennysoikeudesta tuloverohyötyä enimmillään 38 414 € (30 % 30 000 €:oon asti ja yli menevältä osalta 34 %). Lopputuloksena 68 270 €:n lahjaverosta on tullut hyvitettyksi 56 %.

Huojennus ei perustuisi metsäyrittäjyyden määrittelyyn, mikä aiemmin esitetyn mukaisesti on perin vaikea tehtävä. Lähtökohdana on, että metsätila on tuottopotentialtaan riittävä ja että tätä tuottopotentialia myös hyödynnetään harjoittamalla puun myyntinä ilmenevää aktiivista metsätaloutta. Huojennusedun määrä olisi suoraan riippuvainen harjoitetun puun myynnin aktiivisuudesta.

Huojennusedellytykseksi asetettava verotusarvon vähimmäismäärä, joka samalla määrittäisi metsämaan vähimmäispinta-alan, tukisi metsätilakoon kasvattamistavoitteita.

Toimenpide toteuttaisi metsäpoliittisia tavoitteita perintö- ja lahjaverohuojennusta tehokkaammin. Puun tarjonnan kannalta parempi vaikuttavuus on huojennusmekanismin johdosta ilmeistä.

Koska huojennusetu koskisi lahjoja eli pelkästään elinaikaisia järjestelyjä, vaikutus metsänomistajakunnan ikärakenteeseen olisi perintö- ja lahjaverohuojennusta voimakkaampi. Verohallinnon vuonna 2014 tekemiä perintö- ja lahjaveropäätöksiä koskevan aineiston mukaan tapauksissa, joissa luovutettiin maataloudesta erillisiä metsäkiinteistöjä, saajan keski-ikä oli lahjatapauksissa 43 ja perinnöissä 51 vuotta.

Luopujan keski-ikä puolestaan oli aineiston mukaan lahjatapauksissa keskimäärin 71 vuotta, mutta perintötilanteissa 88 vuotta. Kun muiden metsänomistajien aktiivisuus on yli 75-vuotiaiden ikäryhmässä selvästi keskimääräistä vähäisempää⁴, huojennuksen rajaaminen elinaikaisiin järjestelyihin edistäisi perintö- ja lahjaverohuojennusta paremmin puun saatavuutta huojennusmekanismista johtuvan suoran kannustinvaikutuksen lisäksi.

Huojennuksen soveltaminen perintösaantoihin johtaisi lisäksi erittäin vaikeisiin soveltamisongelmiin, joiden seurauksena verotuspäätösten lainmukaisuutta ja yhdenmukaisuutta ei voitaisi riittävästi taata. Perintöverotuksessa verotuksen kohteena ei lähtökohtaisesti ole mikään yksittäinen omaisuuserä, vaan suhteellinen osa vainajan kuolinhetken omaisuudesta, velkojen vähentämisen jälkeen. Perinnönjakoon mennessä omaisuus on yleensä muuttunut ja veromuotoon liittyy monia perheoikeudesta ja muista erityissäännöistä johtuvia erityiskysymyksiä. Näin ollen metsästä maksettavan perintöveron määrittäminen oikein ja yhdenvertaisesti ei käytännössä onnistuisi. Lisäksi metsään kohdistuvan veron määrä saattaisi muuttua vähennyksen tekemisen jälkeen. Tämä voisi tapahtua perheoikeudesta johtuvista syistä, kuten testamentin löytyminen, tai siitä, että vähennystä käyttänyt perillinen vaatisi jonkin muun perimänsä omaisuuserän arvon oikaisemista vastaamaan kuoleman jälkeen tehdyn kaupan luovutushintaa.

Huojennuksen rajaaminen elinaikaisiin järjestelyihin myös vähentää kuolinpesien metsäomistusten kasvua, toisin kuin perintö- ja lahjaverohuojennus, koska erillisenä verovelvollisena verotettava kuolinpesä ei voi hyödyntää osakkaansa vähennysoikeutta. Perintö- ja lahjaverohuojennus tulisi osakkaan hyväksi vaikka pesää ei jaettaisi.

Yhdenvertaisuusnäkökulmasta vaihtoehdolla on useita etuja. Koska vähennyspohja muodostuisi käyvän arvon perusteella määrätyn lahjaveron perusteella, vältettäisiin samanarvoisten metsätilojen erilainen kohtelu samoin kuin arvostamislain mukaisten arvojen käyttämisestä aiheutuva hyvin matala arvostamistaso. Sillä, että edun saaminen edellyttää puun myyntiä, varmistetaan lisäksi huojennuksen kohdentuminen vain metsätalousoikeudessa oleviin tiloihin, parhaimmillaan varsinaiseen yrittäjämaiseen metsätalouteen. Koska huojennus myönnettäisiin vain raja-arvon ylittävältä osalta, eikä koko lahjaveron osalta raja-arvon ylittyessä, vältettäisiin lisäksi jyrkkä kynnysvaikutus raja-arvon kohdalla.

Lisäksi puun myyntituloista tehtävään ja riittävän korkeaa tilakokovaatimusta edellyttävään vähennykseen perustuvaan järjestelmään on nykymuotoista perintö- ja lahjaverolain 55 §:ää helpompi luoda sulkusäännöksiä estämään vaiheittaisten järjestelyiden avulla saatavia sääntelyn tarkoitukselle vieraita veroetuja.

Sääntely myös samalla pienentäisi yhdenvertaisuusongelmia, jotka aiheutuvat metsätaloudellisilta ominaisuuksilta samankaltaisten lahjoitusten välille silloin, kun toiseen niistä voidaan soveltaa perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaista sääntelyä metsän arvoon verrattuna hyvinkin vähäisen maataloustoiminnan jatkamisen vuoksi.

3.3 Keskeiset ehdotukset

Edellä esitetyistä syistä metsätilojen sukupolvenvaihdoksia ehdotetaan edistettäväksi ottamalla käyttöön metsätilasta suoritetun lahjaveron perusteella muodostuva, metsätalouden puhtaasta pääomatulosta tehtävä metsälahjavähennys.

⁴ Suomalainen metsänomistaja, Metlan työraportti 208

Vähennyspohjan muodostuminen

Vähennyspohjaa muodostuisi lahjana saadun metsämaan arvostamislain mukaisen arvon 30 000 euroa ylittävään osaan kohdistuvasta lahjaverosta. Kytkenällä arvostamislain mukaiseen arvoon, joka perustuu metsämaan hehtaarikohtaiseen tuottoon, määritettäisiin huojennuksen edellytyksenä oleva metsämaan vähimmäispinta-ala eri kunnissa. Riittävän korkea tilakokovaatimus on tärkeää tilakoon kasvattamistavoitteiden saavuttamiseksi. Valtioneuvoston periaatepäätöksessä Kansallinen metsästrategia 2025 on asetettu tavoitteeksi nostaa yli 50 hehtaarin suuristen tilojen osuus pinta-alasta 70 prosenttiin vuoteen 2025 mennessä, kun tällä hetkellä prosenttiosuus on vajaat 60.

Metsämaan tuottoarvot on määritetty metsien valtakunnallisten inventointien ja kerättyjen keskimääräisten hinta- ja kustannustietojen perusteella. Samoihin tietoihin pohjautuivat aikanaan myös pinta-alaperusteisen metsäveroverotuksen perusteena käytetyt tuottooperusteet, joita sovellettiin metsäverouudistuksen siirtymäkauden päättymiseen vuoden 2005 loppuun asti.

Vaadittu pinta-alavaatimus saadaan jakamalla raja-arvo, 30 000 euroa, metsämaan arvostamislain mukaisella arvolla, joka on Verohallinnon vahvistama metsämaan keskimääräinen vuotuinen hehtaarituohto kerrottuna luvulla 10. Verohallinto vahvistaa vuosittain tiedon metsän hehtaarituohtosta kunnittain säädöskokoelmassa julkaistavassa päätöksessä.

Eräissä pohjoisen Suomen ja saaristoalueiden kunnissa, joissa tuottoarvo on matala, pinta-alavaatimus voisi muodostua hyvin suureksikin. Tämän vuoksi ehdotetaan, että jos verotusarvo jää alle 30 000 euron, vähennyspohjaa muodostuisi, jos tilan metsämaan pinta-ala on vähintään 100 ha. Pinta-alaraja vastaa maatalousyrittäjän eläkelain mukaisen vakuuttamisvelvollisuuden perusteena olevaa vähimmäistilakokoa pohjoisessa.

Vähennyspohjaa muodostuisi metsämaan lisäksi samalla luovutetun joutomaan osalta. Metsätilojen luovutuksiin sisältyy hyvin usein myös joutomaata, johon kohdistuvan lahjaveron erottaminen varsinaiseen metsämaahan kohdistuvasta lahjaverosta ei ole hallinnolliselta kannalta tarkoituksenmukaista, eikä esityksen tavoitteiden näkökulmasta myöskään perusteltua, koska puun myyntituloja usein kertyy myös joutomaalta korjatusta puusta. Metsätilaan sisältyvä joutomaa ei kuitenkaan vaikuttaisi pinta-alarajoihin, koska joutomaan arvostamislain mukainen arvo on nolla, ja 100 hehtaarin pinta-alarajaa sovellettaessa otettaisiin huomioon vain varsinainen metsämaa.

Alla olevasta taulukosta ilmenee vaadittu pinta-ala eräissä kunnissa. Esimerkkeiksi on valittu metsämaan vuotuisen tuoton perusteella alenevaan järjestykseen asetetuista kunnista joka 50. Pudasjärvellä, joka asettuu sijaluvulle 301 kaikkiaan 317 kunnasta, pinta-alarajaksi muodostuisi 38 muun kunnan tapaan tuottoarvon mataluuden johdosta 100 hehtaaria.

Taulukosta ilmenee lisäksi yksityismetsätalouden puutuotannon keskimääräinen hehtaarikohtainen liiketulos suuralueella, johon kunta kuuluu, sekä keskimääräinen liiketulos vähimmäispinta-alalla vuonna 2013. (Lähde: Metsätilastollisen vuosikirja 2014).

HE 158/2016 vp

Kunta	Vuotuinen tuotto/ha	Verotus-arvo/ha	Vähimmäispinta-ala/ha	Suuralue	Keskimääräinen liike-tulos/vuosi, euroa	
					hehtaarilta	vähimmäispinta-alalta
Hämeenkoski	188,54	1 885,4	16	Häme-Uusimaa	213	3 389
Lemi	142,34	1 423,4	21	Kaakkois-Suomi	210,8	4 443
Ruokolahti	121,67	1 216,7	25	Kaakkois-Suomi	210,8	5 198
Ylöjärvi	95,67	956,7	31	Pirkanmaa	144,2	4 522
Lapua	68,72	687,2	44	Etelä- ja Keski-Pohjanmaa	65,2	2 846
Kannus	44,72	447,2	67	Etelä- ja Keski-Pohjanmaa	65,2	4 374
Pudasjärvi	19,41	194,1	155→100	Pohjois-Pohjanmaa	42	4 200

Taulukon luvut koskevat vuodelta 2015 toimitettavaa verotusta. Hämeenkoski on vuoden 2016 alusta liittynyt Hollolaan.

Merkitystä ei olisi sillä, missä metsäkiinteistöt sijaitsevat. Huojennusedellytystä arvioitaessa eri kunnissa sijaitsevien tilojen arvostamislain mukaiset verotusarvot laskettaisiin yhteen ja 30 000 euron raja-arvon ylittyessä huojennus soveltuisi.

Muodostuva vähennyspohja olisi raja-arvon yli menevään metsämaahan kohdistuva lahjavero kerrottuna luvulla 2,4. Tällöin verovelvollinen saisi tuloverotuksen kautta hyväkseen 72,0 prosenttia yli menevään osaan kohdistuvasta lahjaverosta, jos vähennysoikeus voidaan käyttää täysimääräisesti hyväksi ja metsätalouden tuloon kohdistuva veroprosentti on 30. Jos rajan yli menevään osaan kohdistuva lahjavero olisi esimerkiksi 10 000 euroa, vähennyspohjaa muodostuisi 24 000 euroa. Vähennyksen käyttäminen pienentäisi määrättävän tuloveron määrää 30 % x 24 000 eurolla eli 7 200 eurolla.

Nykyisillä pääomatulon veroasteilla raja-arvon yli menevään osaan kohdistuvasta lahjaverosta hyvitettäisiin enimmillään, kun kyseinen lahjaveron osa on vähintään 200 000 euroa, runsaat 81 prosenttia.

Vähennysoikeuden käyttäminen

Verovelvollisen olisi vaadittava vähennystä viimeistään ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen valmistumista. Hallinnollisista syistä pienin tehtävä vähennys olisi metsävähennyksen tapaan 1 500 euroa.

Vähennyksen vuosikohtainen enimmäismäärä olisi 195 000 euroa. Enimmäismäärällä estettäisiin sallitun valtiontuen enimmäismäärän ylittyminen. Mainittu enimmäismäärä vastaa veroprosentista riippuen 65 100—66 300 euron verotukea vuodessa ja 195 300—198 900 euroa kolmen vuoden aikana.

Vähennyksen verovuosikohtaista enimmäismäärää rajoitettaisiin lisäksi siten, että vähennys voi olla enintään 50 prosenttia metsätalouden puhtaasta pääomatulosta. Rajoituksella saavutetaan se, että vähennysedun täysimääräinen hyödyntäminen edellyttää riittävän määräisiä hakkuita. Jos esimerkin 2 tilanteessa ei sovellettaisi prosentimääräistä rajoitusta, metsätilan saaja saisi hyödynnettyä vähennysoikeuden täysimääräisesti, jos metsätalouden puhdas pääomatulo on vähintään vähennyspohjan määräinen eli 116 514 euroa. Määrä vastaisi runsasta neljännes-tä puuston arvosta, jos puuston osuus metsämaan käyvästä arvosta 450 000 eurosta on 90 prosenttia. Ehdotettu 50 prosentin enimmäismäärä merkitsee, että vähennyksen täysimääräinen hyödyntäminen edellyttäisi kaksinkertaisia hakkuita.

Ehdotettu 50 prosentin raja yhdessä 195 000 euron rajan kanssa merkitsee, että enimmäismäärä ylittyy vasta, kun verovelvollisen metsätalouden puhtaan pääomatulon määrä ylittää 390 000 euroa. Vuodelta 2014 toimitettua verotusta koskevien tietojen mukaan raja ylittyi neljän henkilön ja kahden verotusyhtymän kohdalla.

Verovuonna käyttämättä jäänyt vähennys voitaisiin vähentää myöhemmin vuosina. Vähennys olisi kuitenkin käytettävä viimeistään viidentenätoista verovuonna lahjoitusvuoden jälkeen. Määräaika on välttämätön, koska vähennyspohjan seuraaminen ilman aikarajaa ei käytännössä olisi mahdollista. Ehdotetussa järjestelmässä vähennys voitaisiin tehdä myös muusta metsästä saadusta puun myyntitulosta kuin siitä, jonka perusteella vähennyspohjaa on muodostunut. Järjestelmä on tältä kannalta hyvin edullinen. Jotta järjestelmä muodostaisi tasapainoisen kokonaisuuden, siihen on kytkettävä varmistus, jolla torjutaan perusteettoman vähennysedun säilyminen esimerkiksi tilanteessa, jossa karenssiajan päättymisen jälkeen henkilö realisoi valtaosan metsäomistuksistaan. Ehdotettu 15 vuoden määräaika estäisi muun muassa näissä tilanteissa vähennysoikeuden hyödyntämisen jäljelle jäävästä metsävarallisuudesta tai jopa myöhemmin hankituista metsistä saadusta tulosta, jolla ei ole enää lainkaan yhteyttä aikanaan muodostuneeseen vähennyspohjaan.

Veroedun menettäminen

Jos verovelvollinen luovuttaa vähintään kymmenen prosentin suuruisen osan lahjaksi saatujen metsäkiinteistöjen pinta-alasta 15 vuoden kuluessa lahjoituksesta, tehtyjä metsälahjavähennyksiä vastaava määrä 20 prosentilla korotettuna luettaisiin hänen metsätalouden pääomatu-loonsa luovutusvuonna. Seuraamus on tarpeen järjestelmän metsäpoliittisten tavoitteiden turvaamiseksi sekä spekulatiivisten toimien torjumiseksi. Käyttämättä jäänyttä vähennystä ei voisi myöhemmin vähentää. Muutoin veroetu olisi lopullinen.

Metsänomistajan muistiinpanovelvollisuus

Verotusmenettelystä annetun lain 12 §:ssä säädetty muun muassa metsätaloutta harjoittavaan verovelvolliseen kohdistuva muistiinpanovelvollisuus ei kata metsälahjavähennyksen edellyttämää muistiinpanovelvollisuutta silloin, kun verovelvollinen ei ole suoraan metsätaloutta harjoittava, vaan toimintaa harjoitetaan metsätilan yhteisomistajien yhteiseen lukuun. Koska vähennys tehdään metsänomistajan verotuksen tasolla, muistiinpanovelvollisuuden tulee kohdistua yhtymän sijasta metsänomistajaan. Mainittua 12 §:ää ehdotetaan täydennettäväksi säännöksellä metsälahjavähennystä vaativaan metsänomistajaan kohdistuvalla muistiinpanovelvollisuudella.

4 Esityksen vaikutukset

4.1 Vaikutukset metsänomistajille

Ehdotuksella on, kuten perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoksellakin, vaikutuksia aselemissa, joissa ikääntyvällä yrittäjällä, metsälahjavähennyksessä metsätalallisella, on lahjoitustahto eli halu siirtää vastikkeetta yritys-, maatila- tai metsävarallisuutta nuoremman sukupolven edustajille näiden ansaintamahdollisuuksien tai varallisuusaseman parantamiseksi taikka muista syistä. Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulkopuolelle jäävien metsätilojen osalta osapuolten halukkuutta toteuttaa sukupolvenvaihdos elinaikana heikentää toimenpiteestä aiheutuva verokustannus. Enin osa metsätilojen vastikkeettomista luovutuksista tapahtuukin vasta metsänomistajan kuoltua perinnön kautta. Verokustannuksen alentaminen lahjoituksen yhteydessä vähentää pidäkkeitä toteuttaa sukupolvenvaihdos elinai-

HE 158/2016 vp

kana ja tekee siitä perintösaantoa merkittävästi edullisemman vaihtoehdon. Ehdotus lisää metsätilojen lahjoituksia suvussa.

Oikeus metsälahjavähennykseen vähentäisi lahjana toteutettavan metsätilan sukupolvenvaihdoksen verokustannusta niillä huojennusedellytykset täyttävillä metsätiloilla, joilta omistajat voivat ja haluavat myydä puuta tai joilta omistajat saavat muuta metsätalouden pääomatuloa. Voimakkain vaikutus on silloin, kun vähennysoikeus voidaan käyttää pian lahjoituksen jälkeen.

Jos metsätilan saajalla on riittävästi hakkuuikässä olevaa metsää jo luovutusvuonna, hän voi saada vähennysoikeuden hyväkseen parhaimmillaan jo lahjoitusvuodelta, jos myynti ja kaupanhinnan maksu tapahtuvat joutuisasti. Esimerkin 2 tilanteessa metsänomistaja olisi voinut hyödyntää 90 hehtaarin tilastaan koko vähennyspohjan kahtena vuonna, jos hänen metsätalouden puhdas pääomatulonsa olisi ollut yhteensä noin 233 000 euroa. Sukupolvenvaihdoksen verokustannus olisi alentunut 56 prosentilla. Näin nopea vähennyksen hyödyntäminen edellyttäisi, että tilan puustosta voitaisiin heti hakata merkittävä osa. Yleisimmin myynti lykkäytyisi pidemmälle puuston rakenteen ja puukaupan vaatiman ajan vuoksi.

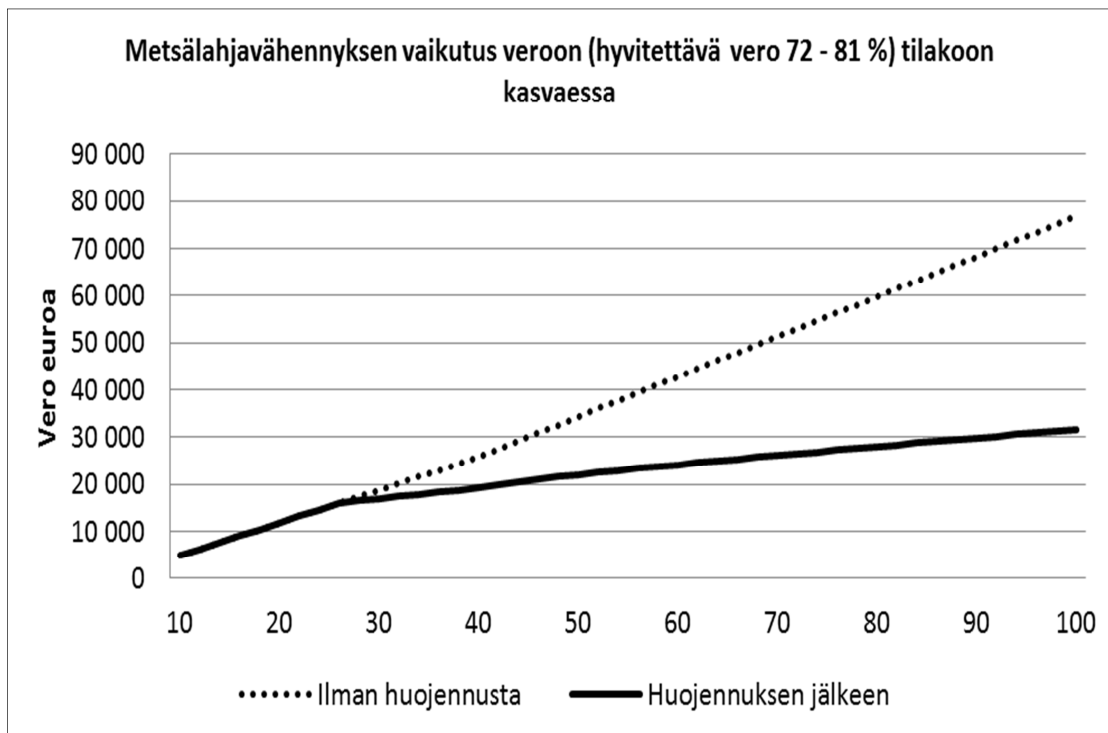
Oikeutta metsälahjavähennykseen ei voida ottaa huomioon puun myyntitulosta toimitettavassa ennakonpidätyksessä, minkä vuoksi metsänomistajat saisivat vähennyksen tuoman veroedun hyväkseen vasta verovuodelta toimitetun tuloverotuksen valmistuttua seuraavan vuoden syksyllä veronpalautuksena.

Jos metsänomistajalla ei ole hakattavissa olevaa metsää lahjaksi saadusta muusta metsästä tai sitä on vain vähän, hän voi hyödyntää vähennyspohjaa 15 verovuoden aikana lahjoitusvuoden jälkeen. Tällöin osapuolten voi olla kannattavaa lykätä lahjoitusta lahjaverosta aiheutuvan rahoituskustannuksen vuoksi. Toisaalta näissä tapauksissa sukupolvenvaihdoksista aiheutuva lahjaverokustannukseen ei ole suhteessa suuri, koska hakattavissa oleva puusto muodostaa merkittävän osan metsätilan käyvästä arvosta.

Sukupolvenvaihdoksen toteuttamiseen kannustava vaikutus riippuu tilan tuottoarvosta tai pinta-alasta ja lahjaveron perusteena olevasta metsän käyvästä arvosta. Pienillä tiloilla lahjaverot ovat suhteellisen pieniä eikä niille myöskään muodostu metsälahjavähennystä. Tilakoon kasvaessa vähennysoikeuden tuoma hyöty kasvaa, mikä on omiaan edistämään tilakoon kasvatamiseen liittyviä metsäpoliittisia tavoitteita.

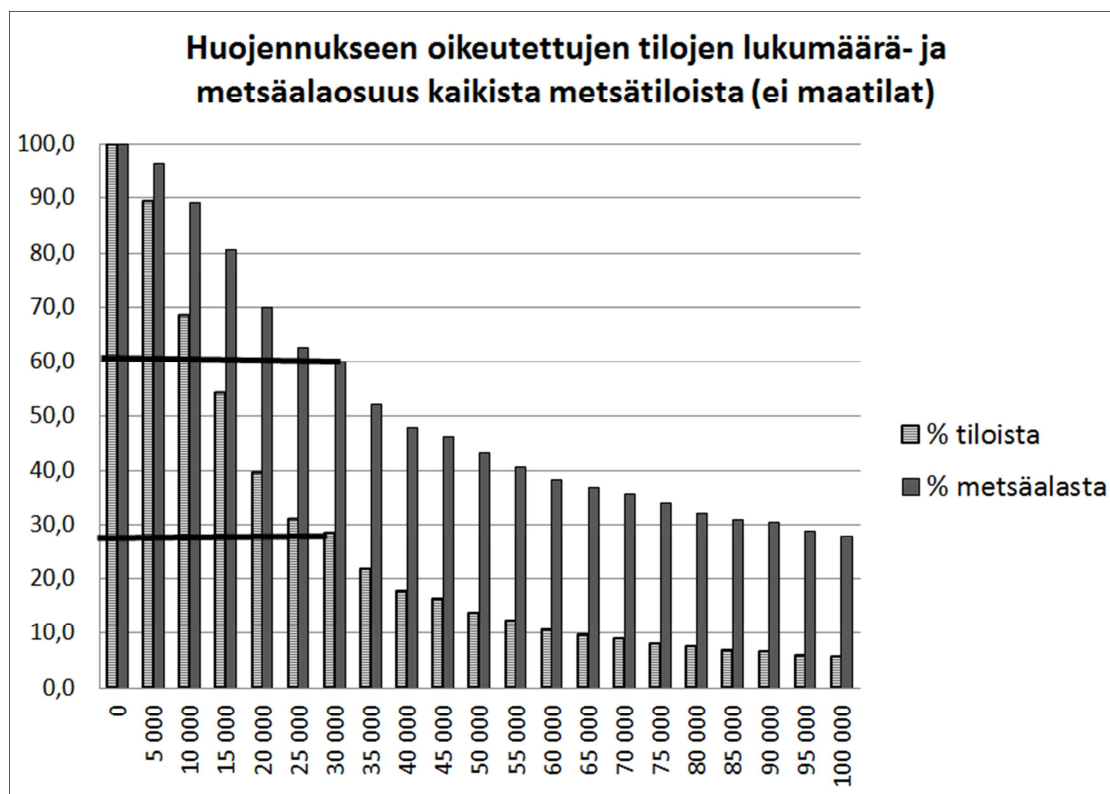
Kuviosta 1 ilmenee vähennysoikeuden tuoma edun muutos euroina (pystyakseli) tilan pinta-alan kasvaessa (vaaka-akseli). Metsämaan käyväksi arvoksi on oletettu 5 000 euroa hehtaarilta ja verotusarvon (1 152 euroa hehtaarilta) perusteella määräytyväksi tilakokorajaksi 26 hehtaaria.

Kuvio 1



Kuviosta 2 ilmenee muiden kuin maanviljelijä-metsänomistajien metsätilojen lukumäärät ja niiden pinta-alat (pystyakseli) jakautuvat tilojen arvostamislain mukaisen arvon mukaan (vaaka-akseli)

Kuvio 2



Ehdotettu huojennusedellytyksenä oleva tilan arvostamislain mukainen 30 000 euron vähimmäismäärä merkitsee, että edellytykset täyttäviä muiden yksityishenkilöiden kuin maanviljelijöiden omistamia metsätiloja olisi noin 28 prosenttia tiloista eli noin 65 000. Tilojen pinta-ala olisi 4,4 miljoonaa hehtaaria, mikä on 60 prosenttia mainittujen yksityismetsänomistajien omistamasta metsäalasta, 36 prosenttia kaikkien yksityismetsänomistajien metsäalasta ja 21 prosenttia koko maan metsäalasta.

Ehdotuksilla on vaikutuksia myös muille kuin huojennuksen piiriin kuuluville metsänomistajille siltä osin, kuin ehdotuksilla on vaikutusta puun tarjontaan ja sen myötä mahdollisesti puun hintaan, samoin kuin mahdollisesti myös metsätilojen arvoon. Puun tarjonnan kasvun voidaan olettaa ainakin hillitsevän metsäteollisuuden kasvavasta kysynnästä aiheutuvaa puun hintojen nousupainetta, mahdollisesti jopa jossain määrin alentavan hintoja.

Metsälahjavähennyksen vaikutuksia puun tarjontaan on kuitenkin haastavaa arvioida, koska esimerkiksi lahjoitettujen tilojen puuston ikärakenne vaikuttaa siihen, miten nopeasti metsän-

omistajat voivat hyödyntää vähennyspohjaa. Luonnonvarakeskus arvioi selvityksessään⁵ karkeasti, että metsälahjavähennys lisääsi toteutuessaan hakkuita ja puun käyttöä kymmenen vuoden aikana noin 1,5 miljoonaa kuutiometriä vuodessa.

Metsälahjavähennyksen vaikutus puun tarjontaan jää kuitenkin todennäköisesti Luonnonvarakeskuksen arvioimaa pienemmäksi siitakin huolimatta, että Luonnonvarakeskuksen arvio perustui metsän arvostamislain mukaisen 40 000 euron raja-arvoon nyt ehdotetun 30 000 euron sijasta, ja että hyvitetävän veron osuutta määrittävä kerroin olisi Luonnonvarakeskuksen laskelmissa oletetun 2,2:n sijasta 2,4. Tämä johtuu siitä, että Luonnonvarakeskuksen karkeaan arvioon puun tarjonnan 1,5 miljoonan kuutiometrin lisäyksestä sisältyy hakkuita, jotka olisi toteutettu myös ilman vähennystä. Lisäksi Luonnonvarakeskuksen selvityksen mukaan vaikutuslaskelmien oletuksiin liittyy epävarmuustekijöitä, joiden takia laskelmat saattavat yliarvioida metsälahjavähennyksen vaikutuksia jossain määrin. Kun nämä vaikutusarviota pienentävät tekijät otetaan huomioon joko laskelman avulla tai arvionvaraisesti, metsälahjavähennyksen hakkuita ja puun tarjontaa kymmenen vuoden ajanjaksolla lisäävä vaikutus voisi olla keskimäärin noin 1,2—1,4 miljoonaa kuutiometriä vuodessa. On korostettava, että myös tähän arvioon sisältyy edelleen huomattavaa epävarmuutta laskelman staattisuuden, oletusten ja arvionvaraisuuden takia. Olettaen, että puun hinta pysyy tarjonnan kasvusta huolimatta nykyisellä tasollaan puun kysynnän kasvaessa tarjontaa vastaavasti, edellä mainittu lisäys aikaansaisi noin 45—50 miljoonan euron lisäyksen metsänomistajien kantorahatuloihin.

Metsälahjavähennys yhdessä metsävähennyksen kanssa voi johtaa melko matalaan verotuksen kokonaistasoon. Edullisuuteen vaikuttaa osaltaan se, jos saaja voi myöhemmin vähentää tilan edelleen myynnistä aiheutuvan myyntitappion pääomatulojen verotuksessaan.

Esimerkki 3

Asetelma on sama kuin esimerkeissä 1 ja 2. A:n isä oli hankkinut metsätilan 450 000 €:lla, jolloin hänelle oli muodostunut metsävähennysoikeutta 270 000 €. A:n saadessa tilan lahjana hänen isälleen muodostunut metsävähennysoikeus siirtyy A:lle, joka saisi lisäksi metsälahjavähennyspohjaa 116 514 €. A voi heti realisoida tilan puuvarat ja saa puun myyntituloa 400 000 €. A vähentää metsävähennystä 240 000 € (= 60 % x 400 000 €) ja metsälahjavähennystä 80 000 € (= 160 000 € x 50 %), jolloin verotettavaksi tuloksi jää 80 000 €. Veroa A maksaa 26 000 €, jolloin veroprosentiksi muodostuu 6,5. Lisäksi A:lle jää vielä käyttämättä metsävähennyspohjaa 30 000 € ja metsälahjavähennyspohjaa 36 514 €.

Kokonaisveroon vaikuttaa myös A:n isän ostamastaan metsäkiinteistöstä maksama neljän prosentin varainsiirtovero eli 18 000 €, jonka osalta toisaalta myös muodostuu metsävähennyspohjaa.

Jos A säilyttää kiinteistön omistuksessaan 15 vuoden ajan, hänelle ei aiheudu seuraamusta metsälahjavähennyksen aiemmasta käytöstä ja A voi verotuksessaan hyödyntää aiheutuvan myyntitappion, esimerkiksi 350 000 €, joka johtuu siitä, että hän sai metsäkiinteistön hakkuukypsänä ja myy sen taimikkovaltaisena. Jos luovutus tapahtuu tuloverolain 48 §:ssä tarkoitettulle sukulaiselle, luovutus on verovapaa. Myyntitappiosta aiheutuvaa metsätalouden tappiota A voi vähentää verovuonna ja viitenä seuraavana vuonna myyntivoitoista ja muista pääomatuloista.

⁵ Metsäverotuksen kehittämistarpeet metsä- ja elinkeinopolitiikan kannalta – Loppuraportti maa- ja metsätalousministeriölle, Hänninen ja Leppänen, 2016

Edellä mainitusta hintavaikutuksesta huolimatta uudistus voi jonkin verran nostaa metsäkiinteistöjen kauppahintoja metsätiloihin kytkeytyvän potentiaalisen verohyödyn, tilan tai sen osan luovutukseen 15 vuoden aikana kohdistuvan seuraamuksen ja näistä aiheutuvan metsäkiinteistömarkkinoiden kysyntä- ja tarjontatilanteen muuttumisen vuoksi. Tämä voi jonkin verran heikentää laajentumishaluisten metsänomistajien edellytyksiä lisämään hankintaan. Kauppahintojen nousu hyödyttää toisaalta metsälahjavähennysoikeuden ulkopuolelle jääviä metsänomistajia siltä osin kuin metsänomistajat harkitsevat metsätilan myymistä metsätila-markkinoilla.

Esimerkin 2 tapausta, jossa lahjaverosta 56 prosenttia tuli hyvitettyksi metsätalouden pääomatulosta menevää veroa vastaan, voidaan pitää epätyypillisenä. Yleisimmin luovutettavat tilat olisivat pienempiä verotusarvoltaan ja lahjaveroarvoltaan, jolloin myös veroetu jäisi pienemmäksi. Tällöin lahjansajalle voi muodostua houkuttelevaksi myydä tila edelleen.

Esimerkki 4

Asetelma on sama kuin esimerkeissä 2 ja 3, mutta Salossa sijaitsevan 90 hehtaarin metsätila lahjoitetaan kahdelle rintaperilliselle, A:lle ja B:lle. Tällöin molemmat perilliset saisivat haltuunsa pinta-alaltaan 45 hehtaarin kokoiset ja 225 000 €:n arvoiset metsätilat, josta I veroluokan lahjaveron on 30 020 €. Salossa esitetty huojennusraja edellyttää 26 hehtaarin metsäpinta-alaa, joten sekä A:lle että B:lle muodostuu vähennysoikeutta rajan yli menevän 19 hehtaarin osalta.

Tällöin metsämaan tuottoarvo olisi sekä A:lle että B:lle $1\,152\text{ €} \times 45\text{ ha} = 51\,840\text{ €}$. Vähennyspohjaa muodostuu tuottoarvon 30 000 € ylittävään osaan $11\,840\text{ €}$ (vastaa 19 ha) kohdistuvasta lahjaverosta eli $21\,888\text{ €} / 51\,840\text{ €} \times 30\,020\text{ €} = 12\,675\text{ €}$:sta. Vähennyspohjaa muodostuisi $2,4 \times 12\,675\text{ €} = 30\,420\text{ €}$. Myydessään riittävästi puuta A saa vähennysoikeudesta tuloverohyötyä $9\,126\text{ €}$ (30 %:n verokannalla). Lopputuloksena 30 020 €:n lahjaverosta on tullut hyvitettyksi 30 %.

Vaihtoehtoisesti, jos metsäkiinteistöjen kauppahinnat nousevat esimerkiksi viisi prosenttia, A ja B saisivat tilansa myynnistä luovutusvoittoa $11\,250\text{ €}$, josta luovutusvoitton jälkeen nettohyödyksi jäisi $7\,875\text{ €}$ (30 %:n veroasteella).

4.2 Vaikutukset puuta käyttävälle teollisuudelle

Ehdotukset parantaisivat puuta käyttävän teollisuuden kasvuedellytyksiä sekä lyhyellä että pitkällä aikavälillä. Lyhyellä aikavälillä puuta käyttävän teollisuuden näkökulmasta keskeistä ovat ehdotuksen vaikutukset puun tarjontaan, sillä puun kysynnän odotetaan kasvavan merkittävästi jo muutaman seuraavan vuoden aikana. Kasvava puun tarjonta mahdollistaisi kotimaisen puun käytön lisäämisen Suomessa. Puun käytön lisääntyminen kasvattaisi luonnollisesti lopputuotteiden tuotantoa ja teollisuuden lopputuotteista saatavia tuloja ja siitä seuraavia hyötyjä kansantaloudelle.

Puun käyttö lisääntynee Suomessa erityisesti selluteollisuudessa, johon viimeaikaiset investoinnit ovat keskittyneet. Jos puun tarjonta kasvaa, puun käyttö lisääntynee myös sahateollisuudessa, jonka jo olemassa oleva kapasiteetti mahdollistaa tuotantomäärien kasvun. Esityksen johdosta lisääntyvä puun tarjonta edistää puumarkkinoiden tasapainoisen toiminnan jatkumista ja puun hintatason säilymistä kilpailukykyisenä ja suhteellisen vakaana, mikä tukisi puuta jalostavan teollisuuden toimintaedellytysten ja kannattavuuden säilymistä. Kannattavuuden säilyminen on edellytys sekä tuotannon säilymiselle Suomessa että uusille investoinneille ja biotalouden kasvulle.

Jos puun hinta nousisi merkittävästi nykyiseltä tasolta puun kysynnän kasvaessa uusien investointien vuoksi, puunjalostuksen kilpailukyky heikkenisi Suomessa. Kannattavuuden vaarantuminen saattaisi johtaa tuotantomäärien sopeuttamiseen, joka puolestaan vähentäisi osaltaan puun käyttöä ja investointien aiheuttamaa painetta puun hinnan nousulle.

Metsäteollisuus korjasi vuonna 2015 yksityismetsistä yhteensä 48,5 miljoonaa kuutiometriä puuta. Puukauppatapahtumia korjuun toteuttamiseksi tarvittiin noin 100 000, joista kantorahaa yksityisille metsänomistajille maksettiin noin 1,7 miljardia euroa. Lisäksi puun korjuuseen, kuljetukseen ja yleiskuluihin kului vuonna 2015 noin 1,1 miljardia euroa. Pirstoutunut metsien omistusrakenne aiheuttaa teollisuudelle lisäkustannuksia puunhankintaketjun kaikissa vaiheissa.

Pidemmillä aikavälillä esityksen vaikutukset puuta käyttävän teollisuuden toimintaympäristöön liittyisivät metsätila- ja omistusrakenteen kehitykseen ja yritysmäisen metsätalouden harjoittamisen kasvuun, mikä lisää puun tarjontaa ja tehostaa puun tuotantoa. Ehdotus ohjaisi metsänomistajien ikärakenteen nuorentumiseen sekä rajoittaisi kuolinpesien syntymistä ja metsätilojen pirstoutumista.

Yritysmäinen metsätalouden harjoittaminen sekä nykyistä parempi metsätila- ja omistusrakenne parantaisi teollisuuden kykyä tavoittaa metsänomistajia olemassa olevilla resursseilla ja ehdotus siten lisäisi ajan myötä puunhankinnan kustannustehokkuutta. Yritysmäiset ja keskimääräistä suuremmat metsätilat tekevät puukauppaa säännöllisemmin ja kauppaohittaiset puumäärät ovat suurempia verrattuna pienempiin tiloihin. Säännöllisen puun myynnin lisäksi suurempi tilakoko mahdollistaa mittakaavaetujen hyödyntämisen sekä metsätaloudessa että puunkorjuussa, mikä lisää toiminnan tehokkuutta. Puuraaka-aineen hankinnassa mittakaavaetujen hyödyntäminen mahdollistaa kustannustehokkuuden parantamisen kaikissa hankintaketjun vaiheissa niin puun ostossa, korjuussa kuin kuljetuksessakin.

4.3 Vaikutukset yhteismetsille

Ehdotettu metsätilan lahjoituksen perusteella muodostuva vähennysoikeus ei vastaavasti keventäisi yhteismetsäosuuden lahjoituksesta lahjansaaajalle aiheutuvaa verokustannusta. Vaikka huojennus ei välttämättä kohdentuisi nimenomaan yritysmäiseen metsätalouteen, esityksen tavoitteena kuitenkin on edistää yrittäjämäistä metsätaloutta metsätilan saajaan kohdistuvalla huojennuksella. Yhteismetsän tapauksessa metsätalouden harjoittaja on yhteismetsä eikä sen yksittäinen osakas.

Ehdotettu huojennusmekanismi ei soveltuisi yhteismetsäosuuden luovutukseen, koska metsälahjavähennyspohjaa muodostuu lahjansaaajalle, eikä vähennysoikeus siten voisi keventää metsätaloutta harjoittavan, erillisenä verovelvollisena verotettavan yhteismetsän verotusta. Yhteismetsän osakkaan tulo-osuus yhteismetsästä taas on hänelle verovapaata tuloa. Tilanne olisi sama, jos metsälahjavähennykseen perustuvan huojennuksen sijasta maatilojen sukupolvenvaihdoshuojennusta olisi päädytty edistämään perintö- ja lahjaverolain 55 §:n sukupolvenvaihdoshuojennuksella. Yhteismetsäosuuden luovutuksessa ei ole kysymys osakkaan, vaan yhteismetsän harjoittamasta yritystoiminnasta: yhteismetsäosuuden luovutukseen kohdistuva perintö- ja lahjaverohuojennus olisi siten sukupolvenvaihdoshuojennuksen peruseriaatteiden vastaista. Eri asia on, että huojennusedellytykset täyttävän maatilán luovutuksessa yhteismetsäosuus on voinut kuulua huojennuksen piiriin osana maatilán varoja.

Mahdollisuus saada metsätilán lahjoituksen perusteella huojennus asettaa metsätilat luovutuksen kohteena yhteismetsäosuuksia parempaan asemaan ja voi siten jossain määrin vähentää kiinnostusta metsäkiinteistöjen liittämiseen yhteismetsiin samoin kuin yhteismetsäosuuksien

kiinnostavuutta sijoituskohteina. Samalla jää jonkin verran saavuttamatta hyötyjä, joita voitaisiin saada yhteismetsien kautta. Yhteismetsien avulla voidaan kasvattaa tilakokoa ja estää tilojen pirstomista, koska yhteismetsien osakkaiden sukupolvenvaihdoksissa tilarakenne säilyy ja vain osuudet vaihtavat omistajaa. Yhteismetsien asema tai yhteismetsän houkuttelevuus omistusmuotona ei kuitenkaan heikkene ehdotuksen johdosta pienien metsätilojen osalta, jotka jäisivät ehdotettavan metsälahjavähennysoikeuden ulkopuolelle.

Metsätilan liittäminen yhteismetsään ei toisaalta ole sellainen luovutus, joka johtaisi metsätilan luovutuksesta aiheutuvaan seuraamukseen eli vähennettyjä metsälahjavähennyksiä vastaavan määrän lisäämiseen luovutusvuoden metsätalouden pääomatuloon 20 prosentilla korotettuna. Metsänomistaja voisi siten hyödyntää lahjaksi saamastaan, yhteismetsään myöhemmin liitetystä metsätilasta maksamansa lahjaveron perusteella syntynyttä vähennyspohjaa, jos hänellä on metsätalouden pääomatuloa muusta metsästä.

Yhteismetsien osuus yksityismetsien ja yhteismetsien yhteenlasketusta pinta-alasta kokonaan on vuonna 2016 noin neljä prosenttia.

4.4 Vaikutukset valtiontalouteen

Ehdotukset lisääisivät ensivaiheessa valtion verotuloja lahjaverosta ja alkuvuosina lisäyksen arvioidaan ylittävän tuloverokertymän alenemisen. Lahjoitusten määrän kasvu kuitenkin pienentäisi jäämistöjen arvoa ja laskisi siten perintöveroa myöhemmin vuosina. Metsäkiinteistöjen käypien arvojen mahdollinen nousu olisi toisaalta omiaan nostamaan perintö- ja lahjaverokertymää. Koska ehdotusten johdosta metsävarallisuutta siirrettäisiin aiempaa useammin elinajan nuoremmalle sukupolvelle, verotus kevenisi, kun progressiivisten veroasteikkojen mukaan verotettavat varallisuuserät jakautuvat kahteen osaan. Näin tapahtuu silloin, kun ensiksi annettua lahjaa ei oteta huomioon myöhemmässä perintöverotuksessa sen johdosta, että metsälahjaa ei ole pidettävä ennakkoperintönä ja lahjoituksen ja perinnönjättäjän kuoleman välillä on kulunut kolmea vuotta pidempi aika. Pitkän aikavälin tarkastelussa perintö- ja lahjaverokertymän ei arvioida mainittavammin alenevan.

Maksettujen lahjaverojen perusteella muodostuvan metsälahjavähennysoikeuden käyttäminen puun myyntitulon verotuksessa puolestaan vähentää metsätalouden pääomatulosta valtiolle kertyvää veroa. Muutosten vaikutuksia on arvioitu Luonnonvarakeskuksessa hyödyntäen laajasti käytettävissä olevia aineistoja. Kymmenen ensimmäisen vuoden aikana ehdotusten arvioidaan alentavan tuloverokertymää vuositasolla noin 18 miljoonalla eurolla. Verokertymään uudistus vaikuttaisi vuodesta 2018 alkaen.

Arvioon liittyy useammassa suhteessa epävarmuutta sekä aineiston että käyttäytymisvaikutusten osalta. Laskelmien taustaoletuksissa on jouduttu arvioimaan maataloutta harjoittamattomien metsätilojen jakautuminen metsämaan alan eri kokoluokkiin. Luovutusten jakautumisesta perintöihin, lahjoihin, lahjanluonteisiin kaappoihin ja tavallisiin kaappoihin ennen uudistusta ei ole varmaa tietoa. Uudistus lisäisi lahjoitusten ja lahjanluonteisten kauppojen määrää ja vähentäisi perintöjen määrää, mutta vaikutuksen suuruus on jouduttu arvioimaan.

Metsätilojen omistajanvaihdosten lukumäärä nykyisin perustuu oletukseen, että omistajanvaihdos tapahtuu noin 30 vuoden välein, joka on metsätilan keskimääräinen hallinta-aika. Tämän mukaisesti metsätilojen omistajanvaihdoksia, joiden arvostamislain mukainen arvo on 30 000 euroa, olisi vajaat 1 400. Ehdotuksen voimaantulon jälkeisen viiden vuoden aikana omistajanvaihdosten määrän oletetaan kasvavan noin 3 000 tapaukseen vuodessa, joista huojennettuja arvioidaan olevan noin 1 700.

Ehdotus lisäisi puun tarjontaa ja mahdollistaa siten puukaupan volyyymien kasvun. Puukaupan kasvu puolestaan lisäisi ajan myötä osaltaan tuloverokertymää ja arvonlisäverokertymää sekä puunkäytön ja puunkorjuun kasvun johdosta muodostuvaa välillistä verokertymää.

Koska vähennyspohjaa muodostuisi myös lahjanluonteisella kaupalla hankitusta metsämaasta lahjan osalta, voidaan metsätilojen lahjanluonteisten kauppojen olettaa jossain määrin lisääntyvän. Tämä lisäisi varainsiirtoverokertymää kauppahinnan osalta.

4.5 Vaikutukset kuntataloudelle

Esityksellä ei ole välittömiä vaikutuksia kuntataloudelle tai kuntien verotuloihin, koska veron-
saajana on sekä lahjaveron että pääomatuloista suoritettavan veron osalta valtio.

Hakkuiden lisääntyminen lisää kuitenkin työvoiman tarvetta puun korjuussa ja kuljetuksessa sekä jossain määrin myös puuta jalostavassa teollisuudessa, minkä seurauksena kasvava palkkasumma lisää ansiotulosta kunnille kertyviä verotuloja. Siltä osin kuin puun käytön kasvu kasvattaa myös alan yritysten tulosta, kuntien verotulot kasvaisivat myös jaettavan yritystulon ansiotulo-osuudesta sekä kuntien jako-osuutena yhteisöveron tuotosta. Määrällisiä arvioita näistä vaikutuksista ei kuitenkaan voida esittää.

4.6 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Sukupolvenvaihdokset ovat alttiita erilaisille vaihtoehtoisille ja spekulatiivisille järjestelyille, mikä oleellisesti kasvattaa sukupolvenvaihdosten aiheuttamaa hallinnollista taakkaa, asiakasneuvontatarpeita ja oikeusriitoja. Hallinnolliselta kannalta on tärkeää, että verotuet kannustavat mahdollisimman selvällä ja yksinkertaisella tavalla kerralla toteutettaviin luovutuksiin toivotulle jatkajalle. Esitysluonnoksen mukaiset vähennyksen reunaehdot, tilan arvostamislain mukaisen verotusarvon alaraja, vähennyksen käyttöaika ja -tapa sekä edun takaisinperintäaika tukevat tätä tavoitetta.

Metsälahjavähennys tehtäisiin metsän lahjana saaneen verovelvollisen tahdonvaltaisena vaatimuksena tuloverotuksessa. Potentiaalisten metsälahjavähennysasiakkaiden ennakkoiva ohjaus on olennaisen tärkeää uudesta vähennyksestä verotuksen toimittavalle viranomaiselle koituvan työmäärän kannalta. Mitä paremmin verovelvolliset osaavat hahmottaa oikeutensa metsälahjavähennykseen ja laskea vähennyspohjan suuruuden sekä vaatia verovuoden vähennyksen oikean suuruusena, sitä vähemmän Verohallinnolle aiheutuu vähennykseen kohdistuvaa valvontatyötä. Asiakasohjaus ja valvonnan virkailijatyö vaatisi runsaan yhden henkilötyövuoden.

Metsälahjavähennykseen liittyvä valtioneuvoston tukiseuranta ja de minimis -tuen enimmäismäärän valvonta olisivat Verohallinnolle uusia tehtäviä. Valtioneuvoston tukiseurantaan sekä metsälahjavähennysvaatimuksen ilmoittamiseen ja vähennyksen huomioon ottamiseen verotuslaskennassa tarvitaan tietojärjestelmätyötä. Lain tullessa voimaan vuoden 2017 alusta joudutaan tietojärjestelmämuutokset toteuttamaan ensin Verohallinnon vanhaan tietojärjestelmäkokonaisuuteen ja myöhemmin uudelleen Verohallinnon valmisohjelmistoon. Tietojärjestelmätöistä aiheutuva kertaluonteinen kustannus on 600 000 euroa.

4.7 Ympäristövaikutukset

Ehdotusten johdosta aktiivinen metsätalouden harjoittaminen lisääntyisi ja aiempaa laajemmilla pinta-aloilla toteutettaisiin hakkuita kysyntätilanteesta riippuen.

Puuta käyttävän teollisuuden viimeaikaiset investoinnit ovat kohdistuneet raaka-aineenaan kuitupuuta käyttävään teollisuuteen. Tukkia käyttävän metsäteollisuuden investoinnit ovat olleet vähäisempiä, joskin sahojen olemassa oleva kapasiteetti on joustavampaa ja tuotannon nostamiseen kilpailukyvyyn ja markkinatilanteen salliessa on edellytyksiä. Odotettavissa oleva kysynnän kasvu kohdistuu kuitenkin valtaosin kuitupuuhun, minkä vuoksi esityksen voidaan olettaa lisäävän erityisesti kasvatushakkuita. Tämän johdosta hakkuupinta-alat lisääntyvät erityisesti metsissä, joissa ympäristöarvot ovat tyypillisesti vähäisempiä kuin vanhoissa metsissä. Metsälahjavähennyksen tehokas hyödyntäminen lisää kuitenkin myös hakkuita uudistuskypsissä metsissä, mikä heikentää etenkin vanhojen metsien ominaispiirteitä vaativien metsälajien elinoloja.

Metsälahjavähennyspohjan muodostumisen edellytyksenä oleva tilakokovaatimus ehkäisee metsätilojen pirstoutumista ja kannustaa kasvattamaa metsätilojen kokoa. Kasvava metsätilakoko ja yritysmäisen metsätalouden edellytysten paraneminen lisää metsätaloudellista toimeliaisuutta yksityismetsissä myös tätä kautta. Metsätilojen suurempi koko antaisi toisaalta paremmat mahdollisuudet kohdistaa toimia monimuotoisuuden turvaamiseksi monimuotoisuuden kannalta merkittävimmille kohteille ja keskittää hakkuut vähemmän arvokkaille alueille. Suurilla metsätiloilla metsätalouden harjoittaminen perustuu lisäksi usein metsäsuunnitelmaan, jossa arvokkaat luonto- ja maisemakohteet voidaan erottaa omiksi kokonaisuuksiksi.

Metsälahjavähennys voitaisiin tehdä myös metsätalouden pääomatuloon luettavan kestävän metsätalouden määräaikaisen rahoituslain mukaisesta ympäristötuesta, millä voi osaltaan olla suotuisaa vaikutusta.

4.8 Vaikutukset kansantaloudelle

Esityksen kokonaistaloudellisten vaikutusten arvioidaan syntyvän puun käytön lisääntymisen kautta. Toimialoista puun käytön lisääntymisen taloudelliset vaikutukset kohdistuisivat lähinnä sellu- ja sahateollisuuteen sekä myös puun korjuuseen, kuljetukseen ja varastointiin. Näiden toimialojen tuotanto ja arvonlisä kasvaisivat, millä on vaikutuksia näiden toimialojen voittoihin, palkkoihin ja työllisyyteen. Lisääntyvästä sellutuotannosta ja sahatuotteista valtaosa menisi vientiin, joten ehdotettavat muutokset parantaisivat myös Suomen vaihtotasetta.

Esityksen kokonaistaloudellisista vaikutuksista ei voida esittää tarkkoja määrällisiä arvioita. Esityksen vaikutukset talouskasvun kannalta voidaan arvioida kokonaisuutena maltillisiksi, kun otetaan huomioon esityksessä ehdotettujen muutosten vaikutusten pieni kokoluokka suhteessa bruttokansantuotteeseen. Esityksen työllisyysvaikutusten arvioidaan kohdistuvan lähinnä puun korjuuseen, kuljetukseen ja varastointiin, jotka toimialoina ovat sellu- ja sahateollisuutta työvoimavaltaisempia. Edellä mainittu puun käytön lisääntyminen muodostaisi näille toimialoille karkeasti arvioiden muutaman sadan henkilötyövuoden lisätarpeen.

Ehdotuksesta aiheutuu verotuottovaikutusten lisäksi julkishallinnolle välittömiä kustannuksia järjestelmän käyttöönotosta kertaluonteisesti arviolta 600 000 euroa sekä soveltamisen edellyttästä runsaan yhden henkilötyövuoden vuotuisesta työpanoksesta. Metsäverotuksen monimutkaistuminen entisestään aiheuttaa kustannuksia myös järjestelmien päivittämiseen ja ylläpitämiseen, vaikeuttaa metsäverotuksen kokonaisuuden hahmottamista ja verotuksen vaikutusten arviointia. Asiakasohjauksen tarve kasvaisi Verohallinnon lisäksi myös muissa metsätalouden alan viranomaisissa ja järjestöissä. Vähennykseen oikeutetuille metsänomistajille koituu vaivaa metsälahjavähennykseen perehtymisestä ja sen tuoman hyödyn arvioimisesta, mitä ei voida kokonaan välttää panostuksilla asiakasohjaukseen. Myös de minimis -sääntelystä aiheutuu metsänomistajille uusia velvoitteita.

Kokonaisuutena metsälahjavähennyksen käyttöönotosta kansantaloudelle aiheutuvien hyötyjen arvioidaan kuitenkin ylittävän aiheutuvat haitat.

5 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä yhteistyössä Verohallinnon kanssa.

Valmistelun aikana on kuultu maa- ja metsätalousministeriön koolle kutsumaa epävirallista työryhmää, johon kuuluivat edustajat maa- ja metsätalousministeriöstä, Suomen metsäkeskuksesta, Metsäteollisuus ry:stä, Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitto MTK:sta ja Sahateollisuus ry:stä. Asiantuntijoina työryhmässä oli lisäksi edustajat Luonnonvarakeskuksesta, Pellervon taloustutkimus PTT:stä ja Maatalousyrittäjien eläkelaitoksesta. Biotalous ja puhtaat ratkaisut -ministeriryhmä on lisäksi esittänyt näkemyksensä ehdotetun vähennysmallin pääpiirteisiin ja puoltanut etenemistä mallin pohjalta.

Esityksestä pyydettiin lausunnot 26 viranomaiselta ja järjestöltä. Lausuntoja annettiin 21.

Metsätalouden ja -politiikan alalla toimivat viranomaiset ja järjestöt Luonnonvarakeskusta lukuun ottamatta kannattavat lahjaveron perusteella muodostuvaa puun myyntitulosta tehtävää vähennystä, yleensä eräin muutoksin.

Maa- ja metsätalousministeriö ”tukee vahvasti” jatkovalmistelua ja toteuttamista ja katsoo esityksen edistävän asetettujen tavoitteiden toteutumista ja aktiivista metsätaloutta. Valmistelussa on kuultu metsäalan keskeisiä sidosryhmiä kiitettävästi. Huojennusedellytyksenä oleva 40 000 euron raja-arvo tulisi alentaa 25 000 euroon ja sanktiosäännöksen ulkopuolelle rajata luovutukset valtiolle yhteiskunnallisiin tarpeisiin.

Luonnonvarakeskus katsoo, että esitysluonnos ei vastaa hallitusohjelman tavoitteita eikä kansallisen metsästrategian päämääriä. Sen käytännön toteutukseen liittyy ongelmia. Rajaus lahjoihin ja mielivaltaiset tilakokorajat sisältävät yhdenvertaisuuden kannalta kyseenalaisia ja vaikuttavuutta vähentäviä piirteitä. Esitys painottuu lyhyen aikavälin puuntarjonnan kasvattamiseen eikä edistä yrittäjämäistä metsätaloutta. Hakkuiden lisäystavoite on kyseenalaista, ellei markkinoilla ole lisäkysyntää. Tilakokovaatimus on ongelmallinen, koska tutkimusten mukaan tilakoko ei selitä metsätalouden kannattavuutta tai puun myynnin aktiivisuutta. Tilakoon vaikutuksesta metsätalouden ja puunhankinnan kustannuksiin ei ole kattavaa tutkimustietoa. Esitys tulisi palauttaa uuteen, hallitusohjelman tavoitteista lähtevään valmisteluun.

Suomen metsäkeskus katsoo ehdotuksen toteuttavan hyvin hallitusohjelman tavoitteita. Heikkoutena on monimutkaisuus ja vähennyksen määrän ja vaikutuksen laskenta metsänomistajille. Metsäkeskus on valmis ottamaan keskeisen tehtävän neuvonnan, koulutuksen ja apuvälineiden tarjoamisessa. Huojennusedellytyksenä oleva euroraja tulisi alentaa 30 000 euroon, pinta-alaraja alentaa 100 hehtaarista 75 hehtaariin ja vähennyksen enimmäismäärä korottaa 60 prosenttiin metsätalouden puhtaasta pääomatulosta.

Maa- ja metsätaloustuottajain keskusliitto MTK ry kannattaa vähennysmallia, mutta katsoo, että vähennyksen määrittämistapa on monimutkainen ja vähennyksen määrä verovelvollisille vaikea laskea. Vähennys aiheuttaisi myös oikeudenmukaisuusongelmia. Liitto ehdottaa, että vähennys määräytyisi maksetun lahjaveron tietyn omavastuurajan ylittävän osan perusteella. Jos esityksen mukaisen vähennyksen pohjalta edetään, raja-arvo tulee alentaa 16 000 euroon ja vähennyksen määrittämisessä käytetty kerroin korottaa 2,5:een. Vähennyksen käytön 15 vuoden enimmäisaika tulee poistaa. Yhteismetsälainsäädännön uudistamistarpeen arvioinnin yhteydessä tulee yhteismetsille säätää sukupolvenvaihdoshuojennusta vastaava veron-

huojennus tai alentaa yhteisetuoksien verokantaa 1—2 prosenttiyksiköllä. Myös metsävähennystä tulisi korottaa.

Svenska lantbruksproducenternas centralförbund SLC r.f. katsoo, että mallia tulee yksinkertaistaa ja selkeyttää. Raja-arvot 40 000 euroa ja 100 hehtaaria tulee puolittaa ja käytettyä kerrointa 2,2 korottaa. Vähennys tulisi tehdä samassa kohdassa verotuslaskentaa kuin metsävähennys, jota tulisi myös korottaa.

Metsänhoitoyhdistys Pyhä-Kala ry ja 15 muuta Pohjois-Suomen metsänhoitoyhdistystä katsovat yhteisessä lausunnossaan, että laki on metsätalouden kannalta ”äärimmäisen tärkeä”, mutta tilakokorajat ovat liian korkeat. Raja-arvo tulisi lisäksi määrittää tilan lahjaveroarvon perusteella ja sen tulisi olla pohjoisessa 10 000 euroa, keskisessä Suomessa 20 000 euroa ja Etelä-Suomessa 30 000 euroa.

Etämetsänomistajien Liitto ry ehdottaa muutoksia, jotta esitetty huojennus toteuttaisi asetettuja tavoitteita. Vähennys tulisi yhdistää metsävähennykseen, sen käyttöaikaa ja maksimiosuutta tuloista tulee nostaa, tilakokovaatimusta olennaisesti laskea ja laajentaa vähennysoikeus koskemaan perintö- ja testamenttisaantoja. Vähennysoikeuden tulee koskea myös yhtymäosuuksia ja metsäosakeyhtiöiden osakkeita.

Suomen Sahat ry katsoo, että suurempien metsätilojen osalta järjestelmä kannustaa aktiivisia omistajia ja lisää puun tarjontaa, edistää tilakoon kasvattamista ja kannustaa tekemään sukupolvenvaihdoksia. Vähennyksen laskentaperiaate on toisaalta monimutkainen, eikä moni metsänomistaja selviä laskelmasta ilman ulkopuolista apua. Tilannetta voi helpottaa laskurilla, joka voisi olla nettisovellus verottajan kotisivuilla. Vähennysmahdollisuus tulisi estää tapauksissa, joissa suuria metsätiloja pilkotaan.

Metsäteollisuus ry pitää mallia toimivana ja esityksen mukaisia parametreja, 40 000 euron raja-arvoa, vähennyksen käytön 15 vuoden enimmäisaikaa ja vähennyksen 50 prosentin enimmäismäärää, oikein asetettuina. Malli ohjaa ikärakennetta oikeaan suuntaan eikä rajoita metsätilojen tarjontaa markkinoille. Puutteena on yhteismetsäosuuden jääminen huojennuksen ulkopuolelle. On tärkeää luoda ohjausmekanismit, joilla varmistetaan yhteismetsäosuuksien tasapuolinen asema suhteessa suoraan metsänomistukseen.

Elinkeinoelämän keskusliitto EK ilmoittaa yhtyvän Metsäteollisuus ry:n lausuntoon ja AKAVA ry toteaa, että sillä ei ole huomautettavaa luonnokseen.

Eri tavoin varauksellisesti tai kielteisesti esitykseen suhtautuivat Keskuskauppakamari, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Toimihenkilökeskusjärjestö STTK ry, Suomen Yrittäjät ry ja Veronmaksajain Keskusliitto ry.

Keskuskauppakamari katsoo, että vähennys ei vastaa hyvän verojärjestelmän peruseriaatetta laajasta veropohjasta ja matalista verokannoista, vähennys monimutkaistaisi verojärjestelmää ja lisääisi hallinnollista taakkaa. Sillä voisi kuitenkin olla hallituksen esitysluonnoksessa mainittuja vaikutuksia.

Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry ei pidä ehdotusta toteuttamiskelpoisena. Se voi nostaa metsäkiinteistöjen kauppahintoja, mikä on vastoin tilakoon kasvattamispyrkimystä ja asettaisi lahjana siirtyvän metsäomaisuuden ja muun tyyppisen omaisuuden entistäkin epätasa-arvoisempaan asemaan. Puun tarjontaa voidaan lisätä ottamalla käyttöön vero tai maksu, jonka saa vähentää puun myyntitulosta.

Suomen Yrittäjät ry suhtautuu esitykseen hyvin varauksellisesti. Suuri joukko pienempien metsätilojen omistajia jäisi huojennuksen soveltamisalan ulkopuolelle, mikä on yhdenvertaisuuden kannalta ongelmallista. Malli on monimutkainen, ei sovellu linjakkaasti verojärjestelmäämme ja lisäksi hallinnollista taakkaa. Verojärjestelmäämme sopisi paremmin metsävähennyksen kehittäminen.

Veronmaksajain Keskusliitto ry katsoo, että vähennys on monimutkainen ja hallinnollisesti raskas sekä kyseenalainen tasavertaisuusnäkökulmasta kohdistuessaan vain tietyn vähimmäiskoon ylittäviin metsätiloihin. Ehdotus voi lisätä puun tarjontaa, mutta muiden tavoitteiden toteutuminen on epävarmaa.

Ympäristöministeriö arvioi ympäristövaikutuksia todeten, että ympäristöarvot eivät ole suoraan sidoksissa metsien ikä- tai kehitysvaiheeseen, vaan riippuvat siitä, millaisia luonnon monimuotoisuutta ylläpitäviä rakenteita metsissä on. Päätehakkuiden lisäksi myös kasvatuseksien hakkuut voivat heikentää monimuotoisuutta, jollei näiden rakenteiden säilyttämistä oteta huomioon. Kasvupaikalla voi olla suurempi merkitys ympäristöarvoihin kuin puuston iällä, ja osa luontotyypeistä on uhanalaisia kehitysvaiheesta riippumatta. Metsätilojen suurempi koko voi antaa mahdollisuuden kohdistaa monimuotoisuutta turvaavat keinot arvokkaammille kohteille, mutta asia on metsänomistajan itsensä päätettävissä.

Oikeusministeriö katsoo, että perusteluissa tulisi selventää, miten saajaa hyödyttävä vähennys kannustaa lahjan antajaa sukupolvenvaihdoksen toteuttamiseen.

Verohallinto toteaa, että monimutkaisen järjestelmän toimeenpano aiheuttaa lisätyötä. Vähennyksen määrän arvioiminen olisi verovelvollisille haastavaa. Valvontatyön määrä riippuu siitä, missä määrin asiakkaat ovat tietoisia vähennyspohjan muodostumisesta ja vähennyksen käytön rajoitteista. Ennakoiva ohjaus tulee olemaan olennaista. Monimutkaisuus vaikeuttaa tietojärjestelmien ylläpitämistä. Tietojärjestelmämuutokset aiheuttavat kertaluonteisesti noin 600 000 euron kustannuksen. Voimaantulo vuoden 2017 alusta on ongelmallista, koska muutokset olisi toteutettava uudestaan valmisohjelmistoon verovuodelle 2018. Arvostamislain mukaisen arvon kytkeminen vuoden 2016 verotusarvoihin on kuntaliitostilanteissa ongelmallista. Ongelmat voitaisiin välttää käyttämällä perusteena lahjoitusvuoden arvoja. Esityksen perustelujen tulee tarkentaa useassa kohdassa. Esitykseen tulisi myös lisätä säännökset, joilla esittäisiin muiden tahdonvaltaisten metsätalouden vähennysten vaatiminen verotuksen valmistuksen jälkeen.

Lainsäädännön arviointineuvosto on ottanut esitysluonnoksen arvioitavakseen ja on 12 päivänä elokuuta 2016 antamassaan lausunnossa suositellut, että esitystä täydennetään arviolla muutoksesta kansantaloudelle aiheutuvista hyödyistä ja kustannuksista, taloudellisia vaikutuksia koskevilla kvantitatiivisilla arvioilla sekä laajentamalla kuvausta esityksen vaikutuksista metsänomistajille.

Jatkovalmistelussa lausuntopalautetta on otettu huomioon monelta osin. Keskeisin muutos lausunnolla olleeseen hallituksen esitysluonnokseen on metsätilan arvostamislain mukaisen raja-arvon 40 000 euroa alentaminen 30 000 euroon ja hyvitetävän veron määrää määrittävän kertoimen korottaminen 2,2:sta 2,4:ään. Muutokset tehostavat ehdotusten puun tarjontaa lisäävää vaikutusta. Esitykseen on lisätty metsänomistajan muistiinpanovelvollisuutta koskeva ehdotus laiksi verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta ja metsälahjavähennyksen vähennyspohjaa on laajennettu koskemaan metsämaan lisäksi myös samalla luovutettua joutomaata. Metsälahjavähennyksestä koskevia säännöksiä on lisäksi eräiltä osin tarkennettu, perustelujen on tarkennettu ja laajennettu monilta osin, ottaen huomioon myös lain säädännön arviointineuvoston suositukset taloudellisten vaikutusarvioiden täydentämisestä.

6 Riippuvuus muista esityksistä

Esitys liittyy valtion vuoden 2017 talousarvioehdotukseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

7 Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja

Kestävän metsätalouden määräaikaisen rahoituslain 7 §:ssä säädetään muun julkisen tuen suhteesta kyseisen lain mukaiseen tukeen. Pykälän ensimmäisen momentin mukaan kestävän metsätalouden määräaikaisen rahoituslain nojalla myönnettävän tuen edellytyksenä on, ettei rahoitettavaan työhön tai toimenpiteeseen ole myönnetty valtionavustuslain (688/2001) 4 §:n 2 kohdassa tarkoitettua julkista tukea tai verojärjestelmän kautta myönnettävää tukea taikka näitä tukia yhdessä.

Maa- ja metsätalousministeriö tulkitsee, että ehdotettava metsälahjavähennys ei kohdistu kestävän metsätalouden määräaikaisen rahoituslain mukaisiin työlajeihin tai toimenpiteisiin. Siten Suomen metsäkeskukselle ei muodostu esityksen johdosta velvoitetta seurata ehdotettavan metsälahjavähennyksen käyttöä osana kestävän metsätalouden määräaikaisen rahoituslain 39 §:n mukaista valvontaa tai ryhtyä kyseisen lain 7 §:n 2 momentin mukaisesti takaisinperintöihin. Maa- ja metsätalousministeriön tulkintaa tukee komission kanta tukikumulaatioon, jota selostetaan lakiehdotuksen 55 d §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa. Komissio arvioi Suomen pyynnöstä ehdotettavan metsälahjavähennyksen suhdetta nuoren metsän hoidon tukeen ja katsoi, että nyt ehdotettava tuki ei kohdistu samoihin kustannuksiin, joita kestävän metsätalouden määräaikaisella rahoituslailla tuetaan.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Lakiehdotusten perustelut

1.1 Tuloverolaki

Ehdotetusta huojennusjärjestelmästä säädettäisiin lakiin otettavissa uusissa 55 a—55 d §:ssä.

55 a §. Metsälahjavähennys. Pykälässä säädettäisiin vähennysoikeuden perusteista ja vähennyspohjan muodostumisesta.

Oikeus vähennykseen olisi 1 momentin mukaan metsämaata lahjaksi saaneella luonnollisella henkilöllä, jos pykälän 2—4 momentin mukaiset edellytykset täyttyvät.

Huojennus ei edellyttäisi, että luovuttaja ja saaja ovat sukulaisuussuhteessa keskenään, vaan perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen tapaan huojennusta sovellettaisiin myös etäisempien sukulaisten ja keskenään vieraiden välisissä tilanteissa, joissa sovelletaan lähiomaisiin sovellettavaa I veroluokkaa ankarampaa II veroluokkaa. Vähennyspohjaa muodostuisi vastaavasti enemmän.

Vähennyspohjaa muodostuisi myös lahjana saadun metsän murto-osan perusteella, jolloin toimintaa harjoitetaan verotusyhtymänä.

Vähennyspohjaa muodostuisi vastaavasti lahjanluonteisesta kaupasta maksetun lahjaveron perusteella. Pykälän 2 ja 3 momenttien mukaisia raja-arvoja sovellettaessa huomioon otettaisiin tällöin vain lahjaa vastaava osa metsämaasta. Kaupaksi katsottavalta osalta saajalle muodostuisi lisäksi oikeus metsävähennykseen tuloverolain 55 §:n mukaisesti.

Koska vähennysoikeus olisi henkilökohtainen, se ei siirtyisi vastikkeettomien saantojen yhteydessä uudelle omistajalle. Metsälahjavähennys eroaisi siten metsävähennyksestä. Metsävähennyksessä on kysymys metsäkiinteistön hankintamenon vähentämisestä, minkä vuoksi vähennysoikeuden siirtymistä uudelle omistajalle voidaan perusteella sillä, että se on luovutusvoittoverotuksessa tietyssä laajuudessa noudatetun jatkuvuusperiaatteen mukaista. Metsälahjavähennyksessä ei sen sijaan ole kyse hankintamenon vähentämisestä eikä metsätalouteen kohdistuvasta luonnollisesta vähennyksestä. Saajalle muodostuisi oman lahjasaantonsa perusteella oikeus vähennykseen säädettyjen edellytysten täytyessä.

Koska metsälahjavähennys olisi yksittäisen lahjansaajan henkilökohtaisessa tuloverotuksessa hänen maksamansa lahjaveron perusteella tehtävä vähennys, perintö- ja lahjaverolain 15 ja 21 §:n mukainen yhteislahja ei muodostaisi oikeutta vähennykseen. Yhteislahjasta on kyse, kun yksi lahjanantaja lahjoittaa omaisuuden yhteisesti kahdelle tai useammalle saajalle. Käsitely yhteislahjana edellyttää, että lahjakirjassa on nimenomainen maininta siitä, että kyse on yhteislahjasta. Yhteislahjasta ei muodostu henkilökohtaista lahjaverovelkasuhdetta, joka kuuluisi yhden lahjansaajan maksettavaksi, vaan kaikille yhteislahjansaajille määrätään yhteisvastuullinen vero yhteislahjasta.

Yhteislahjasta ei ole kysymys silloin, kun lahjanantaja lahjoittaa kiinteistön määräosin kahdelle tai useammalle saajalle. Omistajan lahjoittaessa metsäkiinteistön esimerkiksi kahdelle lapselleen määräosin, jolloin muodostuu verotusyhtymä, olisi kummallakin saajalla lahjaksi saamastaan osuutta vastaavasta osasta kiinteistön metsämaata oikeus huojennukseen edellytysten täytyessä.

Yhteislahjasta muodostuva vähennysoikeus toimisi vastoin vähennyksen tavoitteita, koska sen avulla vähimmäistilakokoa koskevaa vaatimusta voitaisiin kiertää eikä yhteislahjan pohjalta myönnettävä vähennysoikeus tukisi tavoitteita yrittäjämäisestä metsätaloudesta, vaan kannustaisi päinvastoin luomaan pieniä sivutoimisesti harjoitettuja yhteisomistussuhteita metsätalouden toimintamuodoiksi. Lisäksi yhteislahjan veron tuottaman vähennysoikeuden siirtäminen yhteislahjansaajille aiheuttaisi merkittäviä hallinnollisia vaikeuksia.

Pykälän 2 ja 3 momentissa säädettäisiin vähennyspohjan muodostumisesta ja määrästä. Pääperiaatteet on kuvattu yleisperustelujen jaksossa keskeiset ehdotukset.

Vähennyspohja määräytyy suoritettujen lahjaveron määrän ja Verohallinnon kuntakohtaisesti vuosittain vahvistamaan metsämaan vuotuisen hehtaarituohtoon perustuvan verotusarvon perusteella.

Vähennyspohjaa muodostuisi vain metsämaan ja samalla luovutettujen joutomaan perusteella, ei sen sijaan samalla luovutettujen muiden varojen perusteella, kuten kiinteistöllä sijaitsevan vapaa-ajanrakennuksen, metsätalouden tuotantorakennuksen tai näiden rakennuspaikkojen taikka metsätalouden kaluston perusteella.

Vähennyspohjaa muodostuisi myös esimerkiksi ranta-asemakaavassa tai yleiskaavassa rakennusmaaksi varatusta metsämaasta silloin, kun aluetta ei vielä käsitellä kiinteistöverotuksessa rakennusmaana sen johdosta, että omistaja on myynyt yhden tai useamman rakennuspaikan rakentamiseen.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin metsälahjavähennyksen suhteesta perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennukseen, joka voi tulla sovellettavaksi metsämaahan osana maatilaa tai muuta yritystä. Jos verovelvolliselle on myönnetty lahjana saamansa metsämaan osalta perintö- ja lahjaverolain mukainen huojennus, hänellä ei olisi oikeutta metsälahjavähennykseen.

55 b §. Metsälahjavähennyksen tekeminen. Vähennys tehtäisiin 1 momentin mukaisesti verovelvollisen metsätalouden puhtaasta pääomatulosta eli muiden metsätalouden pääomatulosta tehtävien vähennysten jälkeen. Vähennyksen perusteella ei muodostuisi tappiota. Vähennyksellä olisi 1 momentin mukainen verovuosi-kohtainen euromääräinen ja prosentuaalinen yläraja sekä 2 momentin mukainen euromääräinen vähimmäismäärä. Prosentuaalinen enimmäismäärä laskettaisiin verovelvollisen metsätalouden puhtaan pääomatulon kokonaismäärän perusteella silloinkin, kun verovelvollisella on ollut metsätalouden pääomatuloa myös muusta kuin 55 a §:ssä tarkoitettusta metsästä.

Vähennyksen enimmäismäärää rajoittaisi lisäksi 55 d §:ssä tarkoitettujen komission asetuksen mukainen tukikatto, jos verovelvollinen on metsälahjavähennyksen lisäksi verovuonna saanut muuta vähämerkityksistä tukea.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin puhtaasta pääomatulosta tehtävän metsälahjavähennyksen sekä tulon hankkimiseen kohdistuvien velkojen korkojen ja 59 §:ssä tarkoitettujen tulolähteen tappion vähentämistä. Momenttiin otettaisiin lisäksi selventävä säännös metsälahjavähennyksen tekemisestä silloin, kun toimintaa harjoitetaan verotusyhtymänä tai kun toimintaa harjoittavat puoliset. Vähennys tehtäisiin tällöin siitä metsätalouden puhtaasta pääomatulosta, joka osakkaille omistusosuutensa perusteella verotusyhtymästä tai puolisoille heidän yhteisestä metsätaloudesta jaetaan. Mainituissa suhteissa metsälahjavähennys poikkeaisi metsävähennyksestä. Metsälahjavähennys ei olisi metsätalouteen kohdistuva luonnollinen vähennys, vaan kyse on tulo-

HE 158/2016 vp

verotuksen kautta metsästä lahjaveroa maksaneelle henkilölle myönnettävästä erityisestä veronhuojennuksesta.

Verovelvollisen olisi 3 momentin mukaisesti vaadittava vähennystä ennen siltä verovuodelta toimitettavan verotuksen valmistumista, jota vähennysvaatimus koskee, ja esitettävä tarvittava selvitys vähennysoikeuden edellytyksistä. Verohallinto selvittäisi vähennysoikeuden edellytykset ja vähennyspohjan määrän metsävähennyksen tapaan tuloverotuksen toimittamisen yhteydessä verovelvollisen esittämän selvityksen perusteella, kun vähennysvaatimus ensimmäisen kerran tehdään.

Säännökset eivät kuitenkaan estäisi menettelyn kehittämistä siten, että jo lahjaverotuksen toimittamisen yhteydessä vähennyspohja laskettaisiin valmiiksi ja metsänomistajalle puun myyntivuodelta lähetettävässä esitäytetyssä veroilmoituksessa häntä pyydetäisiin ilmoittamaan, haluaako hän käyttää vähennysoikeutta hyväkseen niiden verovelvollisten osalta, jotka antavat metsätalouden veroilmoituksen helmikuun loppuun mennessä.

Jos vaatimus esitettäisiin, vähennys tehtäisiin täysimääräisenä 1 momentin ja de minimis -tukikaton sallimissa rajoissa.

Sukupolvenvaihdosta suunnitteleville osapuolille on usein tärkeää saada etukäteen tieto saajan oikeudesta tulevaan vähennykseen ja sen määrästä. Tämä olisi selvitettävissä Verohallinnolta etukäteen hakemalla ennakkoratkaisua.

Pykälän 3 momentin mukainen verovuonna tehtävän vähennyksen vähimmäismäärä 1 500 euroa asettaa käytännössä huojennukselle kynnyksen siten, että jos 55 a §:n mukaisen raja-arvon ylittävään metsämaahan kohdistuva lahjavero on vähemmän kuin 625 euroa ($625 \text{ euroa} \times 2,4 = 1\,500 \text{ euroa}$), vähennysoikeutta ei muodostu. Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennusta sovellettaessa vähimmäisvero on 850 euroa.

Pykälän 4 momentti sisältäisi säännöksen vähentämisjärjestyksestä sellaisia tilanteita silmällä pitäen, joissa verovelvolliselle on muodostunut vähennyspohjaa eri vuosina.

Samana vuonna saaduista erillisistä lahjoista muodostuvat vähennyspohjat, esimerkiksi jos puoliset lahjoittavat osuutensa yhteisesti omistamaan kiinteistöön yhdelle saajalle, voitaisiin yhdistää, jolloin vähennyspohjaa voitaisiin seurata yhtenä eränä. Toimenpiteellä ei olisi vaikutusta huojennusedellytyksiin tai 55 c §:n mukaiseen seuraamukseen.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin määräajasta, jonka kuluessa vähennys olisi viimeistään käytettävä.

55 c §. *Seuraamukset metsätilan tai sen osan luovutuksesta.* Pykälän 1 momentissa säädettäisiin lahjana saatujen metsäkiinteistöjen pinta-alan vähintään kymmenen prosentin suuruisen osan luovutuksesta aiheutuvasta seuraamuksesta. Seuraamuksena tehdyt metsälahjavähennykset lisättäisiin verovelvollisen tuloon metsätalouden pääomatulona 20 prosentilla korotettuna. Prosenttiosuus laskettaisiin pinta-alan perusteella riippumatta luovutetulla alueella olevan puuston määrästä. Jos luovutuksen kohteena on kiinteistön murto-osa, prosenttiosuus laskettaisiin murto-osaa vastaavasta osasta kiinteistöä.

Luovutuksella tarkoitetaan lähtökohtaisesti kaikkia tapoja luopua metsäkiinteistön omistuksesta eikä tällä ole sidoksia esimerkiksi metsäkiinteistön luovutusvoiton synnyttävän luovutuksen käsitteeseen. Siten seuraamus voi aiheutua myös esimerkiksi tuloverolain 24 §:n mukaisessa yhtiöittämisessä tai kun osa metsäkiinteistöstä lahjoitetaan edelleen. Jäljempänä 2 momentin

HE 158/2016 vp

perusteluissa kuvatus mukaisesti tietyille luovutusmuodoille säädettäisiin kuitenkin erityinen kohtelu niiden poikkeusluonteen vuoksi. Yhteismetsään liittämistä ei kuitenkaan pidetä luovutuksena, koska liittyessä yhteismetsään ei tapahdu omistajanvaihdosta.

Tuloutuva määrä lisättäisiin metsätalouden puhtaaseen pääomatuloon sen jälkeen, kun siitä on tehty mahdollinen muun metsäkiinteistön lahjasaannon perusteella muodostunut metsälahjavähennys. Verovelvollinen ei näin voisi tehdä tuloon lisättävästä määrästä metsälahjavähennystä. Menettely tehostaisi seuraamusta. Lisäys tehtäisiin myös silloin, kun metsätalouden puhdas tulo on tappiollinen.

Maankäyttölajin muuttuminen lahjasaannon jälkeen esimerkiksi kaavoituksen seurauksena ei johtaisi seuraamukseen, jollei kiinteistöistä luovuteta vähintään kymmenen prosenttia esimerkiksi käytettäväksi rakentamistarkoitukseen. Maankäyttölajin muuttuminen voi kuitenkin vaikuttaa tilan mahdollisen lahjana tapahtuvan edelleenluovutuksen yhteydessä huojennusedellytysten täytymiseen ja vähennyspohjan määrään. Tilakokovaatimus määräytyisi tilan metsämaan perusteella, ja vähennyspohjaa muodostuisi vain metsämaan osalta.

Käytetyillä metsälahjavähennyksillä ei ole vaikutusta luovutetun metsätilan luovutusvoittoverotukseen riippumatta siitä, milloin luovutus tapahtuu ja siitä, aiheutuuko luovutuksesta ehdotettu seuraamus vai ei.

Pykälän 2 momentin mukaan huojennusetua ei menetettäisi, jos luovutus tapahtuu kiinteän omaisuuden ja erityisten oikeuksien lunastuksesta annetun lain (603/77) mukaisella menettelyllä tai muulla siihen rinnastettavalla menettelyllä. Seuraamuksia ei myöskään aiheutuisi, kun luovutus tapahtuu luovutettaessa omaisuutta valtiolle tai valtion liikelaitokselle luonnonsuojelutarkoitukseen, puolustusvoimien käyttöön, tutkimustarkoituksiin tai muuhun vastaavaan yhteiskunnalliseen tarkoitukseen. Luovutus ei estäisi jäljellä olevan metsälahjavähennyksen tekemistä. Momentin viimeiseen virkkeeseen sisältyy säännös silmällä pitäen tilanteita, joissa verovelvollinen myöhemmin luovuttaa osan jäljelle jääneestä metsästä. Tällöin 1 momentin mukainen kymmenen prosentin osuus laskettaisiin jäljelle jääneestä metsästä.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin seuraamuksesta silloin, kun luovutus perustuu avioliiton purkauksessa toimitettavaan ositukseen. Osituksessa avio-oikeuden alaisen omaisuuden tassaaminen avioliittolain mukaisesti voi johtaa siihen, että metsälahjavähennystä saaneen henkilön on verotuksesta riippumattomista syistä välttämätöntä luovuttaa metsäomaisuutta entiselle puolisolalle tai kuolleen puolison kuolinpesälle. Tällaisissa tilanteissa korotettu maksuunpano 1 momentin mukaisesti olisi kohtuuton eikä vastaa niiden spekulatiivisten järjestelyiden torjumistarpeeseen, jonka vuoksi sulkusäännös on tarpeen. Toisaalta osituksen ei tulisi olla kokonaan vaikutukseton, koska silloin osituksen yhteydessä olisi mahdollista suunnittelutoimin saada sellaisia veroetuja, joiden torjumiseksi seurantajakso on luotu.

Nämä ongelmat ratkaistaisiin siten, että pelkkä ositus ei johtaisi korotettuun maksuunpanoon, mutta luovutettaessa kymmenen prosentin osuus metsälahjavähennystä tuoneesta metsästä osituksessa käyttämätön metsälahjavähennys menetettäisiin. Lisäksi myöhemmissä saman metsän jatkoluovutuksissa jo käytetty metsälahjavähennys voitaisiin lisätä korotettuna luovuttajan pääomatuloihin.

Tällöin tulevan metsälahjavähennysoikeuden säilyttämiseksi ja tilan pitämiseksi kokonaisuutena olisi ensisijainen kannustin luovuttaa esimerkiksi tasinkona muuta kuin metsää. Samalla kuitenkin tilanteessa, jossa metsän luovuttaminen on välttämätöntä, ei kohtuuttomalla tavalla takautuvasti menetettäisi jo tehtyjä vähennyksiä. Merkitystä ei olisi sillä, käytetäänkö vastikkeena avio-oikeuden alaisen metsän siirtämisestä ositettavaan varallisuuteen kuulumattomia

varoja. Avio-oikeuden ulkopuolisen metsän siirtämiseen ei sovellettaisi ositusta koskevaa sääntelyä.

Jos osituksen yhteydessä luovutettaisiin kymmenen prosenttia metsälahjavähennystä tuottaneella lahjalla saadusta metsästä, tämän lahjan tuoma metsälahjavähennysoikeus menetettäisiin kokonaisuudessaan. Samalla käytetystä metsälahjavähennyksestä vähennettäisiin määrä, joka vastaa osituksessa metsälahjavähennyksen piiristä poistuneen metsän tuoman vähennysoikeuden määrää, ei kuitenkaan käytettyjen metsälahjavähennysten yhteismäärää enempää. Näin jäljelle jäisi ainoastaan mahdollisista muista metsälahjoista syntynyt metsälahjavähennysoikeus, mutta näiden metsien vähennysoikeus ei heikkenisi osituksessa luovutetun metsän vuoksi.

Vaikka osituksissa esiintyy tilanteita, joissa tuloon lisääminen johtaisi kohtuuttomuuksiin, ei osituksessa tehdyllä metsän osan luovutuksella tulisi voida välttää muun metsän luovuttamisesta aiheutuvia seuraamuksia. Sen vuoksi myytäessä osituksen jälkeen kymmenen prosenttia lahjana saadusta metsästä sen jälkeen, kun on jo osituksessa luovutettu kymmenen prosenttia samasta metsälahjasta, olisi tämän luovutuksen jälkeen luovuttajan metsätalouden pääomatuloon lisättävä se käytetyn metsälahjavähennyksen määrä 20 prosentilla korotettuna, joka poistettiin käytetystä metsälahjavähennyksestä osituksen seurauksena. Tätä lisäystä ei kuitenkaan tehtäisi, jos lahjoituksesta on kulunut 15 vuotta.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin menettelystä silloin, kun verovelvolliselle on muodostunut oikeus metsälahjavähennykseen useamman erillisen metsämaan lahjoituksen perusteella. Tuloon lisätään tehdyt vähennykset 1 momentin nojalla riippumatta siitä, mistä metsäkiinteistöistä metsätalouden pääomatulo, josta vähennykset on tehty, on saatu. Ehdotetun 4 momentin mukaan tuloutuva määrä ei tällöin kuitenkaan saisi ylittää sitä vähennyspohjaa, joka verovelvolliselle muodostui sen metsämaan lahjoituksen perusteella, jolla saadusta metsästä kymmenen prosenttia on luovutettu. Tuloon voi siten tulla lisäyksi metsälahjavähennystä, joka on tehty muusta kuin siitä metsäkiinteöstä tai useammasta metsäkiinteöstä tai niiden osista, jonka luovutuksen perusteella seuraamus määrätään. Tässä suhteessa menettely vastaa periaatteiltaan tuloverolain 46 §:n 8 momentissa säädettyä menettelyä (ks. edellä jakso 1.2 Puun myyntitulon verotus henkilöverotuksessa), jonka mukaisesti metsän luovutusvoittoa laskettaessa luovutusvoittoon lisättävä metsävähennys voi sisältää muiltakin metsävähennyskiinteistöiltä tehtyä metsävähennystä.

55 d §. *Metsälahjavähennyksen valtiontukiseuranta.* Vähennysoikeuden tuoma etu merkitsee valtiontukisääntöjen mukaista valtiontukea, ja siihen sovellettaisiin 1 momentin mukaisesti perustamissopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen annettua komission asetusta (EU) N:o 1407/2013.

De minimis -asetuksen 3 artiklan 2 kohdan mukaan saman tuensaajan saamien kaikkien vähämerkityksisten tukien yhteismäärä, mukaan lukien maatalouden alkutuotannon sekä kalastuksen ja vesiviljelyn tuet, ei saa ylittää 200 000 euroa kolmen peräkkäisen vuoden aikana. Selkeyden ja havainnollisuuden vuoksi tätä koskeva nimenomainen säännös ehdotetaan otettavaksi pykälän 2 momenttiin.

Asetuksen mukainen 200 000 euron tukikatto koskisi myös tilanteita, joissa tuensaaja harjoittaa metsätalouden ohella maataloutta. Suomen verojärjestelmässä yksityishenkilöiden metsätalouden tulon verotus on eriytetty heidän muun toimintansa verotuksesta, kuten maatalouden verotuksesta. On katsottava, että verojärjestelmässä maatalouden alkutuotannon ”toiminnot tai kustannukset” on eriytetty maatalouden de minimis -asetuksen 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla (ks. edellä jaksossa 1.3. Euroopan unionin valtiontukisääntely) siten, ettei maata-

loustuotteiden alkutuotanto hyödy yleisen de minimis -asetuksen mukaisesti myönnettävästä tuesta eli metsälahjavähennyksen muodossa metsätalouteen kohdistuvasta tuesta.

Valtiontuen seuranta järjestettäisiin siten, että verovelvollisen olisi ilmoitettava Verohallinnolle verotuksen toimittamisvuonna ennen verotuksen päättymistä saamansa muut vähämerkitykselliset tuet. Jos tuet yhdessä verovelvollisen vaatimasta metsälahjavähennyksestä muodostuvan tuen kanssa ylittäisivät 200 000 euron tukikatton verovuonna ja kolmena edeltävänä vuonna, metsälahjavähennys voitaisiin myöntää vain osittaisena siten, että tukikatto ei ylity. Jos verovelvollinen saisi muuta vähämerkityksistä tukea veroilmoituksen antamisen jälkeen, hän olisi velvollinen ilmoittamaan myöhemmin saamansa tuet ennen verotuksen valmistumista.

Verovelvollinen saisi tiedokseen metsälahjavähennyksestä saamansa de minimis -tuen euro määrän verotuspäätöksellä, jolla hän voisi tarvittaessa osoittaa tuen määrän muita de minimis -tukia myöntäville viranomaisille.

Pykälän 3 momentissa selvennettäisiin se, ketä on pidettävä tuensaajana. Metsälahjavähennyspohjaa muodostuisi verovelvolliselle määrätyn lahjaveron perusteella, minkä vuoksi vähennysoikeus olisi henkilökohtainen ja tehtäisiin hänen verotuksessaan eikä yhtymän tasolla, kun kyse on kahden tai useamman henkilön murto-osaisesta yhteisomistuksesta eli verotusyhtymästä.

Sille, että tuensaajana on mainituissa tilanteissa pidettävä metsämaan omistajaa yhtymän sijasta, on vähennyksen henkilökohtaisen luonteen lisäksi useita muitakin perusteita. Ensinnäkin, verotusyhtymä ei ole erillinen verovelvollinen, vaan pelkästään laskentasubjekti. Toiseksi, koska vähennyspohjaa ei muodostuisi kiinteistökohtaisesti eikä sitä vähennysvaiheessa kohdennettaisi tietystä kiinteistöstä saatuun tuloon, vaan tehtäisiin verovelvollisen metsätalouden puhtaasta pääomatulosta tulon lähteitä erottelematta, vähennyksen kohdentaminen juuri yhtymästä saatuun tuloon ei olisi mahdollista.

Valtiontukisääntelyn kannalta erityisen painava peruste on se, että jos verotusyhtymää pidettäisiin tuensaajana, tämä johtaisi asetuksen tuen enimmäismäärää koskevan sääntelyn ja samalla koko vähämerkityksisen tuen peruslähtökohtien vastaiseen lopputulokseen. Tällöin nimittäin henkilö, joka omistaa esimerkiksi viisi erillistä metsäkiinteistöä, ja jota yksinään koskisi 200 000 euron tukikatto kolmena vuonna, voisi muodostaa niistä viisi erillistä yhtymää myymällä vähäisenkin osan kustakin metsäkiinteistöstä esimerkiksi eri lähisukulaisilleen, jolloin tukikatoksi tulisi kunkin yhtymän osalta 200 000 euroa. Tukikatton enimmäismäärä viisinkertaistuisi, vaikka tosiasiallisissa oloissa ei juuri tapahtuisi muutosta. Tätä ei voida pitää hyväksyttävänä, minkä vuoksi tuensaajana on pidettävä metsämaan omistavaa henkilöä itseään. Muunlainen tulkinta sisältäisi ilmeisen riskin siitä, että järjestelmä katsottaisiin valtiontukisääntöjen vastaiseksi.

Ehdotetussa sääntelyssä yhtymän käsittelyllä tuensaajana olisi tuen enimmäismäärää rajoittava vaikutus vain silloin, kun kahdella tai useammalla yhtymän osakkaalla on oikeus metsälahjavähennykseen esimerkiksi, kun vanhemmat ovat lahjoittaneet metsätilan kahdelle lapselleen samanaikaisesti. Tällöin omistajat voisivat vähentää vain puolet siitä määrästä, jonka voisivat enintään vähentää, jos omistaisivat saman metsäkiinteistön puoliksi määrälainoina. Tällöin yhteisomistajat voisivat kuitenkin yksinkertaisesti purkamalla yhtymän välttää tukikatton soveltamiselta yhtymän tasolla ja saisivat kumpikin erikseen 200 000 euron enimmäismäärän kolmessa vuodessa.

Siten yhtymän käsittely tuensaajana paitsi antaisi mahdollisuuden monistaa tukikatto keinoteo-
koinin järjestelyin, olisi lisäksi tuen enimmäismäärän rajoituksena vaikutukseton, koska se
voitaisiin välttää purkamalla yhtymä.

Yhtymän luonnetta arvioitaessa on lisäksi ollut esillä se, miten de minimis -asetuksen yhden
yrityksen määritelmää olisi tulkittava verotusyhtymän yhteydessä: olisiko yhtymää osakkai-
neen pidettävä yhtenä yrityksenä. Edellä jaksossa 1.3 kuvattua yhden yrityksen määritelmää ei
sanamuotonsa mukaan voida tulkita siten, että yhtymää osakkaineen olisi pidettävä ”yhtenä
yrityksenä”. Esimerkiksi yhtymän osakkaalla, joka omistaa valtaosan yhtymänä hallitusta
kiinteistöstä, ei voida katsoa olevan de minimis -asetuksen 2 artiklan 2 kohdan a) alakohdassa
tarkoitettua ”enemmistöä toisen yrityksen osakkeenomistajista tai jäsenten äänimäärästä”.
Tuollainen tulkinta edellyttäisi asetuksen sanamuodosta poikkeavaa laajentavaa tulkintaa, mi-
kä olisi vastoin yhden yrityksen määritelmän tarkoitusta. Tarkoituksena on ollut (asetuksen re-
sitaali 4) luoda oikeusvarmuuden vuoksi tyhjentyvä luettelo perusteista, joilla ”yksi yritys”
voidaan määritellä. Määritelmän muutkaan kohdat eivät anna aiheutta päätelmään, että yhtymää
olisi pidettävä yhtenä yrityksenä osakkaansa tai osakkaidensa kanssa.

Valmistelun yhteydessä on komissiolta tiedusteltu, onko tilanteessa, jossa tuensaaja, jolle
maksetaan kestävän metsätalouden määräaikaisen rahoituslain mukaista suoraa tukea ja joka
saa samalta verovuodelta myös metsälahjavähennyksestä muodostuvaa valtiontukea, kysymys
de minimis -asetuksen 5 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua kielletystä tukikumulaatiosta. Vasta-
uksen mukaan verotuki ei kohdistu ”samoihin tukikelpoisiin kustannuksiin”, eikä joka tapauk-
sessa ”tiettyihin tukikelpoisiin kustannuksiin” mainitussa 5 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla
tavalla. Kyse ei siten ole säännöksen kieltämästä tukikumulaatiosta.

Pykälän 4 momentin mukaan myöntämisaikajakohtana olisi pidettävä verotuksen valmistu-
misajankohtaa, jota on pidettävä de minimis -asetuksen 3 artiklan 4 kohdassa tarkoitettuna
hetkenä, jona yritykselle annetaan ”laillinen oikeus tukeen”.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin menettelystä tilanteissa, joissa verotuksen toimittamisen
jälkeen esimerkiksi muutoksenhaun johdosta metsälahjavähennys muuttuu siten, että sallittu
tuen enimmäismäärä ylittyy. Verohallinnon olisi tällöin oikaistava verotusta.

1.2 Laki verotusmenettelystä

12 §. Muistiinpanovelvollisuus. Pykälän 1 momenttiin lisättäisiin säännös metsälahjavähen-
nystä vaativan metsänomistajan muistiinpanovelvollisuudesta. Koska vähennys tehtäisiin met-
sänomistajan oman verotuksen tasolla, hän olisi muistiinpanovelvollinen silloinkin, kun met-
sätaloutta harjoitetaan metsätilan yhteisomistajien yhteiseen lukuun yhtymänä tai puolisoina.

2 Voimaantulo

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2017. Tuloverolain muutosta so-
vellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2017 toimitettavassa tuloverotuksessa. Oikeus met-
sälahjavähennykseen syntyisi, jos lahja on annettu lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

3 Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys

Ehdotettu huojennus keventää metsätilan lahjaksi saavien verotusta, ja asettaa heidät siten pa-
rempaan asemaan kuin muuta pääomatulota tuottavaa varallisuutta saavat henkilöt, samoin
kuin metsävarallisuutta perinnön kautta saavat henkilöt.

HE 158/2016 vp

Tarkasteltaessa ehdotusta säättämisjärjestyksen kannalta on merkityksellistä lähinnä ehdotusten suhde perustuslain yhdenvertaisuusperiaatteeseen. Perustuslain 6 §:n 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Saman pykälän 2 momenttiin sisältyvän syrjäntäkiellon mukaan ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan säännöksessä erikseen lueteltujen seikkojen perusteella. Momentin loppuosan yleislausekkeen mukaan eri asemaan asettaminen ei saa perustua myöskään henkilöön liittyvään muuhun syyhyin.

Perustuslain 6 §:n 1 momentin yleisellä yhdenvertaisuuslausekkeella ilmaistaan yhdenvertaisuutta ja tasa-arvoa koskeva pääperiaate. Siihen sisältyy mielivallan kieltä ja vaatimus samantyyppisestä kohtelusta samantyyppisissä tapauksissa. Lailla ei voida mielivaltaisesti asettaa ihmisiä tai ihmisryhmiä toisia edullisempaan tai epäedullisempaan asemaan. Yhdenvertaisuussäännös kohdistuu myös lainsäätäjään. Lausekkeella ei kuitenkaan edellytetä kaikkien ihmisten kaikissa suhteissa samantyyppistä kohtelua, elleivät asiaan vaikuttavat olosuhteet ole samantyyppisiä. Yhdenvertaisuusnäkökohdilla on merkitystä sekä myönnettäessä lailla etuja ja oikeuksia että asettaessa velvollisuuksia. Toisaalta lainsäädännölle on ominaista, että siinä kohdellaan tietyn hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin vuoksi ihmisiä eri tavoin muun muassa tosiasiallisen tasa-arvon edistämiseksi. (HE 309/1993 vp, PeVL 64/2010 vp, PeVL 46/2006 vp)

Perustuslakivaliokunta on vakiintuneesti todennut, ettei yleisestä yhdenvertaisuusperiaatteesta johdu tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn (muun muassa PeVL 40/2014 vp, PeVL 64/2010 vp, PeVL 28/2009 vp). Keskeistä on, voidaanko kulloisetkin erottelut perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla. (HE 309/1993 vp, s. 44/I; PeVL 18/2006 vp, PeVL 14/2006 vp). Valiokunta on eri yhteyksissä johtanut perustuslain yhdenvertaisuussäännöksistä vaatimuksen, että erottelut eivät saa olla mielivaltaisia eivätkä ne saa muodostua kohtuuttomiksi (ks. esimerkiksi PeVL 7/2014 vp, PeVL 11/2012 vp).

Yritysten sukupolvenvaihdosten edistämistä perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaisen maatilalan ja muun yrityksen sukupolvenvaihdoshuojennuksella on sen elinkeino- ja työllisyyspoliittiset taustatavoitteet huomioon ottaen yleisesti ottaen pidetty perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävänä siitä huolimatta, että se asettaa erilaista varallisuutta perintönä tai lahjana saavat keskenään erilaiseen asemaan. Perustuslakivaliokunnan kannanottoja juuri mainitusta huojennuksesta ei toistaiseksi ole.

Perustuslakivaliokunta on kuitenkin eräiden muuta oikeudenaloja koskevien lainmuutosten yhteydessä suhtautunut ymmärtävästi sukupolvenvaihdosten edistämiseen siitä huolimatta, että toimenpiteet ovat johtaneet henkilöiden erilaiseen kohteluun. Luopumistukijärjestelmää koskevasta hallituksen esityksestä HE 34/2006 vp valiokunta totesi lausunnossaan (PeVL 18/2006 vp), että ”perheyhteys on ... perinteisesti kuulunut maatalouden harjoittamiseen, ja tähän liittyen itse maatilalan siirtymistä suvussa sukupolvelta toiselle on pidetty vanhastaan tärkeänä”. Valiokunta katsoi, että perheen sisäisten sukupolvenvaihdosten edistämiseksi oli hyväksyttävät perusteet. Perintökaaren maatilaperimystä koskevassa lausunnossaan 1/1981 vp valiokunta hyväksyi rintaperillisten erottelun kohtelun perintökaaren 25 luvussa jäämistöön kuuluvan maatilalan jaossa. Valiokunta viittasi lausunnossaan perheviljelmien toimeentulomahdollisuuksien turvaamiseen.

Puhtaiden metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistämiseksi välittömät työllisyysnäkökohdat eivät ole samassa määrin painavia kuin maatalojen ja muiden yritysten kohdalla. Metsätalous tarjoaa vain verrattain harvoille esimerkiksi pääasiallisen toimeentulon lähteen. Huomattava osa huojennuksen piiriin pääsevästä on kaupunkilaismetsänomistajia, jotka ansaitsevat eläntönsä pääosin muusta kuin metsätaloudesta. Metsätalouden toimintaedellytysten edistämiseksi metsätilojen sukupolvenvaihdosten verokustannusta keventämällä on toisaalta muita painavia

HE 158/2016 vp

elinkeino- ja metsäpoliittisia perusteita. Tilakokoa kasvattamalla ja metsänomistajien ikärakennetta nuorentamalla edistetään aktiivista metsätaloutta ja turvataan puuta käyttävän teollisuuden puunhuoltoa, mikä on kansantalouden kannalta tärkeää. Yksityismetsien hoidon edistämisen suorat ja välilliset vaikutukset työllisyyteen ja investointeihin ovat suuret.

Kun ehdotettua huojennusjärjestelmää arvioidaan perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten kannalta, on huomattava, että huojennusmekanismin johdosta huojennuksen osumatarkkuus on hyvä, koska huojennus edellyttää puun myyntinä ilmenevää aktiivista metsätaloutta. Hallituksen käsityksen mukaan puun myyntiin kytkeytyvällä järjestelmällä on myös vaikuttavuuden kannalta selviä etuja verrattuna lähinnä vaihtoehtoiseen keinoon, joka on perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaisen veronhuojennuksen laajentaminen koskemaan metsätiloja.

Hallituksen käsityksen mukaan huojennuksesta aiheutuvaa ihmisten erilaista kohtelua voidaan pitää hyväksyttävänä ja oikeasuhtaisena huojennuksen tavoitteet ja vaikutukset huomioon ottaen. Ehdotettu sääntely ei hallituksen käsityksen mukaan muodostu perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen vastaiseksi, vaan mahtuu lainsäätäjälle jätetyn harkintavallan puitteisiin. Laki voitaisiin hallituksen käsityksen mukaan näin ollen säätää tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä. Hallitus pitää kuitenkin suotavana, että asiasta pyydetään perustuslakivaliokunnan lausunto.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

tuloverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään tuloverolakiin (1535/1992) uusi 55 a—55 d § seuraavasti:

55 a §

Metsälahjavähennys

Luonnollisella henkilöllä on oikeus tehdä metsätalouden puhtaasta pääomatulosta lahjana tai lahjanluonteisella kaupalla saamastaan metsästä suorittamansa lahjaveron perusteella metsälahjavähennys.

Vähennyksen kokonaismäärä (vähennyspohja) on se suhteellinen osa metsämaahan ja samalla luovutettuun joutomaahan kohdistuvasta lahjaverosta, joka kohdistuu lahjana saadun metsän varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) 7 §:n mukaisen arvon 30 000 euroa ylittävään osaan kerrottuna luvulla 2,4. Lahjana saadun metsän murto-osan osalta määrä lasketaan murto-osaa vastaavasta osasta kiinteistön metsämaata. Mitä 55 a—55 d §:ssä säädetään lahjasta, koskee myös lahjanluonteista kauppaa.

Jos 2 momentissa tarkoitettu 30 000 euron arvo ei ylity, mutta metsämaan pinta-ala on vähintään 100 hehtaaria, vähennyspohja lasketaan metsämaan 100 hehtaaria ylittävään osaan kohdistuvan lahjaveron perusteella.

Verovelvollisella ei ole oikeutta metsälahjavähennykseen sellaisen lahjana saadun metsän perusteella, johon sovelletaan perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 55 §:n mukaista veronhuojennusta.

55 b §

Metsälahjavähennyksen tekeminen

Verovuonna tehtävä metsälahjavähennys on enintään 195 000 euroa, jollei 55 d §:stä muuta johdu, ja enintään 50 prosenttia metsätalouden puhtaasta pääomatulosta ennen metsälahjavähennyksen tekemistä. Verovuonna ja aiemmin tehtyjen metsälahjavähennysten yhteismäärä ei saa ylittää vähennyspohjaa.

Vähennys tehdään metsätalouden puhtaasta pääomatulosta ennen tulon hankkimiseen kohdistuvien velkojen korkojen ja 59 §:ssä tarkoitettun tappion vähentämistä. Metsätaloutta yhteisesti harjoittavien puolisoitten tai metsätaloutta harjoittavan verotusyhtymän osakkaiden osalta vähennys tehdään siitä metsätalouden puhtaasta pääomatulosta, joka heille heidän omistussuutensa perusteella verotusyhtymästä tai puolisoitten yhteisesti harjoittamasta metsätaloudesta jaetaan.

HE 158/2016 vp

Metsälahjavähennys tehdään verovelvollisen ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen valmistumista tekemästä vaatimuksesta. Verovelvollisen tulee esittää selvitys vähennyksen edellytyksistä. Verovuonna tehtävän vähennyksen on oltava vähintään 1 500 euroa.

Jos verovelvolliselle on muodostunut vähennyspohjaa eri vuosina saatujen lahjojen perusteella, aikaisemmin muodostunut vähennyspohja on käytettävä ensin.

Vähennyspohja on käytettävä viimeistään viidentenätoista verovuotena sen vuoden jälkeen, jona lahjoitus on tehty.

55 c §

Seuraamukset metsätilan tai sen osan luovutuksesta

Jos verovelvollinen luovuttaa vähintään kymmenen prosenttia 55 a §:ssä tarkoitettuna lahjana saamiensa kiinteistöjen tai niiden osien yhteenlasketusta pinta-alasta ennen kuin 15 vuotta on kulunut lahjoituksesta, verovelvollisen tulosta aiemmin vähennettyjä metsälahjavähennyksiä vastaava määrä 20 prosentilla korotettuna lisätään hänen luovutusvuoden metsätalouden pääomatuloonsa, josta on vähennetty verovuonna tehtävä metsälahjavähennys, tai metsätalouden tappiolliseen pääomatuloon. Vähentämättä jäänyttä metsälahjavähennystä ei voida myöhemmin vähentää.

Edellä 1 momentissa tarkoitettuna luovutuksena ei pidetä luovutusta, joka tapahtuu kiinteän omaisuuden ja erityisten oikeuksien lunastuksesta annetun lain (603/1977) mukaisella menettelyllä tai muulla siihen rinnastettavalla menettelyllä, tai kun luovutus tapahtuu valtiolle tai valtion liikelaitokselle luonnonsuojelutarkoitukseen, puolustusvoimien käyttöön, tutkimustarkoituksiin tai muuhun vastaavaan yhteiskunnalliseen tarkoitukseen. Tällainen luovutus ei vaikuta lahjasta muodostuneen käytettävissä olevan metsälahjavähennyksen määrään. Jos verovelvollinen myöhemmin luovuttaa osan jäljelle jääneestä metsästä, 1 momentissa tarkoitettu kymmenen prosentin osuus lasketaan jäljelle jääneestä metsästä.

Jos 1 momentissa tarkoitettu vähintään kymmenen prosentin luovutus tapahtuu osituksessa, käytettyä metsälahjavähennystä ei lisätä tuloon. Lahjan perusteella myönnettyä metsälahjavähennystä ei tällöin voida myöhemmin vähentää. Jos osituksen jälkeen, ennen kuin 15 vuotta on kulunut lahjoituksesta, luovutetaan vähintään kymmenen prosenttia samasta lahjana saadusta metsästä, osituksessa lisäämättä jätetty metsälahjavähennys lisätään luovuttajan pääomatuloon 1 momentissa säädetyllä tavalla.

Jos verovelvolliselle on syntynyt oikeus metsälahjavähennykseen useamman 55 a §:ssä tarkoitettuna lahjan perusteella, tuloon lisätään enintään lahjoitetun metsän perusteella muodostunutta vähennyspohjaa vastaava määrä. Vähentämättä jäänyttä metsälahjavähennystä ei voida myöhemmin vähentää.

55 d §

Metsälahjavähennyksen valtiontukiseuranta

Metsälahjavähennykseen sovelletaan Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen annettua komission asetusta (EU) N:o 1407/2013.

Tuensaajan saamien kaikkien vähämerkityksisten tukien yhteismäärä verovuoden ja kahden edellisen verovuoden aikana ei saa ylittää 200 000 euroa.

Tuensaajana pidetään metsämaan omistajaa.

Tuen myöntämisaikana pidetään verotuksen valmistumisajankohtaa. Valtiontuen määräksi katsotaan sen määrän, joka ilman tukitoimenpidettä olisi määrätty veron määräksi, ja tosiasiallisesti määrätyn veron erotus.

2.

Laki

verotusmenettelystä annetun lain 12 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 12 §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1079/2005, seuraavasti:

12 §

Muistiinpanovelvollisuus

Maatilataloutta, metsätaloutta, vuokraustoimintaa, sijoitustoimintaa tai muuta sellaista muuna kuin elinkeinotoimintana pidettävää tulonhankkimistoimintaa harjoittavan verovelvollisen, joka ei ole kirjanpitovelvollinen, on ilmoittamisvelvollisuuttaan varten pidettävä sellaisia muistiinpanoja, joihin riittävästi eriteltyinä sisältyvät verotuksessa tarvittavat tiedot. Sama koskee tuloverolain 55 a §:ssä tarkoitettua metsälahjavähennystä vaativaa metsänomistajaa silloinkin, kun metsätaloutta harjoitetaan metsätilan yhteisomistajien yhteiseen lukuun.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Helsingissä 22 päivänä syyskuuta 2016

Pääministeri

Juha Sipilä

Valtiovarainministeri Petteri Orpo

2.

Laki

verotusmenettelystä annetun lain 12 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 12 §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1079/2005, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

12 §

12 §

Muistiinpanovelvollisuus

Muistiinpanovelvollisuus

Maatilataloutta, metsätaloutta, vuokraus-toimintaa, sijoitustoimintaa tai muuta sellais-ta muuna kuin elinkeinotoimintana pidettä-vää tulonhankkimistoimintaa harjoittavan ve-rovelvollisen, joka ei ole kirjanpitovelvollinen, on ilmoittamisvelvollisuuttaan varten pidettävä sellaisia muistiinpanoja, joihin riit-tävästi eriteltyinä sisältyvät verotuksessa tar-vittavat tiedot.

Maatilataloutta, metsätaloutta, vuokraus-toimintaa, sijoitustoimintaa tai muuta sellais-ta muuna kuin elinkeinotoimintana pidettä-vää tulonhankkimistoimintaa harjoittavan ve-rovelvollisen, joka ei ole kirjanpito-velvollinen, on ilmoittamisvelvollisuuttaan varten pidettävä sellaisia muistiinpanoja, joi-hin riittävästi eriteltyinä sisältyvät verotuk-essa tarvittavat tiedot. *Sama koskee tulove-rolain 55 a §:ssä tarkoitettua metsälahjavä-hennystä vaativaa metsänomistajaa silloin-kin, kun metsätaloutta harjoitetaan metsäti-lan yhteisomistajien yhteiseen lukuun.*

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta
20 .*
