

PTT työpapereita 178
PTT Working Papers 178

**PUUN TARJONNAN
VEROKANNUSTIMET**

Vallitseva oikeustila ja sen
kehittämismvaihtoehdot

Kalle Määttä
Jyri Hietala

Helsinki 2016

PTT työpapereita 178
PTT Working Papers 178
ISBN 978-952-224-185-6 (pdf)
ISSN 1796-4784 (pdf)

Pellervon taloustutkimus PTT
Pellervo Economic Research PTT

Helsinki 2016

Määttä, K., Hietala, J. 2016. PUUN TARJONNAN VEROKANNUSTIMET – VALLITSEVA OIKEUSTILA JA SEN KEHITTÄMISVAIHTOEHDOT. PTT työpapereita 178. 72 sivua. ISBN 978-952-224-185-6 (pdf), ISSN 1796-4784 (pdf).

Tiivistelmä: Tutkimuksen tarkoituksena on valottaa sitä, minkälaisin verokannustimin puun tarjontaa on Suomessa pyritty lisäämään. Toisaalta tarkoituksena on ollut sen analysointi, minkälaisilla verolainsäädännön muutoksilla puun tarjonnan lisääminen markkinoilla olisi mahdollista. Viimeksi mainittua silmällä pitäen on suositeltu harkittavaksi muun muassa seuraavanlaisia toimenpiteitä. Ensinnäkin metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennus olisi ulotettava yritystoimintaan rinnastettavaan metsätalouteen. Toiseksi on harkittava tuloverotuksessa sovellettavan metsävähennyksen enimmäismäärän korottamista ja vähennyspohjan laajentamista. Vastaava muutos on toteuttava meno- ja tuhovarauksen osalta. Lisäksi on panostettava neuvontaan ja yleensä informaatio-ohjaukseen puun lisätarjontaan kannustamiseksi. Tutkimuksessa ei ole laskettu eri toimenpiteiden vaikutusta puun myyntiin eikä kokonaistaloudellisia vaikutuksia.

Asiasanat: *verokannustin, verotuki, perintö- ja lahjaverolaki, tuloverolaki, informaatio-ohjaus*

Määttä, K., Hietala, J. 2016. WOOD SUPPLY TAX INCENTIVES – CURRENT LEGISLATION AND ITS DEVELOPMENT OPTIONS. PTT Working Papers 178. 72 pages. ISBN 978-952-224-185-6 (pdf), ISSN 1796-4784 (pdf).

Abstract: The aim of the study has been to outline different kinds of tax statutes in force which provide incentives to increase wood supply in Finland. On the other hand, the purpose is to analyze the possibilities to amend tax legislation in order to promote wood supply onward. Further tax incentives may cover amendments of specific provisions under Inheritance and Gift Tax Act and Income Tax Act. Moreover, resources should be devoted to information in order to provide incentives for wood trade. The study does not contain the overall impacts of proposed measures on roundwood trade and economy.

Keywords: *tax incentive, tax expenditure, inheritance and gift tax act, income tax act, information*

Esipuhe

Metsäpolitiikassa puun saatavuuden turvaaminen ja puunmyyntiaktiivisuuden lisääminen ovat viime aikoina nousseet tärkeiksi kysymyksiksi. Keinovalikoimaan on nostettu muun muassa sukupolvenvaihdosten edistäminen, metsä- ja yrittäjävähenysten lisääminen sekä perikuntien elinkaaren nopeuttaminen.

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on valottaa sitä, minkälaisin verokannustimin puun tarjontaa on Suomessa pyritty lisäämään. Tarkoituksena on ollut myös sen analysointi, minkälaisilla verolainsäädännön muutoksilla puun tarjonnan lisääminen markkinoilla olisi mahdollista. Tutkimuksessa ei ole laskettu eri toimenpiteiden kokonaistaloudellisia vaikutuksia ja tältä osin esitetyt suositukset kuvaavat potentiaalisia keinoja lisätä puunmyyntiaktiivisuutta.

Tutkimus toteutettiin osana ”Kohti biotaloutta: kapeikot ja ohjauskeinojen suunnatus” -hanketta, jota rahoitetaan osana valtioneuvoston vuoden 2015 selvitys- ja tutkimussuunnitelman toimeenpanoa (tietokayttoon.fi). Julkaisun sisällöstä vastaavat tiedon tuottajat, eikä tekstisisältö välttämättä edusta valtioneuvoston näkemystä.

Hanketta koordinoi Pellervon taloustutkimus PTT hankekumppaninaan Ajatuspaja e2. Hankkeen sääntelyasiantuntija, ja tämän raportin toinen kirjoittajista, on OTT, dosentti Kalle Määttä. Haluamme kiittää raportin kirjoittajia, Kalle Määttä ja Jyri Hietalaa, sekä raporttia kommentoineita tai muuten tutkimukseen osallistuneita henkilöitä.

Helsingissä 1.7.2016

Iiro Jussila

toimitusjohtaja

Pellervon taloustutkimus PTT

Matleena Kniivilä

hankkeen vastuullinen johtaja,
vt. tutkimusjohtaja

Pellervon taloustutkimus PTT

Yhteenvedo

Tutkimuksen tarkoituksena on valottaa sitä, minkälaisin verokannustimin puun tarjontaa on Suomessa pyritty lisäämään. Toisaalta tarkoituksena on ollut sen analysointi, minkälaisilla verolainsäädännön muutoksilla puun tarjonnan lisääminen markkinoilla olisi mahdollista. Tutkimuksessa ei ole laskettu eri toimenpiteiden vaikutusta puun tarjontaan eikä kokonaistaloudellisia vaikutuksia. Tältä osin esitetyt suositukset kuvaavat potentiaalisia keinoja lisätä puunmyyntiaktiivisuutta. Suositusten ei ole myöskään tarkoitus olla kaiken kattavia, sillä verotus on vain yksi ohjauskeino vaikuttaa metsänomistajien puunmyyntikäyttäytymiseen. Kysymys voi olla yhtä lailla selvityksistä, verkkosivujen laadinnasta, neuvonnasta ja asiantuntijaverkoston kokoamisesta.

Lähtökohtana metsätaloudessa tulee olla sopimusvapauden periaate: puukaupan potentiaaliset osapuolet voivat vapaasti päättää, tekevätkö ne kauppaa, kenen kanssa ne kauppaa käyvät sekä millä ehdoin ne puukauppaa käyvät. Samalla tämä tarkoittaa mahdollisimman pitkälti neutraliteettiperiaatteen noudattamista metsäveropolitiikassa. Tästä periaatteesta voidaan tinkiä yhtäältä, jos puukaupassa on vakavia häiriöitä, jotka vaikeuttavat puun saatavuutta, ja toisaalta sillä edellytyksellä, ettei markkinahäiriöiden korjaamisella ajauduta ”ojasta allikkoon”, ts. näin ei tule aiheuttaa huomattavia sääntelyhäiriöitä. Sääntelyn idea nojaa siis kustannus-hyöty-analyysiin. Metsäverotukien arviointia hankaloittaa se, että yhtäältä niitä kohtaan on esitetty arvostelua tukien kapitalisoitumisen vuoksi, mutta toisaalta monet näistä verotuista ovat alikattavia. Edellä mainitun ohella on syytä korostaa ohjauksen, ml. vero-ohjauksen pitkäjänteisyyttä, mikä on perusteltavissa yksinkertaisesti metsätalouden erityisen pitkällä aikajänteellä.

Seuraavaan on koottu lyhyesti erilaisia vaihtoehtoja toimenpiteistä, joihin ryhtymistä voitaisiin harkita, jotta puun tarjontaa saadaan kannustettua verotuksellisin keinoin. Tässä yhteydessä otetaan kantaa nimenomaan verokannustimiin, ei niinkään muihin keinoihin, joilla puun tarjontaa voitaisiin aktivoida. Tarkempi arvio eri toimenpiteiden vaikutuksista tulee tehdä erikseen.

1. Metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennus olisi ulotettava yritystoimintaan rinnastettavaan metsätalouteen. Lainsäädäntöä uudistettaessa on harkittava hujennuksen sitomista maatalousyrittäjän eläkelain (1280/2006) mukaiseen vakuuttamisvelvollisuuteen.
2. Olisi aiheellista harkita metsävähennyksen määrän korottamista enintään 80 prosenttiin. Tältä osin on otettava huomioon yhtäältä korotuksen aiheuttama verotuottojen menetys ja toisaalta se, kuinka paljon näin tosiasiallisesti edistetään puun tarjontaa markkinoilla.
3. Olisi harkittava, voidaanko yhteisöt ja henkilöyhtiöt säätää ainakin osittain metsävähennykseen oikeutetuiksi. Tällöin on otettava erikseen huomioon henkilöyhtiöt ja osakeyhtiöt sekä se, että vähennysoikeus voidaan myöntää

yhtäältä 100-prosenttisena tai puolittaisena. Tällöin on kiinnitettävä erityistä huomiota muun muassa hallinnollisen taakan kasvun ehkäisemiseen.

4. Metsävähennyksen tavoitteet huomioon ottaen suositeltavaa olisi ulottaa vähennys koskemaan mahdollisimman kattavasti puukauppaa, ei pelkästään maatilojen harjoittamaa puukauppaa. Harkinnassa on suhteutettava toisiinsa lain muutoksen aiheuttama sääntelytaakan lisäys ja sen myötävaikutuksella aikaansaataavissa oleva puun tarjonnan lisäys.
5. Verovuonna tehtävän metsävähennyksen 1 500 euroa vähimmäissuuruudesta olisi luovuttava tai sitä on olennaisesti alennettava.
6. Olisi suositeltavaa harkita metsävähennyksen ulottamista nykyisestä poiketen myös 1.1.1993 tai sitä ennen ostetun metsän hankintamenoa koskevaksi.
7. Olisi tarpeen harkita lainsäädännön muuttamista tapauksissa, joissa sen paremmin hallintaoikeuden haltijalla kuin metsän omistajallakaan ei ole oikeutta metsävähennykseen.
8. Lainsäädäntö tulisi ottaa uudelleenarvioinnin kohteeksi siltä osin kuin metsävähennyspohjaa ei muodostu, jos vastikkeellisesti hankittu pelto tai rakennusmaa metsitetään tai muuttuu myöhemmin luontaisesti metsämaaksi.
9. Erikseen olisi otettava arvioitaviksi myös muut transaktiot, joissa metsävähennyspohjaa ei verotuksellisesti muodostu.
10. Olisi harkittava, voidaanko yhteisöt ja henkilöyhtiöt säätää ainakin osittain meno- ja tuhovaraukseen oikeutetuiksi.
11. Meno- ja tuhovaraus tulisi myöntää muutoinkin kuin maatilana pidettävään kiinteistöön.
12. Kehittämisvaihtoehtona olisi otettava harkittavaksi, että menovarauksen enimmäismäärää korotetaan tarvittaessa määräaikaisesti 25 prosenttiin.
13. Metsänvuokrauksen verokohtelu ja muu sääntely olisi otettava uudelleenarvioinnin kohteeksi, jotta metsänvuokraukselle luodaan asianmukaiset toimintaedellytykset.

Toisaalta esimerkiksi arvonlisävero-oikeudelliset keinot eivät tarjoa mahdollisuuksia kannustaa puun tarjonnan lisäämiseen. Tutkimuksessa on sivuutettu myös kysymys metsän säätämisestä kiinteistöveron piiriin, koska tema laajuutensa puolesta ansaitsisi oman tutkimuksensa.

Sisällys

1	JOHDANTO	8
2	PUUN SAATAVUUTEEN VAIKUTTAVA VERO-OHJAUS: KATSAUS VALLITSEVAAN OIKEUSTILAAN	13
2.1	Perintö- ja lahjaverotus.....	13
2.2	Metsätalouden pääomatulot ja siitä tehtävät vähennykset lähtökohtana..	16
2.3	Metsävähennys.....	20
2.4	Menovaraus ja tuhovaraus.....	25
2.5	Metsää omistavat kuolinpesät verotusyhtymiksi tai yhteismetsiksi.....	28
2.6	Arvonlisäverotus.....	30
2.7	Kiinteistöverotus	31
2.7.1	Periaatteellisia lähtökohtia.....	31
2.7.2	Metsämaan kiinteistöverovapautta koskevaa käytäntöä	34
2.7.3	Eräitä veropoliittisia näkökohtia	36
3	KATSAUS ERÄISIIN MUIHIN OHJAUSKEINOIHIN	38
3.1	Kestävän metsätalouden rahoituslaki	38
3.2	Yhteismetsien laajentuminen ja hallinnon kehittäminen.....	39
3.3	Pilottihankkeiden toteuttaminen metsätilusjärjestelyjen kehittämiseksi.	40
4	OIKEUSTILAN ARVIOINTIA	41
4.1	Verotukien kriittistä arviointia	41
4.2	Säätelytaakka.....	44
4.3	Horizontaalinen oikeudenmukaisuus	46
5	VERO-OIKEUDELLISTEN KEHITTÄMISVAIHTOEHTOJEN KARTOITUSTA JA ARVIOINTIA.....	47
5.1	Perintö- ja lahjaverotus.....	47
5.2	Metsävähennys.....	52
5.3	Meno- ja tuhovaraus.....	57
5.4	Luovutusvoittoverotus potentiaalisena kehittämiskohteena.....	58
5.5	Metsänvuokrauksen yleistymisen edistäminen	59
5.6	Metsänhoitomaksu	60
6	YHTEENVETO	61
7	SUOSITUKSET: PUUN TARJONNAN VEROKANNUSTIMET	64
	LÄHDELUETTELO.....	66

1 JOHDANTO

Tutkimuksen tarkoituksena on valottaa sitä, minkälaisin verokannustimin puun tarjontaa on Suomessa pyritty lisäämään. Toisaalta tarkoituksena on ollut sen analysointi, minkälaisilla verolainsäädännön muutoksilla puun tarjonnan lisääminen markkinoilla olisi mahdollista. Tutkimuksessa ei ole laskettu eri toimenpiteiden kokonaistaloudellisia vaikutuksia ja tältä osin esitetyt suositukset kuvaavat potentiaalisia keinoja lisätä puunmyyntiaktiivisuutta. Suositusten ei ole myöskään tarkoitus olla kaiken kattavia, sillä verotus on vain yksi ohjauskeino vaikuttaa metsänomistajien puunmyyntikäyttäytymiseen. Kysymys voi olla yhtä lailla selvityksistä, verkko-sivujen laadinnasta, neuvonnasta ja asiantuntijaverkoston kokoamisesta.

Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strategisessa ohjelmassa (Ratkaisujen Suomi 2015) painotetaan biotalouden toimintaedellytyksiä. Kärkihankkeessa ”Puu liikkeelle ja uudet tuotteet metsästä” toteutetaan Kansallisen metsästrategian 2025 (2015) tavoitetta lisätä puun käyttöä 15 miljoonalla kuutiometrillä vuodessa. Keinovalikoimaan on nostettu muun muassa sukupolvenvaihdosten edistäminen, metsä- ja yrittäjävähennysten lisääminen sekä perikuntien elinkaaren nopeuttaminen.

Kuten Horne ym. (2016) ovat todenneet, puumarkkinat toimivat pitkälti markkinaehtoisesti ja julkinen valta säätelee puukauppaa vain vähän. Esimerkiksi puukaupan yhteydessä perittävän pääomaveron tarkoituksena ei ole niinkään metsänomistajan käytökseen vaikuttaminen vaan verovarojen keruu. Julkinen valta voi kuitenkin pyrkiä myös vaikuttamaan metsänomistajiin kuten esimerkiksi yhteismetsien huojennetun pääomaverokannan tapauksessa.

Puumarkkinoiden toimintaa on kuvattu viime vuosina tasaiseksi ja myös vaihdettu puun määrän on ollut kasvussa. Tämän arvioidaan johtuneen paitsi hiljalleen lisääntyneestä puun kysynnästä, myös siitä syystä, ettei markkinoilla ole ollut odotuksia kaupankäyntiin tai yleisemmin metsätalouden harjoittamiseen liittyvistä muutoksista. Markkinoiden ennakoitavuus on noussut ja samalla markkinoilla toimijoiden kaupankäyntiin liittyvät riskit ovat alentuneet. Tulevina vuosina voimakkaasti lisääntyvä puun tarve on nostanut uudelleen keskusteluun valtion ohjauksen tarpeellisuuden, sillä puun saatavuus on riippuvaista ennen kaikkea yksityismetsistä tarjottavasta puumäärästä.¹

¹ Yksityiset metsänomistajat omistavat Suomen metsämaan pinta-alasta 60 prosenttia ja yksityisten metsänomistajien metsistä kertyy 80 prosenttia vuotuisesta hakkuumäärästä (Metsätilastollinen vuosikirja 2014).

Kansallisen Metsästrategia 2025 (2015) määrittelee metsäpolitiikan suuntaviivat seuraavalle kymmenvuotiskaudelle (2015-2025). Metsäpoliittisessa selonteossa strategiseksi päämääräksi on asetettu: 1. Suomi on kilpailukykyinen toimintaympäristö metsiin perustuville liiketoiminnoille, 2. Metsäala ja sen rakenteet uudistuvat ja monipuolistuvat ja 3. Metsät ovat aktiivisessa, taloudellisesti, ekologisesti ja sosiaalisesti kestävässä ja monipuolisessa käytössä. Strategian toimeenpanoa varten on muodostettu strateginen hankesalkku, jotka toteuttavat eri tavoin strategian tavoitteita ja jossa priorisoidaan eri toimenpiteiden toteuttamista. Hanke ”Aktiivisen metsätalouden, puun markkinoille tulon ja metsänomistusrakenteen kehittäminen” liittyy voimakkaimmin tämän tutkimuksen aihepiiriin. Hankkeen osalta on esitetty seuraavat tavoitteet vuosille 2015-2017:

Kehitetään selvityksiin perustuen metsätalouden verotusta ja lainsäädäntöä tukemaan aktiivista metsätalouden harjoittamista, puun markkinoille tuloa ja metsänomistusrakenteen muutosta. Edistetään metsätilakoon kasvattamista ja pirstoutumisen pysäyttämistä muun muassa kehittämällä yhteismetsälainsäädäntöä ja uusia metsänomistuksen muotoja sekä vähentämällä metsien kuolinpesäomistusta.

Puun saatavuuden turvaaminen ei ole ensimmäistä kertaa esillä Suomen elinkeinopolitiikassa. Esimerkiksi vuonna 2008 julkaistussa kansallisessa metsäohjelmassa kiinnitettiin erityistä huomiota puun saatavuuden turvaamiseen ja edistämiseen.² Tällöin esitetyt näkökannat ovat monin osin edelleen relevantteja, kuten seuraava lainaus osoittaa: ”Puukauppa on markkinaosapuolten välinen asia, mutta sen edellytyksiä voidaan parantaa tuottamalla metsänomistajille ajantasaisia metsävaratietoja ja neuvomalla heitä metsien tarjoamista mahdollisuuksista, kehittämällä metsänomistajien palvelutoimintaa ja muuttamalla verotusta kannustavammaksi. Metsätalouden ja -teollisuuden ympärivuotisten kuljetustoimintojen mahdollistamiseksi valtiovallan on jo lähivuosina investoitava kaikkensaisten teiden peruskunnostukseen ja ylläpitoon sekä rataverkoston kunnostamiseen.” Verotuksellisia ja muita keinoja puun saatavuuden parantamiseksi on yksilöity seuraavassa tarkemmin:

Sukupolvenvaihdosten, tilakoon kasvattamisen ja metsätalouden harjoittamisen edellytyksiä parannetaan verotuksen keinoin muun muassa uudistamalla perintö- ja lahjaverotusta hallitusohjelman linjausten mukaisesti, laajentamalla metsävähennysoikeutta, muuttamalla ensiharvennuspuun myyntitulo verovapaaksi, nostamalla hankintatyön verovapauden ylärajaa, tekemällä energiapuun omatoiminen korjuutyö verovapaaksi ja poistamalla omatoimisen metsänhoitotyön vero-

² Maa- ja metsätalousministeriön julkaisu 3/2008.

haitta... Kehitetään lainsäädäntöä uusien metsänomistusmuotojen, kuten kiinteistö- ja sijoitusrahastojen perustamiseksi sekä perikuntamuotoisen metsänomistustajan lyhentämiseksi.³

Esimerkiksi sahatteollisuudessa on nähty olevan kapeikkoja, jotka ovat olleet alan kasvun ja kansainvälistymisen esteitä. Tällöin on mainittu kuljetuskustannukset (rikkidirektiivi), energiapolitiikka (tuki- ja veropolitiikka) sekä sukupolvenvaihdosten verokohtelu.⁴ Tästä lyhyestä luettelosta ilmenee jo, että puun saaminen markkinoille voi edellyttää monenlaisia sääntelykeinoja. Tutkimuksessa perehdytään kuitenkin ainoastaan vero-ohjaukseen. Toisaalta tällöin voi olla kysymys periaatteessa mihin verotusmuotoon tahansa sisältyvistä kannustimista. Lisäksi on otettava huomioon, että muu lainsäädäntö voi asettaa vero-ohjauksen toimivuudelle rajoitteensa, ja että verokannustimet muodostavat osan laajempaa toimenpidekokonaisuutta. Tämä edellyttää luonnollisesti kokonaisvaltaista tutkimusotetta veroinstrumentteihin, jotta mahdolliset rajoitteet olisivat tunnistettavissa⁵. Toisensuuntaisen tapauksen muodostaa luonnollisesti se, että muulla ohjauksella vahvistetaan vero-ohjauksen vaikuttavuutta.

Asiakokonaisuutta on tutkittu erityisesti metsätilakokoa ja rakennetta pohtineen työryhmän eli *Tilakokotyöryhmässä*, joka jätti kaksi mietintöä verotuksellisiin ja muihin keinoihin liittyen. Teema on virittänyt keskustelua jossain määrin myös muutoin, vaikkei paljoa⁶. Laaja-alaisen katsauksen potentiaaliin ohjauskeinoihin tarjoaa Tilakokotyöryhmän esille nostamat potentiaaliset ohjauskeinot:⁷

1. Perintö- ja lahjaverotuksen huojennus metsätiloille
2. Tilusjärjestelyjen kehittäminen metsien kiinteistörakenteen parantamiseksi
3. Luovutusvoittoverotuksen huojennus metsätilakaupoille
4. Sukupolvenvaihdosneuvonnan ja koulutuksen kehittäminen ja lisääminen
5. Yhtiömuotoiselle metsänomistukselle oikeudet varauksiin ja metsävähennykseen
6. Yhteismetsien laajentuminen ja hallinnon kehittäminen
7. Metsähallituksen metsät yhteismetsien perustamisen kannustimina
8. Metsää omistavat kuolinpesät verotusyhtymiksi tai yhteismetsiksi
9. Metsänvuokrauksen kehittäminen

³ Yllä mainitusta ei ole pitkä matka ajatukseen, että aikaisemmin sovelletut mutta sittemmin kumotut säädökset voidaan nostaa uudelleen sääntelyvaihtoehdoiksi lainsäädäntöä kehitettäessä.

⁴ TEM raportteja 26/2013.

⁵ Yllä mainittu ongelma on ilmennyt esimerkiksi biopolttoaineiden käytön edistämisessä tieliikenteessä. Siinä missä polttoaineverotus kannustaa biopolttoaineiden käytön lisäämiseen, henkilöautoja koskeva sääntely rajoittaa sitä haastattelujen mukaan olennaisesti.

⁶ Ks. esimerkiksi Lähteenoja (2000) ja Keinonen (2013).

⁷ Ks. lähemmin MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

Uusi avaus puun tarjonnan verokannustinten kehittämisessä on ns. *metsälahjavähennys*. Tätä kirjoitettaessa lausuntokierroksella olevassa hallituksen esityksen luonnoksessa ehdotetaan otettavaksi tuloverolakiin säännökset metsätilan sukupolvenvaihdoksen johdosta suoritettavan lahjaveron perusteella myönnettävästä vähennyksestä. Vähennys tehtäisiin metsätalouden puhtaasta pääomatulosta. Vähennyspohjaa muodostuisi tilan metsämaan varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain mukaisen arvon 40 000 euroa ylittävään osaan kohdistuvan lahjaveron perusteella. Arvostamislain mukaisen arvon kautta määräytyisi huojennuksen edellytyksenä oleva metsämaan vähimmäispinta-ala, joka vaihtelee kunnittain verotusarvon perusteena olevan metsämaan vuotuisen hehtaaritulon mukaan. Jos arvo jää mainittua määrää pienemmäksi, mutta metsämaan pinta-ala ylittää 100 hehtaaria, vähennyspohjaa muodostuisi pinta-alan 100 hehtaaria ylittävältä osalta. Merkitystä ei olisi sillä, muodostuuko metsämaa yhdestä vai useammasta kiinteistöstä tai kiinteistön osasta, tai sillä, missä kiinteistöt sijaitsevat.⁸ Koska luonnos hallituksen esitykseksi on ollut käytettävissä vasta tätä selvitystä viimeisteltäessä, metsälahjavähennykseen ei ole ollut mahdollisuuksia puuttua tämän enempää.⁹

Puun tarjonnan ohjausta tarkastellaan tässä tutkimuksessa verotuksen näkökulmasta. Tutkimuksen rajausta voi lähestyä kahdella tavalla. Ensinnäkin on verosäännöksiä, jotka välittömästi ovat metsäpoliittisia, kuten menovaraus taikka metsävähennys. Toiseksi osa säännöksistä ei suoranaisesti ole vero-oikeudellisia, mutta näitä koskeva verokohtelu on kuitenkin aiheellista ottaa huomioon. Tässä voidaan mainita esimerkiksi metsänvuokrauksen verokohtelu. Asiakokonaisuutta olisi ollut mahdollista lähestyä myös huomattavasti yleisemmällä tasolla pohtien mm. sitä, tulisiko metsiä ja metsistä saatavaa tuloa verottaa muita tuloja lievemmin, koska metsistä koituvat nettouлкоishyödyt ovat huomattavat.¹⁰ Viimeksi mainittuun näkökulmaan ei kuitenkaan syvennyt, vaan kysymyksenasettelu on pyritty pitämään mahdollisimman pragmaattisena. Sitä vastoin periaatteellinen kysymys tutkimuksen taustalla on koko ajan se, tulisiko verosääntelyssä pitäytyä neutraliteettiperiaatteessa, jolloin vältettäisiin käyttäytymisen ohjaamista, vai tulisiko pyrkiä ohjaamaan talousyksiköiden käyttäytymistä.¹¹ Tähän otetaan kantaa tässä selvityksessä samoin kuin yhteenveto-osiossa.

Selkeästi verotuksellisia keinoja Tilakokotyöryhmän mainitsemassa luettelossa ovat perintö- ja lahjaverotuksen huojennus metsätiloille, luovutusvoittoverotuksen huojennus metsätilakaupoille sekä yhtiömuotoisen metsänomistuksen oikeuttaminen

⁸ Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tuloverolain muuttamisesta (luonnos).

⁹ Ks. yleisemmin metsäverotuksesta Hänninen & Leppänen (toim., 2016).

¹⁰ Näin Lähteenoja (2000). Nettouлкоishyödyillä tarkoitetaan bruttouлкоishyödyjä siltä osin kuin ne ylittävät ulkoishaitat.

¹¹ Ks. esimerkiksi Määttä (2001). Ks. myös Lähteenohja (2000), joka on metsäpolitiikkaa ja verotusta koskevassa väitöskirjassaan kallistunut ohjaavan veropoliitikan kannalle.

meno- ja tuhovarauksiin sekä metsävähennykseen. Toiseksi on otettava huomioon, että verolainsäädäntö koskee kutakin muuta sääntelyvaihtoehtoa, kuten metsävuokrausta. Joissakin tapauksissa nimenomaan verokohtelu saattaa periaatteessa jopa hankaloittaa verotuksen ulkopuolisten keinojen käyttöönottoa ja soveltamista. Kolmanneksi on otettava huomioon vero-oikeudellisten keinojen ja vero-oikeuden ulkopuolisten keinojen välinen riippuvuussuhde: joskus ne saattavat heikentää toistensa vaikuttavuutta, joskus taas vahvistaa sitä, ja keinot saattavat toki olla riippumattomiakin toisistaan. Neljänneksi puun saatavuuden parantaminen ei ole toteutettavissa suinkaan yhdellä keinolla, vaan se edellyttää laajaa toimenpidevalikoimaa. Esimerkiksi Tilakokotyöryhmä onkin korostanut, että metsätalouden kannattavuuden ja metsäteollisuuden puuhuollon parantaminen edellyttävät todellisia rakennepoliittisia toimenpiteitä sukupolvenvaihdosten nopeuttamiseksi ja metsätalokoon kasvattamiseksi¹². Lisäksi on aiheellista painottaa, etteivät edellä mainitut keinot suinkaan muodosta tyhjentävää luetteloa niistä instrumenteista, joiden avulla puun saamista markkinoille voitaisiin vauhdittaa.¹³

Tässä yhteydessä olisi luonnollisesti paikallaan ottaa huomioon kokonaisvaltaisesti ne tekijät, jotka vaikuttavat puuntarjontaan, mutta siihen ei tutkimusekonomisista syistä ja kysymyksenasettelun rajauksen vuoksi ole edellytyksiä. Tässä voidaan joka tapauksessa viitata *Rämön* ym. (2011, 2016) tutkimukseen, jonka mukaan puunmyyntipäätöksen teossa metsänomistajien tärkeimpiä kriteereitä ovat tukkipuun hinta (90-92 %) ja katkonta (92 %). Muut taloudelliset tekijät (lähes 90 %) sekä metsänhoidolliset syyt ovat olleet myös tärkeitä kriteereitä valtaosalle metsänomistajista. Mielenkiintoinen yksityiskohta oli se, että metsäsuunnitelman hankkineet metsänomistajat olivat todennäköisempiä puunmyyjiä kuin ilman suunnitelmaa olleet.¹⁴ Metsäsuunnitelman hankkineet metsänomistajat voivat myös olla muutenkin aktiivisempia puunmyyjiä ja siten yhteys puunmyynnin ja metsäsuunnitelman välillä ei ole niin selvä. Puuntarjonnan kannalta on joka tapauksessa olennaista, että

¹² MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

¹³ TVL 63 §:ssä säädetään *hankintatyön arvosta*. Erikseen kannattaa mainita pykälän 3 momentti, jonka mukaan hankintatyön arvo katsotaan veronalaiseksi tuloksi vain siltä osin kuin pykälässä tarkoitettujen henkilöiden valmistaman tai kuljettaman puun määrä yhteensä ylittää 125 kuutiometriä. Hankintatyön verovapauden saa vain sen hankintatyön arvosta, joka olisi tehty maatalan metsästä. Maatilana pidetään maatilatalouden tuloverolain määrittelyn mukaista maatilaa, HE 200/1992 vp. Tämän poikkeussäännöksen samoin kuin itse hankintatyön arvoa koskevan verosäännöksen merkitys ei ole kuitenkaan tutkimuskysymyksen kannalta olennainen, joten ao. problematiikka sivuutetaan tässä esityksessä.

¹⁴ Metsälain (1093/1996) 4 a §:n 1 momentin mukaan metsäsuunnitelmalla tarkoitetaan metsänomistajan yhden tai useamman metsäkiinteistön metsien puuvaroja ja tilaa, luontoarvoja sekä hoitoa ja käyttöä koskevaa ajantasaisista suunnitelmaa. Suunnitelmassa esitetyt toimenpiteet eivät saa olla suunnitelman laatimisajan kohtana voimassa olevien metsien hoitoa ja käyttöä koskevien säännösten vastaisia. Metsäsuunnitelma on myös säädetty tietyissä erityislaeissa, kuten yhteismetsälaisissa (109/2003) ja metsänhoitoyhdistyksistä annetussa laissa (534/1998), metsänomistajan oikeuksien tai velvollisuuksien muodostumisen edellytykseksi. Metsäsuunnitelman laatimisvelvollisuuden kääntöpuolena on se, että näin metsänomistajille aiheutuisi hallinnollista ja muuta sääntelytaakkaa. Viimeksi mainitun syyn takia tässä yhteydessä asiaa ei analysoida tämän pidemmälle.

metsänomistajat tuntevat tulevaisuudessakin metsänsä. Helppokäyttöiset, monipuolista tietoa tarjoavat ja metsänomistajan tavoitteita palvelevat metsäsuunnitelmat ovat avainasemassa.

Valtion ohjauksen vaikuttavuus on riippuvaista siitä, miten metsänomistajat suhtautuvat eri ohjauskeinoihin. Vaikutuksia peilataan suhteessa metsänomistamiselle asetettuihin tavoitteisiin. Rämö ym. (2016) tutkimuksen mukaan suurimmalla osalla metsänomistajista on mielipide valtion ohjaukseen, mutta näkemykset vaihtelevat jonkin verran käytettävän ohjauskeinon mukaan. Pääomaveron nostamisen negatiivisista vaikutuksista puunmyyntiin oltiin voimakkaimmin samaa mieltä (80 %). Lisäksi oletuksen mukaisesti, erilaisten taloudellisten helpotusten positiivisista vaikutuksista puumarkkinoilla oltiin useammin samaa mieltä kuin eri mieltä. Metsätilojen vaihdantaan liitettävien verohelpotusten vaikutukset metsätilamarkkinoiden aktivoinnissa jäivät kuitenkin yllättäen verraten mataliksi, sillä tulosten mukaan kahdella kolmesta metsänomistajasta verohelpotuksella ei olisi vaikutusta jo aiemmin tehtyyn suunnitelmaan metsätilan luovutuksessa. Lopuilla kolmanneksella metsä luovutettaisiin joko suunniteltua aiemmin tai käyttäen verohelpotettua luovutusmenetelmää aiemmin suunnitellun toteutustavan sijaan.

2 PUUN SAATAVUUTEEN VAIKUTTAVA VERO-OHJAUS: KATSAUS VALLITSEVAAN OIKEUSTILAAN

2.1 Perintö- ja lahjaverotus

Perintö- ja lahjaverolain (PerVL) 55 §:ssä on säädetty sukupolvenvaihdoshuojennustilanteisiin, joissa yritystoimintaa tai maatalouden harjoittamista jatketaan verotettavaan lahjaan tai perintöön sisältyvällä maatilalla tai yrityksessä.¹⁵ Tulkinallisuutta liittyy esimerkiksi hujennuksen oikeaan laskentatapaan olosuhteissa, joissa hujennuksen laskeminen yhdistyy perheoikeudellisten oikeustoimien, kuten osituksen ja perinnönjaon, tekemiseen.¹⁶ Tässä yhteydessä ollaan kuitenkin kiinnostuneita lähinnä vain metsätilojen säätämisestä sukupolvenvaihdoshuojennuksen piiriin.

¹⁵ Ks. laajemmin Verohallinnon ohje. Maatilan sukupolvenvaihdos verotuksessa. 8.9.2015 Dnro A84/200/2015. Ks. myös Räbinä (2011).

¹⁶ Ks. lähemmin Isotalo (2013) sekä Aarnio (2014).

Perintö- ja lahjaverotuksessa metsäomaisuuden luovutus on oikeutettu vain poikkeuksellisesti sukupolvenvaihdoshuojennukseen, sillä metsäomaisuus katsotaan sijoitusomaisuudeksi¹⁷. Perintö- ja lahjaverolain mukaisen maatilän sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulkopuolelle on rajattu puhtaat metsätilat, vaikka sukupolvenvaihdoshuojennuksen saa maatalaan kuuluvan metsän osalta. Metsätilan omistaja voi siis saada perintö- ja lahjaveronhuojennuksen vain, jos hän harjoittaa tilalla myös maataloutta tai metsätilaan liittyvää muuta yritystoimintaa.¹⁸ Koska metsätilan luovutukseen saa sukupolvenvaihdoshuojennuksen vain rajatuissa tilanteissa, suurin osa metsätilan omistajista jää nykyään ilman sukupolvenvaihdoshuojennusta. Sivutoimistenkin maatalousyrittäjien, mukaan luettuna maanviljelijämetsänomistajat, osuus on jäänyt 21 prosenttiin, mikä tarkoittaa sitä, että lähes 80 prosenttia metsänomistajista jää automaattisesti sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulkopuolelle.¹⁹

Edellä mainittu kuvastaa osaltaan sitä, että metsätilanomistajat ja maanviljelijämetsänomistajat ovat verotuksellisista syistä epätasapuolisessa asemassa keskenään. Tästä voi tehdä saman tien päätelmän, ettei verovelvollisten horisontaalinen oikeudenmukaisuus toteudu.

Voimassa oleva oikeustila on pakottanut toisaalta pohtimaan oikeuskäytännössä seuraavanlaisia kysymyksiä. Voiko erillään oleva metsätila kuulua useamman kunnan alueella sijaitsevista tiloista muodostettuun maatilakokonaisuuteen? (KHO 7.7.2009, t. 1741) Voidaanko noin 200 kilometrin päässä päätilalta sijaitseva metsätila lukea samaan tilakokonaisuuteen siten, että koko tilakokonaisuuteen voidaan soveltaa perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksia? (Turun HAO 20.8.2013 13/0494/3) Voidaanko noin 235 - 580 kilometriä päätilalta sijaitsevat metsätilat lukea samaan tilakokonaisuuteen siten, että voidaan soveltaa perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksia? (Vaasan HAO 16.6.2015 15/0271/1) Ongelmana on siis näissä tapauksissa se, ovatko metsätilat sijainneet riittävän lähellä maatilaa, jotta ne olisi voitu katsoa osaksi maatilakokonaisuutta ja siten sukupolvenvaihdokseen oikeutetuiksi. Tämän luonteiset kilometrimäärien laskentaa koskevat oikeudelliset ongelmat eivät voine johtaa tasapuolisiin päätöksiin ratkaisutoiminnassa.

¹⁷ Kun perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoksesta säädettiin vuonna 1979, metsätilat jätettiin huojennuksen ulkopuolelle perustelematta ratkaisua. Vaikka metsätiloja koskevaa päätöstä ei perusteltu lakia säädetäessä, sen taustalla oli todennäköisesti huoli voimakkaasta rakennemuutoksesta kärsivän maatalouden kilpailukyvästä. Toisaalta näin merkittävien lainsäädäntöratkaisujen jättäminen vaille perustelua ei edusta hyvää lainvalmistelutapaa.

¹⁸ Ks. lähemmin esimerkiksi Aarnio (2014).

¹⁹ MVL (543/1967) 2 §:ssä rajataan maatalouden ja maatilän käsitteitä. Pykälän 1 momentin mukaan *maataloudella* tarkoitetaan varsinaista maataloutta sekä sellaista erikoismaataloutta taikka maa- tai metsätalouteen liittyvää muuta toimintaa, jota ei ole pidettävä eri liikkeenä. Pykälän 2 momentin mukaan *maatilalla* tarkoitetaan itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta.

Toista tyyppiä tulkintaongelmia kuvastavat seuraavat kaksi oikeustapausta: Onko varsinaisen maatalouden harjoittamisesta saatujen tulojen vähäisyyden johdosta katsottava, ettei veronhuojennusta voida soveltaa? (Hämeenlinnan HAO 7.12.2000 00/552/1) Voidaanko sukupolvenvaihdosta koskevia huojennussäännöksiä soveltaa tilojen luovutukseen, jos lahjoitettavilla kiinteistöillä on peltoa yhteensä 3,7 hehtaaria ja metsää 150 hehtaaria? (KHO: 2010:56) Tulkintaongelma on siis, kuinka laajalti maataloutta on harjoitettava, jotta myös metsätilan osalta voidaan olla oikeutettuja sukupolvenvaihdoshuojennukseen. Tämä ongelma voi konkretisoitua myös kysymyksenä siitä, kuinka olennainen maataloudesta saatavan tulon osuus on oltava, jotta metsänkin osalta oikeus sukupolvenvaihdokseen on olemassa.

Kuten edellä mainittu osoittaa, perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdos on ollut omiaan synnyttämään tulkintaongelmia. Tämä aiheuttaa kustannuksia monessa muodossa mm. pitkinä oikeusprosesseina ja heikkona verokohtelun ennakoitavuutena. Toiseksi rajanveto huojennukseen oikeutetun ja muiden metsätilojen välillä on veteen piirretty viiva, varsinkin kun lähdetään arvioimaan metsätilan etäisyyttä muusta maatilasta. Jokainen maatila muodostaa näet omanlaisensa kokonaisuuden ja metsätilojen sijainti on enemmässä tai vähemmässä määrin sattumanvarainen asia. Kolmanneksi vallitseva oikeustila voi johtaa keinotekoisiiin järjestelyihin, joissa tilkku peltoa hankitaan, jotta saadaan maatalouden harjoittajan status ja samalla oikeus sukupolvenvaihdoshuojennukseen.

Oma lukunsa on se, missä verotuksellisesti kulkevat maatalon rajat. Maatalon käsitteellä on merkitystä esimerkiksi kiinteistöverotuksessa, sillä kiinteistöveroista vapautettua metsää ja maatalousmaata voi olla vain sellaisella tilalla, joka katsotaan maatilaksi. Maatilana ei yleensä pidetä alle kahden hehtaarin suuruista kiinteistöä, ellei se ole osa maatilana pidettävää suurempaa kokonaisuutta²⁰. Toisaalta pinta-ala yksinään ei aina ole ratkaiseva tekijä. Ratkaisevaa on maa- tai metsätalouden harjoittaminen alueella. Pienellä pinta-alalla taas ei lähtökohtaisesti voi harjoittaa maa- tai metsätaloutta vakaassa tulonhankkimistarkoituksessa. Maatalon ja kokonaan kiinteistöverotuksen piiriin kuuluvien kiinteistöjen välistä rajanvetoa kiinteistön pinta-alatietojen valossa on selvitetty muun muassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa KHO:1996-B-552, KHO:1997:21, KHO:1997:56 sekä KHO 23.9.1997, t. 2333. Kiinteistöverolain (654/1992) 15 §:ään sisältyvien, arvostamislakiin²¹ kohdistuvien viittausten perusteella voidaan lähteä siitä, että metsällä ja maatalousmaalla tarkoitetaan kiinteistöverolaissa samaa kuin arvostamislaiissa.²²

²⁰ Tosin yli kahden hehtaarin maatalon rakennukset ja pihapiiri ovat kiinteistöveronalaisia, ks. esimerkiksi Verohallinnon ohje. Kiinteistöjen verotus – usein kysyttyä. Kiinteistövero 2014.

²¹ Arvostamislaiilla tarkoitetaan lakia varallisuuden arvostamisesta verotuksessa (1142/2005).

²² Verohallinnon ohje. Kiinteistöverolain soveltamisohje. 2.1.2014, Dnro A197/200/2013.

Maanviljelijämetsänomistajien ja metsätilanomistajien erilaisen verokohtelun vaikutukset eivät tyhjenny edellä mainittuun. Esimerkiksi noin neljännesvuosisata siten metsätilanomistajat olivat hieman nuorempia kuin maanviljelijämetsänomistajat. Yhtenä syynä tähän on ollut, että toisin kuin maanviljelijämetsänomistajilla metsätilanomistajilla ei ole ollut mahdollisuutta perintö- ja lahjaveron huojennukseen sukupolvenvaihdoksessa. Koska metsätilanomistajien osuus on jo 80 prosenttia kaikista metsänomistajista ja 70 prosenttia yksityismetsien metsämaan alasta, ikääntymisen vaikutusten metsänomistajien aktiivisuuden ja metsätalouden kannattavuuden sekä edelleen puuntarjonnan alenemiselle on katsottu olevan merkittävät.²³

2.2 Metsätalouden pääomatulot ja siitä tehtävät vähennykset lähtökohtana

Metsätalouden pääomatuloa ovat mm. kunnalta saatu metsätalouden harjoittamiseen kohdistuva avustus sekä valtion varoista metsänhoitotöihin saatava työllistämistuki. Nämä esimerkit osoittavat jo osaltaan, että metsätalouden pääomatulot voivat olla luonteeltaan perin monenlaisia. Pääomatuloverokanta on vuoden 2016 alusta alkaen 34 prosenttia yli 30 000 euron verotettavasta pääomatulosta. Sitä pienemmistä verotettavista pääomatuloista verokanta on 30 prosenttia.²⁴ Täsmennyksenä todettakoon, että pääomatuloja on luonnehdittu yleislausekkeen avulla: kysymyksessä on ”tulo, jota varallisuuden voidaan katsoa kerryttäneen.” Toisaalta TVL 32 §:ssä pääomatuloja konkretisoivat esimerkit eivät muodosta tyhjentävää listaa pääomatuloista²⁵.

Pääomatulojen verokantaero saattaa vaikuttaa epätoivottavalla tavalla metsänomistajien kannustimiin myydä puuta. Ensinnäkin jos verokantaero kasvaa suureksi, kasvaa kannustin myydä metsää pienemmissä erissä, jotta veroa ei tarvitse maksaa korkeamman verokannan mukaan. Tällaisen metsän myynnin *pilkkomiskannustimen* estämiseksi olisi syytä pitää verokantaero mahdollisimman pienenä. Toisaalta jos verokantaero on pieni, voi kysyä, mikä merkitys sillä on enää tulonjakopoliittisesti. Verokantaerolla aiheutetaan tällöin siis ainoastaan sääntelytaakkaa saavuttamatta toivottuja tuloksia.

Puun myyntituloerotuksessa metsänomistaja voi vähentää puun tuottamisesta ja korjuusta aiheutuvat menot sekä metsätalouden hallintomenot. Vähennyskelpoisia

²³ MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

²⁴ TVL 124.2 §. Ks. myös HE 31/2015 vp.

²⁵ TVL 32 § kuuluu seuraavasti: ”Veronalaista pääomatuloa on, siten kuin siitä jäljempänä tarkemmin säädetään, omaisuuden tuotto, omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ja muu sellainen tulo, jota varallisuuden voidaan katsoa kerryttäneen. Pääomatuloa on muun ohessa korkotulo, osinkotulo siten kuin 33 a–33 d §:ssä säädetään, vuokratulo, voitto-osuus, henkivakuutuksen tuotto, metsätalouden pääomatulo, maa-aineksista saadut tulot ja luovutusvoitto. Pääomatuloa on myös jaettavan yritystulon, yhtymän osakkaan tulo-osuuden sekä porotalouden tulon pääomatulo-osuus.”

menoja on hyvin monenluonteisia, kuten puukaupan hoito, metsäveroilmoitusten täyttöpalvelu, puunkorjuu, MTK:n jäsenmaksu, metsävakuutusmaksut, metsän lannoitus, ammattilehdet ja alan kurssimaksut. Korostettakoon, että nämä ovat ainoastaan esimerkkejä vähennyskelpoisista menoista, eikä käytännössä tyhjentävää luetteloa vähennykseen oikeuttavista menoista ole laadittavissa. Verovuoden tulojen ja metsätalouden harjoittamiseen liittyvien menojen erotusta verotetaan voimassaolevan pääomaverokannan mukaan.

Oman auton metsätalouskäytöstä aiheutuvat oman auton kustannukset vähennetään ilman omavastuuosuutta ja ylärajaa. Tällaisia ajoja ovat esimerkiksi varsinaisiin metsänhoitotöihin ja puutavaran hakkuutöihin, kuten myös myrskytuhojen tarkistukseen ja leimikon suunnitteluun suuntautuvat oman asunnon ja metsän väliset matkat. Metsänlannoittaminen parantaa puun kasvua ja ravinnetasapainoa. Vaikka lannoitusinvestoinnin vaikutus on useita vuosia, metsäverotuksessa metsänlannoittamisesta maksetut menot vähennetään kokonaisuudessaan menojen maksamisvuoden verotuksessa. Esimerkiksi taimikon hoitotöistä, nuoren metsän kunnostuksesta, metsänviljelystä, maanmuokkauksesta, taimista, ennakkoraivauksesta ja metsäsuunnitelmasta maksetut menot ovat kaikki vähennyskelpoisia ja ne vähennetään vuosimenoina.²⁶

Pysyvän metsätien rakentaminen ja kunnostusojitus ovat investointeja, joista maksetut menot vähennetään vuosittaisina 15 prosentin menojäännöspoistoina. Metsätalouteen liittyvien koneiden, kaluston ja laitteiden sekä rakennusten ja rakennelmien ja muiden hyödykkeiden hankintamenot vähennetään vuotuisina menojäännöksestä tehtävinä poistoina MVL 8–10 §:n säännösten mukaan. Lisäksi enintään 200 euron suuruinen meno tai menojäännös saadaan poistaa kerralla.²⁷ Vertailun vuoksi mainittakoon EVL 33 §:n mukaan verovelvollisella on oikeus poistaa irtaimen kuluvan käyttöomaisuuden hankintameno kokonaisuudessaan sinä verovuonna, jona omaisuus on otettu käyttöön, jos käyttöomaisuuden hankintameno on enintään 850 euroa²⁸. Tähdättäessä verojärjestelmän yhdenmukaisuuteen on suositeltavissa, että metsätalouteen liittyvän poisto-oikeuden euromääräistä rajoitusta nostettaisiin. Lisäksi näin voitaisiin vähentää jossain määrin sääntelytaakkaa.

²⁶ Vähennyskelpoisuuden kannalta merkitystä ei ole sillä, ovatko suoritukset lakisääteisiä tai metsänomistajan vapaaehtoisuuteen perustuvia. Ratkaisevassa asemassa on pelkästään se, että näin on tarkoitus kerryttää tuloja. Jos tällaisten menojen vähennyskelpoisuutta rajoitettaisiin, kysymys olisi verosanktiosta.

²⁷ TVL 115 §.

²⁸ Vaihtoehtoinen kriteeri pienhankinnan helpotetulle poisto-oikeudelle on se, että käyttöomaisuuden todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään 3 vuotta. Kysymys voi olla siis hankintamenoilta yli 850 euron arvoisesta käyttöomaisuudesta, jos sen todennäköinen käyttöaika on kuitenkin enintään kolme vuotta, HE 27/1998 vp.

Kestävän metsätalouden rahoituslain mukaiset tuet eli Kemera-tuet säädettiin vuoden 2012 alusta lukien veronalaiseksi tuloksi. Samalla tuettavaan hankkeeseen metsänomistajan maksamat menot tulivat täysimääräisesti vähennyskelpoisiksi.²⁹ Tämä tarkoittaa siis sitä, että taimikon hoitotyöstä maksettu lasku on kokonaan vähennyskelpoinen, vaikka taimikonhoitoon olisi saatu Kemera-tukea. Jos Kemera-hankkeessa maksetut menot ovat suuremmat kuin hankkeeseen myönnetty tuki, Kemera-tuesta ei vähennysten jälkeen jää verotettavaa tuloa, kuten asian laita usein on. Metsänomistajan omana työnä tekemästä Kemera-hankkeesta, kuten taimikonhoidosta, hän voi vähentää hankkeeseen kohdistuvat kulut, mukaan lukien oman auton käytön kustannukset. Kemera-tukea koskeva verosääntely kuvastaa sitä, että tässä yhteydessä on siirrytty soveltamaan vero-oikeuden yleisiä oppeja. Esimerkiksi jos tulo on veronalainen, kuten ao. tuki nykyisin on, sen hankkimiseksi tehty hankinta tai panostus on puolestaan vähennyskelpoinen. Tältä osin voidaan puhua *symmetrisyyssperiaatteesta*. Lähtökohtana voidaankin pitää sitä, että ellei erityisiä syitä vero-oikeuden yleisistä opeista poikkeamiseen ole, erityissääntelyyn ei pidä ryhtyä.³⁰ Toisaalta on myönnettävä, että voimassa olevassa verolainsäädännössä ei läheskään poikkeuksetta noudateta symmetrisyyssperiaatetta.

Puun myyntituloerotuksessa on verraten yleistä, että metsätalous tuottaa tappiota eli alijäämää. Jos yksittäisenä vuonna ei ole pääomatuloja puun myynnistä, voidaan tappiot vähentää ensisijaisesti muista pääomatuloista. Toissijaisena vaihtoehtona on alijäämähyvityksen käyttö, jolloin vähennys tehdään metsänomistajan ansiotulojen perusteella määräytyvistä veroista.³¹ Toisaalta on syytä huomauttaa, että siinä missä metsätalouden tulo on verotuksellisesti pääomatuloa, on hankintatyön arvo kuitenkin ansiotuloa³².

Metsänomistajan verovuosi on kalenterivuosi. Puun myyntitulon verotuksessa noudatetaan kassaperiaatetta eli tulot ovat sen vuoden tuloa, jolloin ne ovat nostettavissa ja kulut ovat sen vuoden kuluja, jolloin ne on maksettu.

²⁹ Neutraali verokohtelu ilmenee tavallisesti yhdenmukaisuutena muun tuloverosääntelyn kanssa. Yhtäältä tuloerät ovat veronalaisia samojen periaatteiden mukaan kuin tulot yleensä, ja toisaalta vähennyskelpoisia ovat vain luonnolliset vähennykset, toisin sanoen tulojen hankkimiseksi ja säilyttämiseksi uhratut menot ovat vähennyskelpoisia.

³⁰ Yllä mainittu ajattelutapa on ulotettavissa myös arvonlisäverotukseen.

³¹ Ks. laajemmin tappiontasauksesta tuloverotuksessa Nuotio (2012).

³² TVL 63.1 §:n mukaan ”veronalaista ansiotuloa on se työn arvo, jonka verovelvollinen tai hänen puolisonsa, verovelvollisen kotona oleva lapsi, joka ennen verovuotta on täyttänyt 14 vuotta, ja kuolinpesän tai verotusyhtymän osakas taikka hänen perheenjäsenensä ovat verovuonna tehneet valmistaessaan tai kuljettaessaan puutavaraa maatilallaan metsästä tapahtuneen hankintakaupan tai muun siihen verrattavan myynnin yhteydessä (*hankintatyö*).”

Yhteisön tuloveroprosentti on 20. Yhteisetuuden tuloveroprosentti on 28. Yhteisöjen ja yhteisetuuksien veron jakautumisesta eri veronsaajien kesken säädetään verontilityslaisissa (532/1998).³³ Tässä yhteydessä huomionarvoinen seikka on se, että yhteismetsät ovat yhteisetuuksia³⁴. Hallituksen esityksen HE 50/2011 vp mukaan yhteismetsien perustamista pidetään yhtenä keinona hallituksen metsäpoliittisten tavoitteiden saavuttamiseksi, minkä vuoksi yhteismetsien verotus säilytettiin yleistä pääomaverotusta alhaisemmalla tasolla. Lain esitöissä ei kuitenkaan liiemmästi perusteltu sitä, miksi yhteisetuuksien verokannaksi säädettiin nimenomaan 28 prosenttia.

Koska yhteismetsien kiinteä verokanta on 28 prosenttia, mutta pääomatulojen verokanta 30 tai 34 prosenttia, on jouduttu pohtimaan, onko verokantaero *de minimis*-asetuksessa tarkoitettu valtioneuvoston päätös. Valtiovarainvaliokunta on katsonut mietinnössään VaVM 23/2011 vp, ettei yhteismetsien verokantaeroa ole pidettävä verotuksena. Siihen ei ole siten perusteltua soveltaa *de minimis*-sääntelyä. Valiokunta perusteli kantaansa muun muassa seuraavin seikoin. Ensinnäkin yhteismetsän osakkaan omistus ja päätöksenteko on välillistä ja sidottua luonnollisten henkilöiden suoraan kiinteistöomistukseen ja välittömään itsenäiseen päätöksentekoon verrattuna. Toiseksi yhteismetsällä on oltava metsäsuunnitelma toisin kuin tavallisilla metsänomistajilla. Lisäksi valiokunta tähdensi, että yhteismetsällä tarkoitetaan yhteismetsäläisillä kiinteistöille yhteisesti kuuluvaa aluetta, joka on tarkoitettu käytettäväksi kestävä metsätalouden harjoittamiseen osakkaiden hyväksi. Rinnastus luonnollisiin henkilöihin tai kuolinpesiin vain muutaman yhteisen vähennyksen vuoksi ei ole siten perusteltu. Toiminta on kaikkiaan lähempänä elinkeinotoimintaa kuin yksityistä kiinteistöomistusta. Tätä piirrettä korostaa osaltaan myös se, että yhteismetsiin on sovellettu aikaisemmin yhteisöverokantaa.³⁶

Oma lukunsa on se, kuinka tarkoituksenmukaista on pitää voimassa kolme verokantaa, 28, 30 ja 34 prosenttia, jotka ovat verraten lähellä toisiaan. Sääntelytaakan minimoimiseksi perusteltua olisi siirtää yhteen verokantaan. Toisaalta verokanta-

³³ TVL 124.2 §. Ks. myös HE 50/2011 vp.

³⁴ Yhteisetuudet on säädetty tuloverolaisissa erillisiksi verovelvollisiksi, TVL 18.1 §. Yhteismetsät ovat myös itsenäisiä juridisia henkilöitä. Ks. myös TVL 5 §.

³⁵ Tässä on syytä huomauttaa, että yhteisetuuden osakkailleen jakaman tulon verotus poikkeaa yhteisöjen osakkailleen jakaman voiton verotuksesta, sillä yhteisetuuden osakkaan veronalaisena tulona ei pidetä hänen saamaansa osuutta yhteisetuuden tulosta TVL 18 §:n 2 momentin perusteella.

³⁶ Toisaalta jos verokantaeroa pidettäisiin valtioneuvoston päätöksellä, menettelylle olisi valiokunnan mukaan hyväksyttävä oikeuttamisperuste. Ensinnäkin kysymys metsävarojen käytöstä on erityisen tärkeä Suomen kaltaisessa metsävaltaisessa maassa, jossa omistus on pirstoutunut pieniin metsäpalstoihin. Tämä kehitys jatkuu ilman eri toimenpiteitä, koska edessä on merkittävä omistajasukupolven vaihdos. Toiseksi koska hakkuut edellyttävät riittävän suurta metsäalaa, yhteismetsäkehitys on kaikkiaan kestävä metsätalouden kannalta hyödyllinen ja tavoiteltava toimintatapa. Metsien kestävällä käytöllä on taloudellisen merkityksen lisäksi keskeinen ilmastopoliittinen arvo. VaVM 23/2011 vp.

erojen tarkoituksenmukaisuutta voidaan tarkastella siitä näkökulmasta, pystytäänkö alemmalla verokannalla vaikuttamaan metsäomistajien käyttäytymiseen tavoitellulla tavalla. Jos näin ei tapahdu, verokantaero ei puolla paikkansa, vaan siitä muodostuu de facto vain tietyn metsäomistajaryhmän subventointia. Tähän liittyy samalla vaatimus siitä, että alennetuilla verokannoilla on oltava selkeät tavoitteet, joiden toteutumista on seurattava. Lisäksi siirtymällä neutraliteettiperiaatteen soveltamisen vältettäisiin *de minimis*-asetuksen tuottama oikeusepävarmuus³⁷.

2.3 Metsävähennys

Tuloverotus perustuu Suomessa pääsääntöisesti *nettotulon verotukseen*, joten verovelvollinen voi vähentää saamastaan bruttotulosta sen hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot. Nettotulon verotus koskee kaikkia tulolähteitä. Siten myös luonnollinen henkilö voi vähentää henkilökohtaisen tulolähteen tulostaan sen tulo-hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot. Tulon hankkimisesta johtuneina menoina pidetään lähtökohtaisesti kaikkia sellaisia menoja, jotka verovelvollinen on suorittanut tarkoituksessa saada veronalaista tuloa. Lisäksi tulon hankkimisesta johtuneina menoina pidetään menoja, joita ei ole alun perin suoritettu tarkoituksessa hankkia tuloa, mutta jotka ovat kuitenkin kerryttäneet veronalaista tuloa.³⁸ Maa-alueet ovat kulumatonta omaisuutta ja niiden hankintamenot voidaan vähentää EVL (360/1968) 42.2 §:n perusteella vain luovutuksen yhteydessä. Siten maa-alueen hankintamenosta ei voida tehdä esimerkiksi poistoja omistusaikana, vaikka maa-aluetta käytettäisiin tulonhankinnassa.

Henkilöverotuksessa maa-alueen hankintameno voidaan vähentää vain maa-alueesta saatua luovutusvoittoa laskettaessa. Maa-alue voi tuottaa puun myyntituloa, jota verotetaan TVL (1535/1992) 43.1 §:n perusteella pääomatulona (pystykauppa). Hankintakaupassa puun myynnistä saatu tulo jaetaan puutavarasta saatuun pääomatuloon ja TVL 63 §:n mukaiseen hankintatyön arvoon, jota verotetaan ansiotulona. Puun myyntitulon verotuksessa metsän hankintamenosta voidaan tehdä TVL 55 §:n mukainen metsävähennys. Metsävähennys on luonteeltaan eräänlainen metsän hankintamenosta tehtävä poisto.³⁹ Metsävähennyksen enimmäismäärä lasketaan metsän hankintamenosta, johon luetaan sekä maapohjan että puuston hankintameno. Metsävähennys voidaan lain sanamuodon perusteella tehdä vain maatilana pidettävältä kiinteistöltä saadun metsätalouden pääomatulon perustella.

³⁷ Ks. viimeksi mainittuun liittyen esimerkiksi Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tuloverolain muuttamisesta (luonnos).

³⁸ Ks. lähemmin ns. luonnollisista vähennyksistä esimerkiksi Myrsky (2014).

³⁹ Ks. laajemmin Verohallinnon ohje. Metsävähennys. 15.9.2015, Dnro A113/200/2015.

Siten vähennystä ei voida tehdä muulta maa-alueelta, kuten omakotitalotontilta, luovutetun puun myyntitulon perusteella⁴⁰.

Metsävähennys – joka säädettiin vuonna 1993 ja uudistettiin vuonna 2008 - on yksityismetsätalouden rakenteeseen vaikuttava keino. Metsävähennys edistää myös elinaikana tehtyjä sukupolvenvaihdoksia, jos metsässä on hakkuumahdollisuuksia ja jatkaja kykenee maksamaan metsäkiinteistöstä luopujalle. Jos metsätila on hankittu vastikkeellisesti *1.1.1993 jälkeen*, metsänomistajalla on mahdollisuus metsävähennyksen vaatimiseen metsäverotuksessaan. Uudistettu metsävähennys laajensi metsävähennyksen käyttömahdollisuutta paitsi ostettuun metsätilaan, myös aikaisemmin omistuksessa olevaan, vuoden 1993 alun jälkeen metsänomistajan omistukseen tulleeseen metsätilaan.⁴¹ Yhteismetsiin tätä vuosisääntöä ei kuitenkaan sovelleta. Vähennyksen tavoitteena on kannustaa metsänomistajia lisäämään sekä puun myyntejään että metsäomistustensa määrää.⁴² Koska lainkohtaa on perusteltu nimenomaan tällä seikalla lain esitöissä, voi se tulla huomioon otetuksi kiperien tulkintaongelmien kyseessä ollessa. Käytännössä tämän seikan merkitys on kuitenkin marginaalinen.

TVL 55 §:n 1 momentin mukaan *luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä ja näiden muodostamalla verotusyhtymällä sekä yhteiseturudella* on oikeus tehdä metsävähennys maatilana pidettävältä kiinteistöltä saamastaan metsätalouden pääomatulosta ennen 56 §:ssä tarkoitettujen vähennysten tekemistä.⁴³ *Yhteismetsät* ovat TVL 5 §:ssä määritellyistä yhteiseturuksista metsänomistuksen kannalta merkittävin ryhmä⁴⁴. Yhteisöillä ja elinkeinoyhtymillä ei ole oikeutta metsävähennykseen. Metsävähennykseen ei TVL 55.1 §:n sanamuodon mukaan ole oikeutta myöskään sellaisella verotusyhtymällä, jonka osakkaana on esimerkiksi yhteisö tai yhteiseturus eli joku muu taho kuin luonnollinen henkilö tai kuolinpesä.⁴⁵

TVL 55 §:n 2 momentin mukaan metsävähennyksen määrä on enintään 60 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saaman

⁴⁰ Koska tulkinta perustuu selkeään lain sanamuotoon, oikeustilan muutos edellyttää luonnollisesti lain muutosta. Ks. verolakien tulkinnasta lähemmin esimerkiksi Määttä (2014).

⁴¹ Toisaalta vähennysoikeus on myös sellaisilla metsänomistajilla, jotka ovat ostaneet tilan ollessaan pinta-ala-verotuksen piirissä.

⁴² HE 206/2008 vp.

⁴³ TVL 15 §:n mukaan verotusyhtymä ei ole erikseen verovelvollinen, mutta sille kuitenkin lasketaan maatalouden ja muun toiminnan puhdas tulo, joka jaetaan osakkaille niiden osuuksien mukaan, jotka heillä on yhtiön tuloihin.

⁴⁴ Ks. myös HE 50/2011 vp vuoden 2012 tuloveroasteikkolaiksi sekä laeiksi eräiden verotusta koskevien lakien muuttamisesta, jossa mainittua näkökohtaa korostetaan.

⁴⁵ Myös rajoitetusti verovelvolliset voivat tehdä metsävähennyksen, HE 173/2009 vp. Ks. myös Svensk (2014).

veronalaisen metsätalouden pääomatulon määrästä.⁴⁶ Verovelvollisen verovuonna ja aikaisempina verovuosina tekemien metsävähennysten yhteismäärä vähennettynä määrällä, joka TVL 46 §:n 8 momentin nojalla on lisätty metsän veronalaiseen luovutusvoittoon, ei saa ylittää 60 prosenttia verovelvollisen verovuoden lopussa omistamien metsävähennykseen oikeuttavien metsien yhteenlaskettujen hankintamenojen määrästä. Metsävähennys tehdään metsästä saadusta pääomatulosta yhtymätasolla ennen tulojen jakamista osakkaille verotettavaksi, mikä ilmenee hallituksen esityksestä HE 206/2008 vp eräksi metsäverotusta koskeviksi muutoksiksi sekä korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä KHO:2001:54⁴⁷.

Metsävähennyskynnys on 1500 euroa, ts. pienin mahdollinen yhden vuoden metsävähennys⁴⁸. Tämä edellyttää, että verotettavat pääomatulot ovat vähintään 2500 euroa ($0,6 \times 2500$ euroa = 1500 euroa). Tässä yhteydessä on ensinnäkin syytä ottaa huomioon, että tuloihin ei lasketa mukaan verovapaita tuloja. Toiseksi jos metsävähennysprosentti nostettaisiin nykyisestä 60 prosentista 80 prosenttiin, verotettavan pääomatulovaatimuksen säilyessä ennallaan metsävähennyskynnys nousisi 2000 euroon ($0,8 \times 2500$ euroa = 2000 euroa). Toisaalta jos lähdettäisiin siitä, että metsävähennys säilyisi ennallaan eli 1500 eurossa, verotettavien pääomatulojen määrän olisi oltava vähintään 1875 euroa.

Metsävähennysoikeuden *enimmäismäärä* eli metsävähennyspohja on siis 60 prosenttia metsän hankintamenosta; vähennyspohjan seuranta on verovelvolliskohtaista. Metsävähennyspohjaa muodostuu vain 1.1.1993 tai sen jälkeen vastikkeellisesti hankittujen metsien hankintamenon perusteella. Metsävähennyspohja muodostuu aina metsämaan ja puuston yhteisestä hankintamenosta.⁴⁹ Metsän hankintamenoa on vain metsän osuus kiinteistön tai määräalan kauppahinnasta tai muusta vastikkeesta. Jos kiinteistökauppaan kuuluu metsän lisäksi myös muita omaisuuseriä, metsän osuus koko kiinteistön hankintamenosta arvioidaan eri omaisuuserien käypien arvojen suhteessa. Maatalousmaan, rakennusmaan, rakennusten tai aines-

⁴⁶ Saman pykälän 3 momentin mukaan metsän hankintamenona pidetään metsän osuutta kiinteistön hankintamenosta. Jos kiinteistön omistusoikeus siirtyy edelleen vastikkeettomalla saannolla, verovelvollisella on sama oikeus metsävähennyksen tekemiseen kuin edellisellä omistajalla olisi ollut. Jos vastikkeettomalla saannolla siirtyy osa luovuttajan omistamista kiinteistöistä, siirtyvä metsävähennysoikeuden määrä vastaa saannon kohteena olevan metsän hankintamenon suhteellista osuutta luovuttajan metsävähennyksen perusteena olevien hankintamenojen kokonaismäärästä.

⁴⁷ A oli tullut 1.1.1994 metsätalouden harjoittamista varten muodostetun verotusyhtymän osakkaaksi hänen ostettuaan sisareltaan tämän omistaman kolmasosan verotusyhtymän hallinnassa olevista kolmesta metsäkiinteistöstä. Verotusyhtymä oli verovuonna saanut hallinnassaan olevilta kiinteistöiltä metsätalouden pääomatulua. A:lla ei ollut oikeutta tehdä TVL 55 §:n mukaista metsävähennystä siitä metsätalouden pääomatulostaan, joka hänen osuudekseen verotusyhtymän puhtaasta tulosta jaettiin.

⁴⁸ Vertailun vuoksi mainittakoon, että TVL 127 a §:n mukaan *kotitalousvähennyksen osalta kynnys on 100 euroa*, ts. menot ovat vähennyskelpoisia siltä osin kuin TVL 127 b §:ssä tarkoitettu vähennettävä osa kustannuksista ylittää 100 euroa.

⁴⁹ Ks. lisäksi metsävähennyspohjan muodostumista koskevasta oikeuskäytännöstä KHO:2013:3.

maan osuutta kiinteistön kauppahinnasta ei lueta mukaan metsän hankintamenoon.⁵⁰ Metsäteiden rakentaminen ja metsän ojitus ovat metsään kohdistuvia perusparannusinvestointeja. Metsäteiden rakentamisen ja metsän ojituksen menoja ei lueta mukaan metsävähennyksen perusteena olevaan metsän hankintamenoon, koska ne vähennetään TVL 115 §:n perusteella⁵¹.

Ratkaisun KHO:2013:152 mukaan muulta kiinteistöltä kuin *maatilalta* myydystä puusta saadusta tulosta ei voida vähentää osakaahan kiinteistön hankintamenoon sisältyvän puuston hankintamenosta. *Pekka Nykänen* (2013) on tähdentänyt, että vähennykseen ei olisi oikeutta, vaikka puuta myytäisiin välittömästi kiinteistön hankinnan jälkeen ja hakattua puustoa ei istutettaisi enää uudelleen. Tilanne on usein tällainen esimerkiksi vakituista asuntoa tai loma-asuntoa varten hankitun kiinteistön kohdalla, jolta puuta myydään tulevan rakennuksen tieltä. Kiinteistön maapohjasta ja puustosta maksettu määrä lisättynä kiinteistön hankinnasta johtuneilla menoilla, kuten varainsiirtoverolla, on maapohjan hankintamenoa, joka voidaan vähentää vasta kiinteistön luovutuksen yhteydessä. Saadusta puun luovutushinnasta voidaan vähentää vain myynnistä johtuneet menot pääomatulon hankkimisesta johtuneina menoina. Ratkaisussa KHO:2013:152 korkein hallinto-oikeus pitikin riidattomana sitä, ettei ollut mahdollista tehdä puun myyntitulosta metsävähennystä, koska puuta luovutettiin 0,45 hehtaarin suuruiselta vapaa-ajankiinteistöksi hankitulta määräalalta. Verotuksessa on vakiintuneesti pidetty maatilana vain vähintään kahden hehtaarin suuruisia kiinteistöjä, jollei tätä pienempi kiinteistö ole osa maatilana pidettävää suurempaa kokonaisuutta.⁵² Maatilalla tarkoitetaan tässä yhteydessä MVL 2.2 §:n mukaan itsenäisen taloudellisen yksikön muodostavaa kokonaisuutta, jolla voidaan harjoittaa maa- tai metsätaloutta⁵³.

TVL 46 §:n 8 momentin mukaan luovutusvoiton määrää laskettaessa luovutusvoittoon lisätään 55 §:n nojalla tehdyn metsävähennyksen määrä, kuitenkin enintään määrä, joka vastaa 60 prosenttia luovutettavan metsän hankintamenosta. Vaikka metsävähennys tehdään yhtymän tasolla, metsän luovutusvoiton verotus tapahtuu

⁵⁰ *Metsämaaksi* on arvostamislain 7.2 §:ssä määritelty puun kasvattamiseen käytetty tai tarkoitettu maa, jolla kasvupaikalle sopivan täysitiheän puuston keskimääräinen kasvu on korkeimpaan keskimääräiseen tuotokseen johtavana kiertoaikana vähintään 1 kuutiometri hehtaaria kohti kuorellista runkopuuta vuodessa. Yleensä muulle maatilatalouden maalle ei ole kiinteistöjen luovutuskirjoissa kohdennettu kauppahintaa, ja tällaisella alueella mahdollisesti olevan puuston arvo on mukana kiinteistön metsien kokonaispuuston arvossa. Tällöin metsätalousskäytössä oleviin kitu- ja joutomaihin kohdistuva kauppahintaosuus tulee käytännössä mukaan metsävähennyspohjaa muodostavaan metsän hankintamenoon. Verotuskäytännössä tämä on hyväksytty. Toisaalta jos kauppahintaa on erityisistä syistä kohdistettu erikseen muuksi maatilatalouden maaksi luettavalle alueelle, ei metsän hankintamenoa tältä osin muodostu.

⁵¹ Ne vähennetään vuotuisina enintään 15 prosentin suuruisina, poistamatta olevan hankintamenon perusteella määrättävinä poistoina.

⁵² Nykänen (2013).

⁵³ Näin Verohallinnon ohje. Metsävähennys. 15.9.2015, Dnro A113/200/2015.

osakkaan tasolla. Osakkaan saamaa luovutusvoittoa ei siten jaeta tuloksi kaikille yhtiön osakkaille vaan yksinomaan metsän myyneelle osakkaalle. Kun kaikki yhtiön osakkaat saavat hyväkseen myös muiden osakkaiden metsien hankintamenojen perusteella lasketut metsävähennykset, tästä voidaan katsoa seuraavan, että osakkaan luovutusvoittoon lisätään yhtiössä käytetyt metsävähennykset, kuitenkin TVL 46 §:n 8 momentissa säädetty 60 prosentin enimmäismäärä huomioon ottaen.⁵⁴ Tuleeko osakkaan luovutusvoittoon ajallisesti lisätä kaikki yhtiössä käytetyt metsävähennykset vai vain kuolinpesän osakkuusaikana yhtiössä tehdyt metsävähennykset? Täältä osin on katsottu, että kuolinpesän luovutusvoittoon voidaan lisätä vain kuolinpesän osakkuusaikana yhtiössä tehdyt metsävähennykset.

Edellisen omistajan käyttämätön metsävähennysoikeus siirtyy uudelle verovelvolliselle myös eräissä sellaisissa jatkuvuusperiaatteen mukaisesti käsiteltävissä omistuksenvaihdostilanteissa, joissa ei ole kyse varsinaisesta luovutuksesta. Tällaisia tilanteita ovat esimerkiksi vainajan metsäomaisuuden siirtyminen kuolinpesälle, kuolinpesän metsäomaisuuden jako määräosin osakkaille verotusyhtiönä hallittavaksi, verotusyhtiön yhteisomistuksen purkautuminen sopimuksella tai kiinteistötoimituksella (halkominen) sekä puolisojen yhteisen metsätalouden harjoittamisen päättyminen toisen puolison kuoleman takia. Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO:2006:74 mukaan metsävähennysoikeus siirtyy yhteismetsän käyttöön, kun metsävähennysmetsä liitetään perustettavaan tai jo olemassa olevaan yhteismetsään, vaikka kyseessä ei olekaan varsinainen saanto. Sellaisissa TVL 24 §:ssä tarkoitetuissa toimintamuodon muutoksissa, joissa metsätalous yksinään tai muiden toimintojen mukana siirtyy perustettavalle avoimelle yhtiölle, kommandiittiyhtiölle tai osakeyhtiölle, ei metsävähennysoikeutta kuitenkaan siirry uuden toimintamuodon käyttöön, koska elinkeinoyhtymille ja yhteisöille ei ole TVL 55.1 §:ssä säädetty oikeutta metsävähennykseen.⁵⁵

Metsän hankintamenoa on kauppahinnan tai muun vastikkeen lisäksi myös metsään kohdistuva osuus kiinteistön hankintaan välittömästi liittyneistä muista menoista. Tällaisia menoja ovat varainsiirtovero, lainhuudatus- ja lohkomiskulut sekä muut luovutuksesta luovutuksensaajalle aiheutuneet välittömät kustannukset. Ositus- tai perinnönjakotilanteissa metsävähennyspohjaa muodostuu verovelvolliselle, joka käyttää metsän hankintaan osituksen tai perinnönjaon ulkopuolisia varoja. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 11.10.2013, t. 3251 mukaan uutta met-

⁵⁴ KHO:2015:47 (ään.).

⁵⁵ Ks. myös Isotalo (2014), joka on tarkastellut metsävähennyksen tulkintakysymyksiä, jotka liittyvät seurantayksikön vaihtumiseen. Erityisenä painopisteenä hänellä on ollut puolisojen yhteisen metsätalouden ja verotusyhtymien aiheuttamat metsävähennysongelmat.

sän hankintamenoa ja metsävähennyspohjaa ei kuitenkaan muodostu silloin, kun ulkopuolisia varoja käytetään tasingon maksamiseen oman metsän omistuksessa pitämiseksi⁵⁶.

Metsävähennys toimii poiston tavoin metsäkiinteistöä ostettaessa, mutta se on tuloutettava metsäkiinteistöä muulle kuin lähisukulaiselle myytäessä. Metsätilojen, joilla on hakkuumahdollisuuksia, kannattaa metsävähennyksen vuoksi kasvattaa tilakokoaan lisämetsäostoin. Uudistetulla metsävähennyksellä on merkitystä metsäkiinteistömarkkinoilla, joilla myynissä olevat metsätilat ovat yleensä keskimääräistä vähäpuustoisempia. Aiemmin, kun metsävähennys kuului de-minimis -tuen piiriin, katsottiin sen toimineen yksittäisen metsäkiinteistön ostajan rajoitteena. *De minimis* -säännöllä katsottiin olevan merkitystä lähinnä yksityisten suurmetsänomistajien, joidenkin maatilatalouden harjoittajien ja yhteismetsien metsäkiinteistöjen hankinnoissa.⁵⁷ Metsävähennystä on luonnehdittu myös hallituksen esityksessä HE 54/2009 vp vähämerkitykselliseksi tueksi. Toisaalta tämä käsitys on herättänyt kritiikkiä valtiovarainvaliokunnan asiantuntijakuulemisessa. Lähes kaikki valiokunnan kuulemat metsäalan asiantuntijat olivat pitäneet käsitystä virheellisenä. Tämä oli myös maa- ja metsätalousministeriön kanta. Valiokunnan mielestä kysymystä metsävähennyksen luonteesta on tarkasteltava avoimesti suhteessa yleiseen verojärjestelmään, minkä lisäksi tulee ottaa huomioon sääntelyn taustalla oleva metsänhoidollinen kehittämistavoite.⁵⁸ Edellä mainittuun nähden on mielenkiintoista panna merkille, että esimerkiksi valtiovarainvaliokunnan mietinnön VaVM 23/2011 vp mukaan metsävähennyksessä ei ole kysymys valtiontuesta vaan tavasta ottaa huomioon puuston hankintameno. Valittu kaavamainen ja keskimääräisesti edustava tapa on perusteltu ja hyväksyttävä, kun otetaan huomioon uusiutuvan metsävarannon erityisluonne. Se seikka, että metsävähennys on verovelvolliskohtainen, ei muuta tilannetta. Kaavamainen vähennys on kehitetty nimenomaan verojärjestelmän omista tarpeista, jottei sinänsä selvää vähennysoikeutta tarvitse jaksottaa kohde kohteelta.

2.4 Menovaraus ja tuhovaraus

Puun myyntitulon verotuksessa erityispiirteenä on menojen ja tulojen eriaikainen kertyminen. Tulojen ja menojen samanaikaisuuden parantamiseksi metsätalouden pääomatulosta voidaan tehdä menovaraus, jolla katettaisiin metsätaloudesta aiheutuvia menoja neljän tai kuuden seuraavan verovuoden aikana. Menojen vähentämi-

⁵⁶ Verovelvollinen oli omistanut muun ohella metsää, maatalousrakennuksia ja salaojia, jotka jäivät avioeron jälkeen toimitetussa osituksessa hänen omaisuudekseen. Omaisuuserien hankintamenoihin ei tehty lisäyksiä verovelvollisen lainavaroin maksaman tasingon perusteella.

⁵⁷ MMM 2012:1.

⁵⁸ Ks. lähemmin VaVM 32/2008 vp ja VaVM 23/2011 vp.

nen ei silti estyisi niinäkään vuosina, joina puun myyntituloa ei ole, sillä puun myyntituloon kohdistuvat menot voitaisiin vähentää muista pääomatuloista.⁵⁹ Metsätalous poikkeaa siis lähes kaikista muista tulonhankintatoiminnoista siinä, etteivät tulot ainakaan pienillä maatiloilla yleensä kerry vuosittain, vaan esimerkiksi 5 –10 vuoden välein. Metsään kohdistuvia menoja on sen sijaan joka vuosi.⁶⁰ Päätehakkuihin liittyy lakisääteinen metsänuudistamisvelvoite. Metsän uudistamiseen liittyvät toimenpiteet on usein mahdollista suorittaa vasta 1–3 vuoden kuluessa päätehakkuusta.⁶¹ Menovaraus onkin tarkoitettu kattamaan metsänuudistamisen kuluja. TVL 111 §:n mukaan menovaruksen enimmäismäärä on 15 prosenttia metsätalouden veronalaisen pääomatulon määrästä, josta on vähennetty metsävähennyksen määrä. Tällä tavoin metsänomistaja voi siirtää 15 prosenttia verovuoden metsätulon pääomatuloista verotettaviksi myöhemmin vuosina, ts. menovaruksella voidaan lykätä veronmaksua myöhemmille vuosille.⁶²

Puun myyntitulosta voidaan vähentää metsävähennyksen lisäksi meno- ja tuhovaukset ja muut puun myyntitulon hankinnasta johtuneet menot. Meno- ja tuhovaraus on sidottu vain maatilana pidettävältä kiinteistöltä saadun puun myyntitulon verotukseen, minkä TVL 111 §:n sanamuoto suoraan osoittaa. Muut puun myyntituloon kohdistuvat menot voidaan vähentää pääomatulosta riippumatta siitä, saadaanko tulo maatilalta vai muulta kiinteistöltä.

TVL 111 §:ssä säädetään siis menovaruudesta. Pykälän perusteella on havaittavissa useita kriteereitä, joiden perusteella menovaruksen käyttöä on rajoitettu:

- Ensinnäkin menovaruukseen tekemiseen oikeutettuja verovelvollisia on olennaisesti rajattu, ts. varaukseen oikeutetut on rajattu luonnollisiin henkilöihin, kuolinpesiin ja näiden muodostamiin verotusyhtymiin sekä yhteisöihin.⁶³
- Toiseksi kysymys on oltava maatilana pidettävästä kiinteistöstä. Siis vaikka kysymyksessä olisi laajasta kesämökkkitontista, menovaruksen tekeminen ei kävisi päinsä.

⁵⁹ HE 200/1992 vp.

⁶⁰ Yllä mainittu kuvastaa sitä, että vaikka metsäveropolitiikassa omaksuttaisiinkin neutraliteettiperiaatetta painottava näkökulma, on samanaikaisesti otettava huomioon metsätaloudelle ominaiset erityispiirteet. Ellei viimeksi mainittuja näkökohtia otettaisi asianmukaisesti huomioon, metsätaloutta sanktioitaisiin verotuksellisesti.

⁶¹ HE 200/1992 vp.

⁶² Toisaalta menovaraus on luokiteltu verotueksi, jonka aiheuttama vuosittainen määrä on ollut viime aikoina 16 – 17 miljoonaa euroa vuodessa, VATT (2015).

⁶³ Myös rajoitetusti verovelvolliset voivat tehdä varauksen, HE 173/2009 vp.

- Kolmanneksi metsä ei saa sisältyä elinkeinotoimintaan.⁶⁴
- Neljänneksi varauksen enimmäismäärä on 15 prosenttia metsätalouden veronalaisen pääomatulon määrästä, josta on vähennetty metsävähennyksen määrä.
- Menovaraus on tuloutettava Oulun ja Lapin läänissä kuuden ja muualla maassa neljän seuraavan verovuoden aikana. Metsänomistaja voi valita tulouttamisvuoden näiden aikarajojen puitteissa. Menovarauksen tekeminen merkitsisi siis sitä, että verovelvollinen voisi neljänä/kuutena vuotena tulouttaa tätä tuloa kattaakseen noina vuosina syntyviä menoja. Neljännen/kuudennen vuoden päättyessä käyttämättä olevan menovarauksen määrä olisi tuloutettava suoraan metsätalouden pääomatuloksi. Tätä määrää ei luettaisi metsävähennyksen eikä uuden menovarauksen laskentapohjaan.⁶⁵
- Poistoina vähennettävistä menoista saadaan kattaa vain vuotuista poistoa vastaava määrä.

On myös korostettava, että kuolinpesissä kannattaa ottaa huomioon meno- ja tuho-varauksen käyttö tulevia menoja silmällä pitäen, koska kuolinpesän mahdollista tappiollista metsätalouden tulosta ei kuolinpesässä käytännössä pääse vähentämään alijäämähyvityksenä ansiotulojen veroista, vaan tappio jää odottamaan seuraavan 10 vuoden aikana kertyviä pääomatuloja. Tältä osin ei ole siis kysymys niinkään verolainsäädännön muutostarpeista, vaan siitä, että neuvonnalla ja muutoin *informaatio-ohjauksella* kuolinpesille tehdään selväksi heille verotuksellisesti kannattavin toimintavaihtoehto.

Menovarauksesta on erittäin vähän oikeuskäytäntöä. Julkaistuja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja ei ole lainkaan ja hallinto-oikeuden ratkaisuja on yksi. Viimeksi mainitussa oli kysymys menovarausvaatimuksen esittämisaikakohdasta. Hallinto-oikeus katsoi, että mainittu vaatimus on esitettävä ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen päättymistä.⁶⁶ Verohallinnon ohjeita meno- ja tuho-varauksesta ei ole. Tässä suhteessa voidaan kuitenkin tulkinta-apua hakea metsävähennyksestä koskevasta ohjeesta 15.9.2015, Dnro A113/200/2015. Oikeuskäytännön hyvin suppea määrä kertoo yhdeltä osin varauksen helpeä hallinnoitavuudesta. edellä mainittu Verohallinnon ohje edistää puolestaan menovarauksen soveltamisen ennakoitavuutta⁶⁷.

⁶⁴ Ks. myös HE 203/1992 vp. Puutavaran ottaminen metsästä yrityksen oman valmistustoiminnan käyttöön ei aiheuttaisi veroseuraamuksia, sillä kysymyksessä olisi saman tulolähteen puitteissa tapahtuva siirto käyttöomaisuudesta vaihto-omaisuuteen.

⁶⁵ HE 200/1992 vp.

⁶⁶ Oulun HAO 5.11.2003 03/0481/2.

⁶⁷ Koska menovarauksen monet rajaukset ovat vastaavia kuin metsävähennyksen rajaukset, kyseinen Verohallinnon ohje on myös tässä yhteydessä avuksi lain tulkinnassa.

Metsätalouden pääomatuloksi luetusta metsätuhon perusteella saadusta *vakuutus- tai vahingonkorvauksesta* voi metsänomistaja tehdä menovarausta vastaavalla tavalla tuhovaruksen⁶⁸. Verovuoden tuloksi jätetään merkitsemättä määrä, joka tarvitaan tuhoutuneen metsän uudistamiseen. Tuhovaraus on enintään tuhoutuneen metsän kunnostusmenojen määrä.⁶⁹ Tuhovarausta ei toisaalta koske 15 prosentin enimmäismäärä toisin kuin menovarausta. Tuhovaraus tuloutetaan vastaavalla tavalla kuin menovaraus.

2.5 Metsää omistavat kuolinpesät verotusyhtymiksi tai yhteismetsiksi

Metsätilakokoa ja rakennetta pohtinut työryhmä ehdotti, että kuolinpesiä kannustetaan *neuvonnalla* siirtämään metsätilat yhdelle omistajalle tai vapaaehtoisesti muuttamaan metsätilat verotusyhtymiksi, jolle laaditaan yhteishallintosopimus, tai yhteismetsiksi. Yhteishallintosopimusten laadintaa varten kehitettäisiin malleja. Täsmennyksenä on syytä huomauttaa, että kuolinpesää verotetaan erillisenä verovelvollisena. Kuolinpesän tuloja ei jaeta kuolinpesän osakkaiden henkilökohtaisiksi tuloiksi⁷⁰. Verotusyhtymässä taas tulot ja menot lasketaan yhtymäkohtaisesti. Toisin kuin kuolinpesässä, tulot jaetaan verotettavaksi osakkaiden tuloina. Toisaalta Tilakokotyöryhmän ehdotus linjasi jo aikaisempaa käytäntöä, jossa neuvonnassa oli painotettu hankalien yhteisomistussuhteiden muodostamisen välttämistä ja jos näitä ei voitu välttää, pyrittäisiin laatimaan yhteishallintosopimuksia tai muodostamaan yhteismetsiä. Tilakokotyöryhmä arvioi vuonna 2012 verotukseen liittyen, että pääomatuloverotuksen progressiivisuus hidastaisi kuolinpesämuotoisen metsänomistuksen vähenemistä⁷¹. Perintö- ja lahjaverotuksen yli 200 000 euron perintöveroluokka todennäköisesti viivästyttäisi metsätilojen sukupolvenvaihdoksia ja lisäisi yhteisomistuksia ja tilan jakamisia.⁷²

Ehdotuksen taustalla oli se, että kuolinpesien hallussa on 11 prosenttia yksityismetsäalasta, mikä vastaa noin 1,14 miljoonaa metsämaahehtaaria. Kuolinpesiä voi olla

⁶⁸ vrt. TVL 78 §:n säännös, jonka mukaan vahingonkorvaus tai muu siihen verrattava korvaus ei ole veronalaista tuloa, ellei sitä ole saatu veronalaisen tulon sijaan tai korvaukseksi elatuksen vähentymisestä.

⁶⁹ Heikura (2012).

⁷⁰ Vrt. hankintatyön arvo, joka verotetaan tekijän henkilökohtaisena tulona.

⁷¹ Tämän tutkimuksen käsikirjoitukseen saaduissa kommentteissa korostettiin, että pääomatuloverotuksen progressiivisuus vaikuttaa käyttäytymiseen harvoin.

⁷² MMM 2012:1. Perintövero I veroluokassa olisi 23 500 euroa, jos verotettavan osuuden arvo olisi 200.000 euroa. Veroprosentti ylimenevästä osasta olisi 17 aina 1.000.000 euroon saakka. Ks. tarkemmin PerVL 14 §. Tämän tutkimuksen käsikirjoitukseen saaduissa kommentteissa korostettiin, että viivytysvaikutus aktualisoi- tuu käytännössä vain harvoissa tapauksissa.

jakamattomina useammassa sukupolvessa, jolloin niissä voi olla huomattavan paljon osakkaita. Kuolinpesät ovat tutkimusten mukaan muita omistajia passiivisempia metsien hoidossa ja käytössä⁷³. Metsätila on myös usein suvulle tärkeä vapaa-ajan viettopaikka, mikä puoltaa yhteisomistusta. Metsää omistaville kuolinpesille voitaisiin säätää määräaika, jonka kuluessa se on jaettava joko jollekin kuolinpesän osakkaalle taikka useamman osakkaan yhteisomistukseen. Riskinä lakisääteisessä velvoitteessa jakaa kuolinpesä on, että se saattaa johtaa tilan metsien halkomiseen osakkaiden kesken. Velvoite olisi myös vastoin voimassa olevan perintölainsäädännön keskeisiä periaatteita⁷⁴. Jos kuolinpesän metsät halutaan pitää yhteisomistuksessa, parempi vaihtoehto on kannustaa neuvonnalla muuttamaan omistus vapaaehtoisesti joko verotusyhtymäksi tai yhteismetsäksi. Näillä on kuolinpesään nähden monia verotuksellisia etuja, joita neuvonnassa voidaan korostaa. Verotusyhtymälle kannattaisi työryhmän mukaan laatia toiminnan ja käytön periaatteet määrittävä yhteishallintosopimus.⁷⁵

Täsmennetään *verotusyhtymän* käsitettä. TVL 4 §:ssä säädetään yhtymistä. Pykälän 1 momentin 2 kohdan mukaan verotusyhtymällä tarkoitetaan sellaista kahden tai useamman henkilön muodostamaa yhteenliittymää, jonka tarkoituksena on kiinteistön viljely tai hallinta. Verotusyhtymät eivät ole oikeussubjekteja, jotka voisivat hankkia omaisuutta tai ottaa velkaa omiin nimiin⁷⁶. Verotusyhtymä muodostuu tavallisesti silloin, kun vähintään kaksi henkilöä omistaa maapohjan, kuten metsäkiinteistön. Maa- ja metsätaloutta harjoitetaankin usein verotusyhtymänä. Osakkaita ovat tavanomaisesti vanhemmat ja lapset tai sisarukset. Samat omistajat muodostavat kaikkien samoin osuuksin omistamiensa tilojen osalta yhden verotusyhtymän. Tilat voivat sijaita eri kunnissa, kunhan ne muodostavat yhden taloudellisen kokonaisuuden.⁷⁷ Verotusyhtymät eivät ole erillisiä verovelvollisia. Ne ovat laskentasubjekteja puhtaita tuloja ja varoja laskettaessa. Korvoja, tappioita ja lainoja ei kuitenkaan käsitellä verotusyhtymän nimissä. TVL 15 §:n mukaan verotusyhtymälle laskeaan maatalouden ja henkilökohtaisen tulolähteen puhdas tulo tai tappiollinen puh-

⁷³ Esimerkiksi Hietalan ja Valosen selvityksen (2016) mukaan kuolinpesistä 31 % on passiivisia. Vastaava osuus verotusyhtymistä oli 16 %.

⁷⁴ Tässä selvityksessä suhtaudutaan varauksellisesti sellaisiin uudistuksiin, jotka olisivat vastoin voimassa olevan lainsäädännön peruseriaatteita. Tämän vuoksi sen luonteiset lain muutosehdotukset on päädytty sivuuttamaan. OTT Pentti Lähteenoja nosti haastattelussa esille mielenkiintoisen vaihtoehdon, jossa kuolinpesät jaettaisiin verotuksessa viran puolesta 3 - 5 vuoden määräajan jälkeen. Siviilioikeudelliseen oikeustilaan ei luonnollisestikaan puututtaisi verosäännöksillä. Kuolinpesän osakkaat voisivat edelleen säilyttää kuolinpesän jakamattomana määräämättömän ajan. Verotuksessa kuolinpesän tulo kuitenkin käsiteltäisiin osakkaiden tulona määräajan jälkeen. Verosäännösten muuttaminen kannustaisi osakkaita jakamaan kuolinpesiä.

⁷⁵ MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

⁷⁶ Ks. esimerkiksi HE 200/1992 vp.

⁷⁷ Verohallinnon ohje. Verotusyhtymä.

das tulo; tulolähteiden puhtaat tulot tai tappiolliset puhtaat tulot (tulojen ja tulonhankkimismenojen erotus) jaetaan osakkaille heidän osuuksiensa mukaisessa suhteessa.⁷⁸

2.6 Arvonlisäverotus

Arvonlisäverotuksessa on lähtökohtaisesti kaksi puolta: yhtäältä metsänomistaja on oikeutettu tekemään vähennyksen hankkimistaan arvonlisäverollisista tuotantopanosista liiketoimintaansa varten, toisaalta metsänomistajan on suoritettava arvonlisäveroa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta puukaupasta. Edellä mainittua on syytä täydentää sillä, että tilikauden liikevaihdon perusteella laskettava verovelvollisuuden alaraja on 10 000 euroa⁷⁹. Toisaalta esimerkiksi metsäomistajalla on täysi oikeus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka hänen liikevaihtonsa jäisi mainitun alarajan alapuolelle. Edellytyksenä verovelvolliseksi pääsemiselle on tällöin kuitenkin se, että metsänomistajan katsotaan harjoittavan liiketoimintaa.⁸⁰ Verovelvollisuuden euromääräiseen alarajaan liittyvän veronhuojennuksen yläraja on 30 000 euroa.⁸¹

Mainitsemisen arvoinen säännös on myös AVL 22 a §, jonka mukaan ”tavarain tai palvelun omaan käyttöön ottamisesta ei suoriteta veroa, kun elinkeinonharjoittaja ottaa vähäisessä määrin tavaroita tai palveluja omaan tai perheensä yksityiseen kuluutukseen.” Verohallinnon mukaan oman käytön määrää voidaan pitää vähäisenä, kun se on ilman arvonlisäveroa enintään 850 euroa vuodessa⁸². Tässä on paikallaan myös viitata Verohallinnon ohjeeseen, jonka mukaan vähäisen oman käytön verottomuussäännös koskee vain luonnollisia henkilöitä, puolisoita, kuolinpesiä ja TVL 4 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettuja verotusyhtymiä⁸³. AVL 22 a §:n säännöksellä on merkitystä esimerkiksi, kun puoliset ottavat metsätalouden, maatalouden ja muun alkutuotannon myyntiin valmistettuja tuotteita omaan käyttöönsä. Kuten

⁷⁸ Ks. tarkemmin Verohallinnon ohje. Verotusyhtymä. Ks. myös KHO:2000:49 (ään.), jossa vuonna 1995 kuollut A oli harjoittanut yhdessä puolisonsa kanssa maataloutta heidän puoliksi omistamallaan maatilalla. A:n kuoleman jälkeen ei ollut toimitettu ositusta eikä perinnönjakoa. Maatalouden harjoittajaksi katsottiin A:n kuolinpesä, jonka osakkaina olivat leski ja puolisoitten kaksi lasta.

⁷⁹ Kyseinen alaraja tuli voimaan vuoden 2016 alussa, jota ennen alaraja oli 8 500 euroa. Ks. myös VaVM 50/2014 vp.

⁸⁰ Ks. esimerkiksi Määttä (2015).

⁸¹ Ks. lähemmin HE 363/2014 vp. Veronhuojennuksen yläraja oli ennen vuoden 2016 alkua 22 500 euroa.

⁸² Verohallinnon ohje. Oman käytön ja alivastikkeellisten luovutusten arvonlisäverotus. 20.5.2009, Dnro 621/40/2009.

⁸³ Verohallinnon ohje. Oman käytön ja alivastikkeellisten luovutusten arvonlisäverotus. 20.5.2009, Dnro 621/40/2009.

euromäärä osoittaa, tämän vapautuksen merkitys on marginaalinen ja sen funktiona onkin ensisijaisesti helpottaa hallinnollisesti arvonlisäverotusta.

Kansallinen liikkumavara siinä, että arvonlisäveroa hyödynnettäisiin metsäpoliittisena instrumenttina, on erittäin vähäinen. Tämä johtuu siitä, että EU-oikeus sanelee pitkälti ne reunaehdot, joiden puitteissa arvonlisäverolakia voidaan kehittää. Tilanne on siis toisin kuin tuloverolain taikka perintö- ja lahjaverolain kohdalla. Näin ollen tässä yhteydessä ei ole katsottu aiheelliseksi tutkia arvonlisäverolain kehittämisvaihtoehtoja tämän enempää.

2.7 Kiinteistöverotus

2.7.1 Periaatteellisia lähtökohtia

Alkuun tarkastellaan sellaisia periaatteita, joiden voidaan hyvällä syyllä katsoa olleen kiinteistöverolainsäädännön rakennuspuina yhtäältä sitä alun perin säädettäessä ja sittemmin lainsäädäntöä myöhemmin muutettaessa.⁸⁴ Yhtenä kiinteistöjen verotukseen vaikuttavana tekijänä on syytä ottaa huomioon *etu- eli hyötyperiaate*, jonka mukaan on perusteltua, että kiinteistöjen omistajat osallistuvat kyseisten julkisten menojen rahoittamiseen⁸⁵. Kiinteistövero on näin ollen esimerkki verosta, jota ei siis legitimoida veronmaksukykyperiaatteella, vaan toisista perusteluista käsin. Toisaalta etuperiaatteeseen on oikeuskäytännössä nojaututtu vain ani harvoin ratkaisun lopputuloksen osaperusteluna⁸⁶.

Kiinteistöveroa voi luonnehtia *soveltamisalaltaan yleiseksi* ja toisaalta tämän vuoksi soveltamisalasta tehtyjä poikkeuksia on tulkittava suppeasti⁸⁷. Tämä korostuukin siinä, että kiinteistöt lähtökohtaisesti ovat kattavasti kiinteistöveron piirissä⁸⁸. Tällä näkökohdalla on erityistä merkitystä tulkittaessa kiinteistöverovapauksien alaa. Myös kiinteistöverolain säätämiseen johtaneessa hallituksen esityksessä HE 50/1992 vp painotettiin sitä, että erilaisten kiinteistöjen verokohtelun oikeudenmukaisuus ja tasapuolisuus toteutuvat vain, jos kiinteistöt ovat mahdollisimman kattavasti verotuksen piirissä. Lisäksi pyrkimys kohtuullisina pysyviin veroprosentteihin edellyttää, että kiinteistöt tulisivat laajasti veron piiriin. Toisaalta oma lukunsa ovat eriytetyt verokannat sekä erityyppisten kiinteistöjen verotusarvojen vaihtelevuus.

⁸⁴ Ks. kiinteistöverolaista esimerkiksi Aalto (1992) ja Viherkenttä (1993). Ks. myös Myrsky (2013), joka analysoi vero-oikeuden yleisiä oppeja.

⁸⁵ HE 50/1992 vp.

⁸⁶ Tällaisesta tapauksesta tarjoaa esimerkin lähinnä vain KHO:2011:67 (ään.).

⁸⁷ Yllä mainitulta osin logiikka on siis vastaavanlainen kuin esimerkiksi arvonlisäverolain säännöksiä tulkittaessa.

⁸⁸ Tätä on korostettu esimerkiksi hallituksen esityksessä HE 213/2004 vp.

Näiden osalta voi syntyä vaikeuksia hahmottaa, millä edellytyksin kysymys on pääsäännöstä, milloin taas poikkeussäännöstä.⁸⁹

Kiinteistövero on luonnehdittu myös *objektiveroksi*.⁹⁰ Esimerkiksi vuosikirjaratkaisussa KHO:2011:67 (ään.) on osaperusteluna mainittu, että kiinteistöveron luonteeseen paremmin soveltuvana tulkintana on pidettävä verovelvollisuuden kuulumista omistajahaltijaksi tullee ostajalle, jolle kiinteistön hallinta on kauppakirjan mukaisesti siirtynyt. Tätä tukee muun ohella se, että kiinteistövero on keskeisesti kiinteistön ominaisuuksien perusteella määräytyvä vero, jonka yhtenä taustatekijänä on kiinteistöjen omistajien osallistuminen kiinteistöjen käyttöä hyödyttäviin kuntien yhdyskuntarakenne- ja muihin menoihin. Tässä on samalla havaittavissa, että ratkaisussa on tukeuduttu etuperiaatteeseen.

Kiinteistöverolakia tulkittaessa huomiota on kiinnitettävä myös *neutraliteettiperiaatteeseen*. Toisin sanoen kiinteistöverolakia on tulkittava samalla tavalla eri kiinteistöjen kohdalla, ellei lain sanamuodosta taikka lain esitöistä selkeästi muuta johdu. Tähän periaatteeseen kuuluvat myös vaatimukset verotusarvojen määräytymisperusteiden oikeudenmukaisuutta ja yhdenmukaista soveltamista kohtaan⁹¹. Lisäksi on syytä panna merkkille, että erilaisten kiinteistöjen verokohtelun oikeudenmukaisuus ja tasapuolisuus on toteutettavissa vain, jos kiinteistöt ovat mahdollisimman kattavasti verotuksen piirissä⁹². Toisaalta verolaissa kuin verolaissa on yksittäisiä säännöksiä, joilla on selkeästi ohjaava tavoite, ja jotka siis poikkeavat neutraliteettiperiaatteen mukaisesta verokohtelusta. Tässä voidaan viitata esimerkiksi rakentamattoman rakennusmaan korotettuun kiinteistöveroprosenttiin. Saatujen kokemusten mukaan kiinteistöveron korotus onkin kannustanut maanomistajia tonttimaan myyntiin⁹³.

Kiinteistövero on luokiteltavissa *välittömäksi veroksi*, toisin sanoen se on tarkoitettu muodollisesti verovelvollisen maksettavaksi⁹⁴. Tältä osin kiinteistövero poikkeaa arvonlisäverosta, jota on luonnehdittu välilliseksi veroksi. Viimeksi mainittuun ominaisuuteen liittyen arvonlisäverokohtelulta on edellytetty hyvää ennustettavuutta. Pääsääntöisesti erottelulla välittömiin ja välillisiin veroihin on ainoastaan deskriptiivinen, veropoliittinen merkitys.

⁸⁹ Ks. laajemmin poikkeussäännösten suppeasta tulkinnasta Määttä (2014).

⁹⁰ Ks. myös HE 50/1992 vp.

⁹¹ Ks. esimerkiksi HE 102/2013 vp.

⁹² Näin esimerkiksi HE 50/1992 vp.

⁹³ HE 76/2013 vp.

⁹⁴ Muodollisella verovelvollisella tarkoitetaan verolainsäädännön mukaista verovelvollista.

Verotuksessa keskeinen periaate on myös *hallinnoitavuudesta* huolehtiminen. Tämä johtuu kiinteistöverotuksenkin yhteydessä sen massaluonteisuudesta⁹⁵. Näin ollen kiinteistöverolain soveltamisessa tulee välttää millimetrioikeudenmukaisuuteen tähtääviä menettelytapoja ja on tyydyttävä yksinkertaisiin ja virtaviivaisiin menettelytapoihin. Useat kiinteistöverolain säännökset ilmentävätkin juuri sitä, että lailla on pyritty helppoon hallinnoitavuuteen. Samalla on kuitenkin aiheellista korostaa verolainsäädännön *täsmällisyyttä*, mikä oli yksi keskeisistä kiinteistöverolain tavoiteista sitä alun perin säädettäessä⁹⁶.

Unohtaa ei sovi luonnollisestikaan kiinteistöveron *fiskaalista tehtävää*, täsmällisemmin muotoillen kiinteistöveron asemaa osana kuntien tulorahoitusta⁹⁷. Kiinteistöverolakia säädettäessä tähdennettiin aiheellisesti myös sitä, että laaja-alainen kiinteistövero täydentää verojärjestelmää ja keventää osaltaan muuhun verotukseen kohdistuvia paineita⁹⁸. Käytännössä onkin ollut havaittavissa, että kiinteistöveron merkitys on vaiheittain kasvanut, mitä on osaltaan edesauttanut veroprosenttien asteittainen korottaminen. Kiinteistöveron osuuden kasvattamiseen kuntien rahoituspohjassa on esitetty useita perusteita⁹⁹. Ensinnäkin kiinteistövero on vakaa ja hyvin ennakoitavissa oleva vero, johon ei kohdistu samanlaisia alentamispaineita kuin esimerkiksi ansiotuloverotukseen. Toiseksi kiinteistöveropohja ei myöskään liikkumattomana ole altis kansainvälisen verokilpailun asettamille paineille. Tässä suhteessa kiinteistövero poikkeaa useimmista muista veromuodoista ja sen merkityksen voidaan olettaa vastedes kasvavan hyvinvointivaltion rahoituslähteenä. Kolmanneksi kiinteistöveron etuihin kuuluu lisäksi muun ohessa se, että sen taloudellista päätöksentekoa vääristävät vaikutukset ovat vähäisiä.¹⁰⁰ Tähän liittyy osaltaan se, että kiinteistöveroa on hankala välttää epäasianmukaisin veronvälttämistoimin.¹⁰¹

Toisaalta kiinteistöveroa kohtaan on myös esitetty kritiikkiä, mikä osaltaan sanelee reunaehdoja käytettäessä kiinteistöveroa verotulojen lähteenä. Ensinnäkin on tuotu esille se, että kiinteistöveron merkitys vaihtelee kuntakohtaisesti. Veron merkitys on

⁹⁵ Ks. myös HE 102/2013 vp.

⁹⁶ HE 50/1992 vp.

⁹⁷ Toisaalta yllä mainittu sisältää jo viitteen siihen, että kiinteistöveron ohjaava funktio jää toissijaiseksi. Ohjauksista tehtävistä voidaan tosin mainita rakentamattoman rakennuspaikan kiinteistövero-kohtelu, johon palaamme myöhemmin. Tätä taustaa vasten veron ohjaavan luonteen vaikutus verolain tulkintaan sivuutetaan tässä yhteydessä.

⁹⁸ HE 50/1992 vp.

⁹⁹ Mainittakoon myös, että *kiinteistöveroajämien* vuosittainen määrä on ollut viime vuosina noin 20 miljoonaa euroa, kun kokonaisveroajämä on ollut suunnilleen neljä miljardia euroa vuodessa. Ks. tarkemmin Verohallinto. Taskutilasto 2014, s. 16. Kiinteistöveroajämän suhteellinen osuus on ollut siis verraten vähäinen (noin 0,5 prosenttia) suhteutettuna kiinteistöverotulojen osuuteen kokonaisverokertymästä (noin 1,5 prosenttia).

¹⁰⁰ Ks. esimerkiksi VaVM 20/2009 vp.

¹⁰¹ Ks. myös HaVL 17/2009 vp.

suurin kasvukeskuksissa ja kunnissa, joissa on voimalaitoksia tai kesämökkejä. Pienin merkitys sillä on kuntatalouteen muuttotappiokunnissa. Toiseksi pienituloisten omakotiasujien kannalta kiinteistöverorasitus voi tulotasoon nähden olla tuntuva. Kolmanneksi kiinteistöjen verotusarvot vaihtelevat kunnittain, minkä vuoksi onkin kiinnitetty huomiota tarpeeseen seurata kiinteistöjen verotusarvojen määräytymisperusteita.

2.7.2 Metsämaan kiinteistöverovapautta koskevaa käytäntöä

Kiinteistöverolain 2 §:ssä on positiivinen säännös siitä, mikä on kiinteistöveron kohteena oleva kiinteistö eli mitkä kiinteistöt kuuluvat veron piiriin. Negatiiviset säännökset siitä, mitkä kiinteistöt ovat kokonaan tai osittain veron ulkopuolella, sisältyvät lain 3 ja 4 §:iin. Tässä yhteydessä avataan tarkemmin sitä, missä laajuudessa metsämaan kiinteistöverovapaus on aiheuttanut oikeuskäytännössä ongelmia.

Kiinteistöverolain 3.1 §:n mukaan kiinteistövero ei ole suoritettava muun muassa metsästä. MVL (543/1967) 2 §:n 2 momentin mukaan *maatilalla* tarkoitetaan itenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta. Maatila-käsitteellä on merkitystä kiinteistöverotuksessa, sillä kiinteistöverosta vapautettua metsää ja maatalousmaata voi olla vain sellaisella tilalla, joka katsotaan maatilaksi. Maatilana ei yleensä pidetä alle kahden hehtaarin suuruista kiinteistöä, ellei se ole osa maatilana pidettävää suurempaa kokonaisuutta¹⁰². Toisaalta pinta-ala yksinään ei ole ratkaiseva tekijä. Ratkaisevaa on maa- tai metsätalouden harjoittaminen alueella. Esimerkiksi saaristossa olevaa kymmenien hehtaarien suuruista virkistyskäytössä olevaa aluetta ei pidetä maatilana. Pienellä pinta-alalla taas ei lähtökohtaisesti voi harjoittaa maa- tai metsätaloutta vakaassa tulonhankkimistarkoituksessa. Maatilojen ja kokonaan kiinteistöverotuksen piiriin kuuluvien kiinteistöjen välistä rajanvetoa kiinteistön pinta-alatietojen valossa on selvitetty muun muassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa KHO 1996-B-552, KHO:1997:21, KHO:1997:56 sekä KHO 23.9.1997 taltio 2333.

Metsää ja maatalousmaata ei ole erikseen määritelty kiinteistöverolaissa. Toisaalta kiinteistöverolain 15 §:ssä sisältyvien, arvostamislakiin kohdistuvien viittausten perusteella voidaan lähteä siitä, että metsällä ja maatalousmaalla tarkoitetaan kiinteistöverolaissa samaa kuin arvostamislakiin.¹⁰³ Jo pelkästään johdonmukaisuussyyt puoltavat tätä Verohallinnon ilmaisemaa kantaa. *Metsämaan* määritelmä sisältyy arvostamislain 7 §:n 2 momenttiin. Kyseisen määritelmän mukaan metsämaaksi katsotaan puun kasvattamiseen käytetty tai tarkoitettu maa, jolla kasvupaikalle sopivan täystiheän puuston keskimääräinen kasvu on korkeimpaan keskimääräiseen tuotokseen johtavana kiertoaikana vähintään 1 kuutiometri hehtaaria kohti kuorellista

¹⁰² Tosin yli kahden hehtaarin maatilallakin rakennukset ja pihapiiri ovat kiinteistöveronalaisia, ks. esimerkiksi Verohallinnon ohje. Kiinteistöjen verotus – usein kysyttyä. Kiinteistövero 2014.

¹⁰³ Verohallinnon ohje. Kiinteistöverolain soveltamisohje. 2.1.2014, Dnro A197/200/2013.

runkopuuta vuodessa. Metsää, joka ei tuota puuta keskimäärin vähintään 1 m³/ha/v, ei lueta metsämaaksi, vaan muuna maatilatalouden maana pidettäväksi *joutomaaksi*^{104, 105}.

Metsien kiinteistöverovapaus on nostanut tulkintaongelmia myös oikeuskäytännössä, muttei kovinkaan usein. Toisaalta rajanveto-ongelmien luonne on ollut yleensä erityisluonteinen, eikä yksittäisillä tapauksilla liene ollut taloudellisesti suurta merkitystä. Asiaa valaisee esimerkiksi vuosikirjaratkaisu KHO:1996-B-552, jossa verovelvollinen vaati kaupungin alueella sijaitsevista vierekkäisistä 10 163 neliömetrin ja 1 970 neliömetrin suuruisista jakotoimituksessa metsämaaksi luokitelluista tiloistaan määrätyn kiinteistöveron poistamista. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan lainkohdan tarkoittamana metsänä aluetta voidaan pitää silloin, kun sitä on tarkoitus käyttää puun kasvattamiseen metsätalouden tulon saamiseksi. Maa- ja muihin kiinteistörekistereihin sisältyvät maan laatua koskevat merkinnät eivät yksin osoita alueen käyttötarkoitusta metsämaana. Kun otettiin huomioon tilojen pieni koko ja se, ettei selvitystä metsätaloudellisesta käyttötarkoituksesta ollut esitetty, niitä ei voitu yhdessäkään pitää kiinteistöverolain 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna metsänä. Ratkaisun KHO:1997:21 (ään.) taustalla oli taas se, että verovelvollisten vapaa-ajan asunto sijaitsi tilalla, jossa oli rantaviivaa noin 300 metriä ja jonka kokonaispinta-alasta 2,43 hehtaaria oli luokiteltu metsämaaksi 1,6 hehtaaria, joutomaaksi 0,6 hehtaaria ja tonttimaaksi 2 000 neliometriä. Kun otettiin huomioon tilan tosiasiallinen käyttö vapaa-ajankiinteistönä sekä sen sijaintiin ja muotoon nähden rajoitetut mahdollisuudet kestäväan metsätalouden harjoittamiseen, korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei tilasta osakaakaan voitu pitää kiinteistöverolain 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna metsänä.¹⁰⁶ Ongelmaksi on siis yksittäisissä tapauksissa muodostunut se, kuinka pieni alue on katsottavissa metsäksi, ja missä määrin tähän arvioon vaikuttaa alueen käyttötarkoitus ja tosiasiallinen käyttö. Kysymys on siis ollut kiinteistöverolain 3.1 §:n rajanvedon hienosäädöstä.

Toinen tulkinnanvaraisuuksiin liittyvä tyyppiongelma on ollut se, luetaanko tuotanto- yms. rakennukset metsien kiinteistöverovapauden piiriin. Esimerkiksi ratkaisun Turun ja Porin LO 16.2.1996, t. 128/4 taustalla oli se, että verovelvollisen omistamalla, pääasiassa metsämaata käsittävällä kiinteistöllä oli 25 neliömetrin suuruisen rakennus, joka käsitti yhden huoneen, keittokomeron ja saunan. Rakennuksessa ei ollut vesijohtoa eikä sähköä, mutta se oli lämpöeristetty ja lämmönlähteenä käytettiin puulietettä. Verovelvollisen ilmoituksen mukaan rakennus oli tehty käytettäväksi taukotupana hänen kiinteistöllä harjoittamaansa metsätalouteen liittyvissä

¹⁰⁴ Arvostamislain 31 a §.

¹⁰⁵ *Maatalousmaaksi* katsotaan arvostamislain 20 §:n 1 momentin mukaan pysyväisluonteisesti maatalouskäytössä oleva pelto, puutarha sekä luonnonniitty ja luonnonlaidun. Puutarhaksi ei katsota kotitarvepuutarhaa. Kotitarvepuutarhaa pidetään sen sijaan yleensä rakennusmaana. Näin Verohallinnon ohje. Kiinteistöverolain soveltamisohje. 2.1.2014, Dnro A197/200/2013.

¹⁰⁶ Vrt. Oulun HAO 28.6.2002, t. 02/0282/1.

töissään. Huomionarvoista on, että rakennusta pidettiin muuhun kuin vakituiseen asumiseen tarkoitettuna rakennuksena, ei suinkaan osana verovapaata metsää¹⁰⁷. Edellä mainittua taustaa vasten metsän on oltava siis metsää vapautuakseen kiinteistöverosta. Tämä vastaa myös verolainsäädännössä yleisesti sovellettavaa periaatetta, jonka mukaan poikkeussäännöksiä on tulkittava suppeasti¹⁰⁸. Tulkintaongelmat eivät kaiken kaikkiaan ole oikeuskäytännössä tältäkin osin olleet sen paremmin taloudellisesti kuin muutoinkaan merkittäviä.

Kokonaisuutena ottaen metsän vapauttaminen kiinteistöverosta ei ole aiheuttanut paljoltikaan tulkinnanvaraisuuksia. Tulkintaongelmat ovat olleet myös taloudellisesti verraten vähäpätöisiä, kuten edellä mainitut luonnehdinnat tyyppitapauksista osoittavat. Rajanveto-ongelmat on useimmiten ratkaistu verraten pian kiinteistöverolain voimaantulon jälkeen, 1990-luvulla. Lisäksi Verohallinto on laatinut soveltamisohjeet, jotka osaltaan auttavat vetämään rajan kiinteistöverosta vapaan metsän ja veronalaisten objektien välille. Näillä perusteilla eivät ainakaan oikeudelliset näkökohdat vaadi sitä, että metsät tulisi säätää kiinteistöveron alaisuuteen.

2.7.3 Eräitä veropoliittisia näkökohtia

Tässä yhteydessä puhutaan veropoliittisista näkökohdista, mutta näkökulma sisältää yhtä lailla metsäpoliittisen näkökulman.¹⁰⁹ Hetimiten alkuun on todettava, että veropoliittinen näkökulma ei johda yhteen ja yksiselitteiseen johtopäätökseen, vaan tällöin tuodaan esille argumentteja puolesta ja vastaan. Niinpä tässäkin yhteydessä on pyritty kokoamaan yhteen argumentteja sen puolesta, että metsät säädettäisiin kiinteistöveron alaisuuteen ja toisaalta argumentteja kiinteistöverovapauden puolesta.

Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen laskelmissa verotuista metsän verovapaus kiinteistöverosta on luokiteltu *verotueksi*¹¹⁰. Toisin sanoen kysymys on verolainsäädännössä tukemistarkoituksessa määritellystä poikkeuksesta verotuksen normaalisti perusrakenteesta eli ns. normiverojärjestelmästä. Käytännössä verotuilla tarkoitetaan verovapauksia, verovähennyksiä, alempia verokantoja ja muita niihin rin-

¹⁰⁷ Lääninoikeuden päätöksessä kiinnitettiin tosin huomiota rakennuksen ominaisuuksiin, sisustukseen ja käytötarkoitukseen. Ks. myös Oulun HAO 26.11.2010, t. 10/0571/1.

¹⁰⁸ Ks. suppeasta tulkinnasta laajemmin esimerkiksi Määttä (2014).

¹⁰⁹ Ks. veropolitiikasta esimerkiksi Määttä (2007).

¹¹⁰ Valtion taloudellinen tutkimuskeskus (2010). Arhippaisen ja Pylkkäsen (2000) mukaan, jos maa- ja metsätalousmaa olisi ollut yleisen kiinteistöveroprosentin piirissä, sen tuotto olisi noussut vuonna 2000 lähes 400 miljoonaan markkaan. Tämä olisi merkinnyt metsätalouden verorasituksen selvää kiristymistä. Sen kiinteistöverorasitus olisi ollut lähes kolminkertainen muuhun elinkeinoitoimintaan verrattuna.

nastettavia keinoja, joiden avulla tuetaan jotain tiettyä elinkeinoa tai verovelvollisryhmää.¹¹¹ Verotukia koskevissa uusimmissa raporteissa ei ole kuitenkaan mainittu, kuinka paljon verotukea metsien kiinteistöverovapaus aiheuttaa¹¹². Tämän verotuen läpinäkyvyyden parantamiseksi vastaisuudessa olisi suositeltavaa, että metsien kiinteistöverovapaudesta sisällytettäisiin verotukiraporttiin tuen suuruus tai ainakin suuruusluokka-arvio, kuten yleensä verotukien osalta tehdään.

Kiinteistöveron ulottaminen metsämaahan on herättänyt julkisuudessa keskustelua puolesta ja vastaan. Kiinteistöveron ei ole katsottu kannustavan lisääntyvään puun myyntiin. Samalla on pelätty, että kiinteistövero sekoittaisi toimivan puukaupan. Kiinteistöveron on myös todettu heikentävän metsätalouden kannattavuutta ja koska kiinteistöverosta siirtyisi todennäköisesti ainakin osa teollisuuden puusta maksamaan hintaan, metsäteollisuuden kansainvälinen kilpailukyky heikkenisi ja samoin teollisuudenalan kannustin investoida Suomeen. Metsien kiinteistöveron on myös pelätty pirstovan jo muutoinkin hajallaan olevia metsätiloja. Kattavaa tutkimustietoa kiinteistöveron vaikutuksista puu- ja metsätilamarkkinoihin ei kuitenkaan ole. Esimerkiksi Rämön ym. (2016) tutkimuksen mukaan noin puolet metsänomistajista harkitsisi kiinteistöveron myötä metsätilasta luopumista. Veronmaksukykyperiaatekaan ei puolla kiinteistöveron ulottamista metsämaahan: yksityismetsänomistajista eläkeläisiä on näet 45 prosenttia¹¹³. Edelliseen nähden päinvastaista näkökantaa edusti *Martti Hetemäen* johdolla istunut verotyöryhmä (2010), jonka mukaan maa- ja metsätalousmaan jättämiselle kiinteistöveron ulkopuolelle ei ole perusteltuja syitä. Työryhmä ei kuitenkaan tehnyt asiasta esitystä, vaan katsoi, että maa- ja metsätalousmaan lisääminen kiinteistöveropohjaan vaatii lisäselvityksiä järjestelmän käytännön toteutukseen liittyen.

Kiinteistöveron ulottamista metsämaahan ei analysoida tässä esityksessä enempää, koska aihe edellyttäisi laajuutensa puolesta omaa tutkimusta. Kysymys on yhtäältä taloudellisten vaikutusten erittelystä samoin kuin lainsäädäntötekniiseen toteutukseen liittyvistä näkökohdista. Kaiken lisäksi metsämaan kiinteistövero on aiheuttanut merkittävästi periaatteellista eripuraa. Esitetyt näkökohdat viittaavat myös siihen, että metsien kiinteistöverotukseen sisältyisi koko joukko epävarmuustekijöitä ja lainsäädäntötekniisiä ongelmakohtia. Viimeksi mainitun osalta on aiheellista todeta erityisesti se, että kiinteistöverotus olisi verotuksellisesti työläs toteuttaa, koska metsätilan arvo perustuu 90-prosenttisesti puuston arvoon ja puuston määrä on koko ajan muuttuva suure¹¹⁴.

¹¹¹ Toisaalta Huovarin ym. (1999) mukaan maa- ja metsätalousmaan jääminen kiinteistöveron ulkopuolelle ei ole mitenkään harvinaista, sillä myös useimmissa muissa maissa näillä on erityiskohtelu.

¹¹² Valtion taloudellinen tutkimuskeskus 28.9.2015.

¹¹³ www.taloustaito.fi. 15.9.2014.

¹¹⁴ Näin OTT *Pentti Lähteenoja* haastattelussa 15.4.2016.

3 KATSAUS ERÄISIIN MUIHIN OHJAUSKEINOIHIN

Tässä yhteydessä käydään kiteytetysti läpi eräitä muita kuin vero-oikeudellisia keinoja, joilla on tai voi olla vaikutusta puun saatavuuteen metsästä markkinoille. Kysymys ei ole pelkästään voimassa olevasta lainsäädännöstä, vaan myös lakiesityksistä, joita asian tiimoilta on viime vuosina tehty. Viimeksi mainittuun liittyen eritellen myös sitä, miten ehdotukset ovat edenneet tai ovatko ne mahdollisesti kariutuneet jatkovalmistelussa. Toisaalta tässä esityksessä ei kysymyksenasettelun painopisteen takia ole mahdollisuutta analysoida tyhjentävästi ja seikkaperäisesti muita kuin vero-oikeudellisia instrumentteja. On myös syytä korostaa, etteivät jäljempänä tässä luvussa käsiteltävät instrumentit ole täysin irrallisia verotuksesta. Lisäksi viime kädessä toimenpiteiden muodostama kokonaisuus sanelee sen, mikä vaikutus ohjauskeinoilla on puun tarjontaan.

3.1 Kestävän metsätalouden rahoituslaki

Vuoden 2015 helmikuun alussa tuli voimaan uusi kestävän metsätalouden määrääkain rahoituslaki (34/2015). Laissa säädetään metsätalouden tukien myöntämisen perusteista ja yleisistä edellytyksistä. Tuet ovat harkinnanvaraisia. Tukien myöntämiseen, maksamiseen, valvontaan ja muihin vastaaviin seikkoihin liittyviin menettelyihin sovelletaan rahoituslain lisäksi valtioneuvoston asetustalakiä. Tukien määräästä säädetään valtioneuvoston asetustalalla. Tuki myönnetään joko toteutuneisiin kustannuksiin perustuen tai euromääräisenä tukena.¹¹⁵

Yhtenä keskeisenä kestävän metsätalouden rahoituslainsäädännön uudistamisen lähtökohtana on ollut Euroopan unionin valtiontukisuuntaviivojen uudistaminen vuosille 2014–2020.¹¹⁶ Uudet valtiontukisäännöt ovat aikaisempaa yksityiskohtaisemmat ja lisäävät tukiin liittyvää hallinnollista työtä¹¹⁷. Uusien valtiontukisääntöjen mukaiset tukijärjestelmät voivat olla voimassa vuoden 2020 loppuun saakka. Toinen keskeinen syy lain kokonaisuudistukseen on ollut tarve uudistaa lainsäädäntöä sillä tavoin, että se täyttää perustuslaissa asetetut vaatimukset.

Tuet on jaettu laissa kolmeen ryhmään: ekologiset ja metsän kasvua edistävät tuet, tieverkoston tuki sekä metsien biologisen monimuotoisuuden ylläpitäminen ja met-

¹¹⁵ Ks. tarkemmin kestävän metsätalouden määrääkain rahoituslaista HE 138/2014 vp.

¹¹⁶ Euroopan komission maa- ja metsätalouselalan ja maaseutualueiden valtiontukea vuosina 2014–2020 koskevat suuntaviivat (2014/C 204/01).

¹¹⁷ yllä mainittu on paikallaan suhteuttaa pyrkimykseen vähentää elinkeinoelämän ja muuta sääntelytaakkaa. Ks. sääntelytaakasta lähemmin esimerkiksi Määttä – Tala (2015).

säluonnon hoito. Ekologisia ja metsän kasvua edistäviä tukia voidaan myöntää taimikon varhaishoitoon, nuoren metsän hoitoon, terveyslannoitukseen, juurikäävän torjuntaan ja suometsien hoitoon. Tieverkoston tuki koskee yksityisteiden perusrannusta ja uuden metsätien rakentamista. Metsien biologisen monimuotoisuuden ylläpitämiseksi myönnetään ympäristötukea.

Kestävän metsätalouden rahoituslaki johdattaa samalla keskeiseen periaatteelliseen kysymykseen. Onko taloudellinen tuki tarkoituksenmukaisempaa kanavoida metsänomistajille suorana tukena tai verotukena? Suoran tuen puolesta puhuu usein sen läpinäkyvyys verotukseen verrattuna¹¹⁸. Suoran tuen on väitetty myös varmemmin päätyvän aidosti tukea tarvitseville ja vain heille. Hallinnollisesti erilaisten tukien vertailu ei ole yksiselitteistä. Verotuilla operoitaessa voidaan näet käyttää hyväksi voimassa olevaa lainsäädäntöä, so. verolakeja, mikä alentaa sääntelytaakkaa. Toisaalta ongelmia voi aiheuttaa se, ettei veroviranomaisilla ole erityisasiantunte-
musta esimerkiksi juuri metsäpolitiikasta.¹¹⁹

3.2 Yhteismetsien laajentuminen ja hallinnon kehittäminen

Metsätilakokoa ja rakennetta pohtineen työryhmän yksi ehdotus koski yhteismetsien laajentumista ja hallinnon kehittämistä.¹²⁰ Työryhmä esitti yhteismetsälain vaatimusta kahdesta tilintarkastajasta lievennettäväksi siten, ettei se koskisi pieniä yhteismetsiä. Raja-
us voisi sen sijaan perustua esimerkiksi porrastettuihin yhteismetsän liikevaihtorajoihin. Tähän liittyen lainsäädäntöä muutettiin vuoden 2012 alusta lukien¹²¹. Yhteismetsälain 30 §:n mukaan osakaskunnan tilintarkastajan valintaan ja tilintarkastuksen toimittamiseen sovelletaan, mitä yhteismetsälaisissa ja tilintarkastuslainsäädännössä säädetään. Osakaskunnassa voidaan jättää tilintarkastaja valitsematta ja tilintarkastus toimittamatta, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella tuloslaskelman ja konsernituloslaskelman mukainen liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ei ole ylittänyt 200 000 euroa. Hallituksen esityksen HE 80/2011 vp perusteluissa arvioitiin, että tilintarkastusvelvollisuudesta luopuminen mahdollistaisi pienehkössä yhteismetsässä 800 – 1.300 euron vuosittaisen kustannussäästön aikaisempaan tilanteeseen verrattuna.

Edellä mainittu tarjoaa esimerkin siitä, että tähdättäessä puun saatavuuden parantamiseen markkinoille voidaan hyödyntää joissakin tapauksissa hallinnollisen taa-

¹¹⁸ Ks. myös HE 22/2016 vp sekä TaVM 6/2016 vp.

¹¹⁹ Ks. laajemmin Määttä (2012).

¹²⁰ MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

¹²¹ Ks. tarkemmin HE 80/2011 vp ja MmVM 10/2011 vp

kan tai sääntelytaakan vähentämisessä käytettyjä instrumentteja, kuten taloushallintoa koskevien velvoitteiden lieventämistä.¹²² Toisaalta huomioon on otettava tällaisen sääntelyn käänttöpuoli. Useissa tapauksissa hallinnollista taakkaa tai sääntelytaakkaa koskevat lievennykset on kohdennettu tavalla tai toisella rajaten ne pienyrityksiin. Näin ollen pahimmillaan näistä voi muodostua kasvun este pienyrityksille.¹²³

Tärkeänä potentiaalisena yhteismetsälain muutoskohteena on pidettävä sitä, että arvioidaan mahdollisuuksia yksinkertaistaa yhteismetsien perustamista, hallintoa ja toimintaa koskevaa sääntelyä. Näin kevennettäisiin metsäomistajien ja yhteismetsän hallintoon osallistuvien hallinnollista taakkaa. Aikataulu uudistukselle on se, että hallituksen esitys annettaisiin loppuvuodesta 2017.¹²⁴ Tällaisen uudistuksen voi olettaa aktivoivan metsäkauppaa, koska ostajan kustannukset metsän hankinnasta vähenevät.

Maa- ja metsätalousvaliokunta kiinnitti mietinnössään MmVM 10/2011 vp huomiota muun muassa siihen, että suomalainen metsätalous on perhemetsätaloutta, jossa metsälöiden koko on tyypillisesti pieni, noin 30 hehtaaria. Metsälöiden koosta aiheutui merkittäviä haittoja niin yksityismetsätalouden kannattavuudelle kuin teollisuuden puuhuollollekin. Valiokunta totesi, että saatujen kokemusten perusteella yhteismetsää voitiin pitää varsin tarkoituksenmukaisena metsätalouden harjoittamisen muotona. Hakkuumahdollisuuksiin nähden yhteismetsistä myytiin enemmän puuta kuin yksityismetsistä. Yhteismetsien metsänhoito- ja metsänparannustöihin sijoitettiin hehtaaria kohti enemmän varoja kuin yksityismetsissä keskimäärin. Metsätalouden harjoittamisen näkökulmasta suuri koko mahdollisti luonnon monimuotoisuuden huomioon ottamisen keskimääräistä metsätilaa paremmin. Valiokunta piti välttämättömänä, että yhteismetsien muodostumista edistetään myös verotuksellisin keinoin. Yhteismetsät samoin kuin metsätalous yleensäkin tulisi valiokunnan mukaan olla *de minimis*-tukisääntelyn ulkopuolella. Tältä osin valiokunta viittasi lausunnossa hallituksen esityksestä eräiksi metsäverotusta koskeviksi muutoksiksi (HE 206/2008 vp — MmVL 27/2008 vp) esitettyyn.

3.3 Pilottihankkeiden toteuttaminen metsätilusjärjestelyjen kehittämiseksi

Tilakokotyöryhmä ehdotti, että Maanmittauslaitos toteuttaisi metsätilusjärjestelyjen kehittämiseksi pilottihankkeet vuosina 2011–2014, koska laajamittaisia tilusjär-

¹²² Ks. taloushallinnon raportoinnista lähemmin Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 8/2009.

¹²³ Ks. myös Määttä – Tala (2015).

¹²⁴ Toimintasuunnitelma strategisen...2015-2019. Päivitys 2016.

jestelyjä ei voitaisi muutoin käynnistää. Pilottihankkeissa toteutettaisiin metsätilusjärjestely noin 15 000 hehtaarin alueella, johon tarvittava lisärahoitus on 2 miljoonaa euroa/vuosi, yhteensä 8 miljoonaa euroa. Jatkotoimenpiteistä tehtäisiin johtopäätökset pilotoitien perusteella. Maanmittauslaitoksen arvion mukaan Suomessa on noin neljä miljoonaa hehtaaria metsäalueita, joissa metsätilojen kiinteistö rakenne on sillä tavoin pirstoutunut, että kiinteistö rakennetta on eheyttävä. Pahiten pirstoutuneilla alueilla tilannetta voitaisiin korjata ainoastaan uusjaolla. Hyödyt realisoituisivat pitkällä aikajaksolla. Koska metsien uusjakotoimitukset ovat toistaiseksi olleet harvinaisia, uusjaoissa käytettävien menetelmien kehittämiseksi tulisi perustaa pilottihankkeita.¹²⁵

Tilakokotyöryhmän mukaan tilusjärjestelyiden puuntarjontavaikutukset ja siten myös taloudelliset vaikutukset riippuisivat tilusjärjestelyiden laajuudesta. Miljoonan hehtaarin laajuudella tehtävien tilusjärjestelyiden vaikutukset olisivat todennäköisesti sukupolvenvaihdoshuojennuksen suuruusluokkaa eli merkittävät. Tilusjärjestelyiden kustannusvaikutukset olisivat etupainotteisia ja hyödyt realisoituisivat vasta vuosikymmenten kuluttua. Paikallisesti tilusjärjestelyillä olisi erittäin suuri merkitys metsätalouden harjoittamisen edellytysten parantuessa.¹²⁶

Käsillä oleva ohjauskeino osoittaa, että metsän saatavuutta edistävät *ohjauskeinot voivat olla luonteeltaan ja toteutustavaltaan hyvin monenlaisia*. Ensinnäkin tässä on syytä panna merkillä se, ettei kysymyksessä ole varsinaisesti lainsäädännöllä toteutettava ohjauskeino. Toiseksi huomionarvoinen seikka on ohjauskeinoon määräaikaisuus. Keskeisenä piirteenä voidaan pitää myös ohjauskeinoon kokeiluluonteisuutta. Lisäksi on syytä mainita, että metsien käytettävyyden parantamiseksi tilusjärjestelyt ovat joillakin alueilla ainoa tapa vaikuttaa. Maanmittauslaitoksessa on arvioitu, että jopa neljä miljoonaa metsähehtaaria hyötyisi tilusjärjestelyistä¹²⁷.

4 OIKEUSTILAN ARVIOINTIA

4.1 Verotukien kriittistä arviointia

Verotuet (*tax expenditures*) ovat yleisesti määritellen verojärjestelmän kautta kana-voituja taloudellisia tukia, kuten täydellisiä tai osittaisia vapautuksia tulo- tai arvon-

¹²⁵ Ks. lähemmin MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

¹²⁶ MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

¹²⁷ MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

lisäverosta. Verotukia on luonnehdittu myös lievennyksiksi normijärjestelmästä. Verotuille on usein ominaista muun muassa se, että niiden tavoite on ei-fiskaalinen¹²⁸; ne olisivat korvattavissa suorilla tuilla; verotuet kohdistuvat vain valikoiduille kohderyhmille; verotuet aiheuttavat verotulojen menetyksiä.¹²⁹ Funktionspuolesta verotuet voidaan jakaa kannustintyyppisiin, joilla edistetään tietynsuuntaista käyttäytymistä, ja sosiaaliin, joilla avustetaan taloudellisesti heikossa asemassa olevia verovelvollisia¹³⁰.

Jotakin metsäverotukien suuruusluokasta kertoo esimerkiksi hallituksen esitys HE 206/2008 vp, jossa metsävähennyksen arvioitiin merkitsevän noin 20 miljoonan euron vuotuisia verotuottomenetyksiä. Lisäyksenä todettakoon, että VATT:in arvioissa metsävähennyksen aiheuttaman verotuen määrän arvioitiin olleen 35 miljoonaa euroa/vuosi vuosina 2013 ja 2014 ja ennuste vuodelle 2015 oli 36 miljoonaa euroa. Esimerkiksi verotukitutkimuksissa nämä sijoittuvat pienten verotukien ryhmään. Useat verotuet johtavat näet satojen miljoonien eurojen tai joskus jopa tätä suurempiin verotulomenetyksiin¹³¹. Metsävähennyksen osalta on kaiken lisäksi todettava, että käytetyn vähennyksen huomioiminen luovutusvoittoverotuksessa pienentää verotuksessa vähennyskelpoisten luovutustappioiden määrää sekä jonkin verran lisää luovutusvoittojen verotuksesta kertyviä verotuloja. Vaikutus on kuitenkin vähäinen, koska näistä metsävähennyspohjaa omanneista kiinteistöistä vähennyksen käytön jälkeen vaihtaa omistajaa vastikkeellisesti vain harva.¹³²

Verotukia kohtaan voidaan esittää yleisellä tasolla eräitä kriittisiä havaintoja¹³³. Ensinnä verotuet saattavat olla *ylikattavia*, toisin sanoen niiden piiriin voi päätyä sellaisiakin luonnollisia tai oikeushenkilöitä, joille verotukea ei ole tarkoitettu. Verotukia onkin kritisoitu paljon siitä, että ne päätyvät sellaisille verovelvollisille, jotka eivät tätä tukea tarvitsisi¹³⁴. Näin ollen verotuesta muodostaa pahimmillaan hyvin kallista tapaa tukea tiettyä toimintaa. Vaihtoehtona tulisi tällöin harkita vakavasti suoraa tukea, joka olisi kohdistettavissa täsmällisemmin niille tahoille, jotka aidosti tukea tarvitsevat.

¹²⁸ Ongelmia yllä mainitun kriteerin täyttymisen osalta aiheuttaa se, kuinka täsmällisesti verotuen ei-fiskaaliset tavoitteet on lainvalmistelun yhteydessä määriteltävä, Lähteenoja (2000), vrt. Määttä (2001).

¹²⁹ Ks. lähemmin Määttä (2012). Ks. verotuista metsäpolitiikassa esimerkiksi Lähteenoja (2000).

¹³⁰ Määttä (2007) ja sama (2012).

¹³¹ Ks. verotukien luokittelusta niiden fiskaalisen merkityksen valossa Määttä (2007).

¹³² HE 206/2008 vp. Yllä mainittu kuvastaa joka tapauksessa sitä, että verotukien määrää arvioitaessa on otettava huomioon tuen nettomäärä, ei pelkästään yksittäistä vähennystä tai varausta sellaisenaan.

¹³³ Ks. lähemmin Määttä (2012).

¹³⁴ Ks. esimerkiksi Määttä (2001).

Toiseksi verotuki voi *kapitalisoitua* hintoihin, jolloin se ei hyödytä lainkaan niitä, joille tuki on tarkoitettu¹³⁵. Kolmanneksi verotuet saattavat olla *alikkattavia*, jolloin osa luonnollisista tai oikeushenkilöistä, joille verotuen olisi ollut tarkoitus päätyä, eivät kuitenkaan hyödy verotuesta. Tältä osin voidaan viitata siihen, että esimerkiksi menovaraus ei kata kaikkia sellaisia transaktioita, joilla olisi vaikutusta puukauppaan. Myös metsävähennys on tässä mielessä alikkattava. Ongelmana on myös pidettävä sitä, että perintö- ja lahjaverolain mukaisen maatalan sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulkopuolelle on rajattu puhtaat metsätilat. Lisäksi verotuet voivat aiheuttaa *sääntelytaakkaa*,¹³⁶ mikä johtaa lukuisiin rajanveto- ja muihin tulkintaongelmiin sekä saattaa provosoida epäasianmukaisiin veronvälttämisreaktioihin.

Edellä mainitut kriittiset näkökohdat ovat olleet yleisenä syynä sille, että verotukiin on suhtauduttu verrattain torjuvasti. Niiden sijasta suoria tukia on pidetty parempana vaihtoehtona, koska ne voidaan kohdistaa täsmällisemmin juuri niille toiminnanharjoittajille, jotka ovat taloudellisen tuen tarpeessa. Toisaalta myös suorat tuet kapitalisoituvat hintoihin ja aiheuttavat sääntelytaakkaa. Tätä taustaa vasten on perusteltua, että erilaisia taloudellisia tukia, ml. verotukia, on verrattava tapauskohtaisesti toinen toisiinsa ottaen laajalti huomioon niiden edut ja haitat sekä tehden tältä pohjalta kustannus-hyötyanalyysi yhtäältä sääntelyn tarpeesta ja toisaalta sääntelyvaihtoehtojen paremmuudesta.¹³⁷ On myös otettava huomioon, että puun saatuun parantavat keinot muodostavat laajan toimenpidevalikoiman, joten verotukien vaikuttavuutta ja kustannustehokkuutta ei pidä arvioida yksin näiden tukien valossa vaan laajemmassa kontekstissa.

Metsäverotukien arviointia hankaloittaa se, että yhtäältä niitä kohtaan on esitetty arvostelua tukien kapitalisoitumisen vuoksi, mutta toisaalta monet näistä verotuista ovat alikkattavia. Jos empiirisen evidenssin valossa metsäverotuet kapitalisoituvat hintoihin, on aiheellista suhtautua kriittisesti näihin verotukiin eikä ole syytä ”korjata” voimassa olevia verotukia. Sitä vastoin ellei evidenssiä metsäverotukien kapitalisoitumisesta ole, ja jos tarvitaan kannustimia puukaupan aktivoimiseksi, on aiheellista ryhtyä toimiin metsäverotukien alikkattavuusongelman korjaamiseksi.

¹³⁵ Esimerkiksi Etämetsänomistajien Liitto ry:n varapuheenjohtaja *Jaakko Temmes* ilmaisi mainitun uhan olevan realistinen käydyissä keskusteluissa alkuvuonna 2016.

¹³⁶ Ks. sääntelytaakkaan liittyen esimerkiksi Määttä – Tala (2015).

¹³⁷ Ks. esimerkiksi Määttä (2012).

4.2 Sääntelytaakka

Keskustelu sääntelytaakasta ja sääntelykustannuksista on Suomessa vasta alkuvaiheessa.¹³⁸ Sitä vastoin hallinnollinen taakka on ollut esillä jo vuosia niin lainvalmistelussa kuin selvityksissäkin. Toisaalta hallinnollinen taakka kattaa lakisääteisistä velvollisuuksista ainoastaan tiedonanto- eli informointivelvoitteet, minkä vuoksi hallinnollinen taakka on suuruudeltaan huomattavasti pienempi kuin sääntelytaakka, joka sisältää kaikki laeista ja muista säädöksistä aiheutuvat kustannukset. Sääntelytaakassa ei ole kysymys ainoastaan elinkeinoelämälle muodollisesti lankeavasta sääntelytaakasta, vaan myös julkissektorin ja tavallisten kansalaisten sääntelytaakasta.¹³⁹

Tarkennetaan käsitteistöä. Lainsäädäntö aiheuttaa yrityksille suoria kustannuksia, mukauttamiskustannuksia ja pitkän aikavälin rakenteellisia kustannuksia. Suorat kustannukset ovat lainsäädännöstä johtuvia suoria ja välittömiä maksuja viranomaisille. Mukauttamiskustannukset aiheutuvat lainsäädännön vaatimukseen mukautumisesta. Ne voidaan jakaa hallinnollisiin ja aineellisiin kustannuksiin. Aineellisia kustannuksia aiheutuu esimerkiksi ympäristönormien, taloushallinnon raportoinnin ja työnantajavelvoitteiden konkreettisesta täyttämisestä. Hallinnolliset kustannukset ovat kustannuksia, joita yritykselle aiheutuu, kun ne lainsäädännön velvoittamina tuottavat tai toimittavat viranomaisille tai kolmansille osapuolille tietoa toiminnastaan tai tuotantotavoistaan. Kaikki hallinnolliset kustannukset eivät kuitenkaan ole hallinnollista taakkaa, sillä yritys kerää, muokkaa ja säilyttää tietoja myös oman liiketoimintansa tarpeisiin. Hallinnollinen taakka on se osa hallinnollisia kustannuksia, joka syntyy toimenpiteistä, joita yritykset tekevät ainoastaan lainsäädännön velvoittamina, eivät omaehtoisesti oman liiketoiminnan tarpeista johtuen.¹⁴⁰

Sen paremmin kansallisesti kuin kansainvälisestikään ei ole olemassa yhtä ja ainoaa kategorisointia sääntelytaakkaan sisältyvistä kustannuseristä.¹⁴¹ Asian konkretisoinniseksi tässä hyödynnetään Saksan *Bertelsmann Stiftungin* (2009a, b ja c) selvityksiä, joissa on eritelty velvoitteita, jotka aiheuttavat sääntelytaakkaa. Sääntelytaakkaan luetaan ensinnäkin informointivelvoitteista aiheutuvat kustannukset eli hallinnollinen taakka. Maksuvelvoitteiksi luetaan erilaisten maksujen ja verojen suorittamisesta aiheutuvat kustannukset. Yhteistyövelvoitteet voivat esimerkiksi yrityselämän osalta olla sisäisiä tai ulkoisia. Valvontavelvoitteissa on kysymys muun muassa tuotantoprosessien ja käyttäytymisen valvonnasta ja seurannasta. Koulutusvelvoit-

¹³⁸ Määttä – Tala (2015).

¹³⁹ Ks. myös European Commission (2015).

¹⁴⁰ Ks. esimerkiksi Kangasharju – Rauhanen (2008), TEM 15/2012, Valtiontalouden tarkastusviraston selvitys 2/2014 ja Karhula ym. (2015).

¹⁴¹ Näin Määttä – Tala (2015).

teissa on nimensä mukaisesti kysymys siitä, että sääntelyllä asetetaan velvoite kouluttaa, kouluttautua tai järjestää koulutus. Lisäksi kyseessä voivat olla tavoitteiden täyttämismuutokset. Tällöin ei sääntelyssä ole määritelty tarkasti sitä, miten velvoite toimenpidesuorituksella on täytettävissä, vaan ratkaisevaa on se, että sääntelylle asetetut tavoitteet täyttyvät.¹⁴²

Edellä on voitu tehdä jo havaintoja sääntelytaakasta eri muodoissaan. Esimerkiksi lainsäädännön epäselvyys on omiaan johtamaan tulkinnanvaraisuuksiin ja sen myötä *tulkintakustannuksiin*. Näihin kustannuksiin voidaan lukea myös se aika, joka kuluu odotettaessa viime kädessä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua siitä, miten tuloverolain tai perintö- ja lahjaverolain säännöstä on sovellettava. Tietyissä ja todennäköisesti useissa tapauksissa tulkinnanvaraisuudet johtavat pidättyvyyteen investointitoiminnassa. *Karhula ym. (2015)* ovat puolestaan viljelijöitä koskevassa selvityksessään todenneet, että hallinnollista taakkaa aiheuttaa esimerkiksi eri toimijoiden päällekkäinen sääntely ja lainsäädännön monimutkaisuus. *Tilakokotyöryhmä* kiinnitti huomiota taas siihen, että metsänomistajien neuvonta on metsäpoliittisia instrumentteja kehitettäessä ja sovellettaessa välttämätöntä ja siitä aiheutuu lisäkustannuksia. Osittain toimenpiteiden vaatima neuvonnan lisäys voidaan kuitenkin toteuttaa läpäisyperiaatteella muun neuvonnan rinnalla, ja osaksi tarvittava neuvonta toteutuu markkinaehtoisesti yritysten toimesta.¹⁴³ *Kestävän metsätalouden rahoitusjärjestelmää* uudistettaessa esille nostettiin keinoja, jotka ovat relevantteja sääntelytaakan vähentämisen kannalta. Tällöin näet mainittiin, että rahoitusjärjestelmää voidaan yksinkertaistaa luopumalla vaikutuksiltaan vähäisten töiden rahoittamisesta, kasvattamalla tuettavien kohteiden pinta-alaa ja pyrkimällä isompiin hankekokonaisuuksiin.¹⁴⁴ Metsätalouden rahoituslainsäädännössä katsottiin olevan valtionavustuslain kanssa myös päällekkäistä sääntelyä liittyen tuen myöntämiseen, maksamiseen, valvontaan, takaisinperintään ja metsäkeskuksen tietojensaantioikeuksiin, minkä vuoksi päällekkäistä sääntelyä karsittiin.¹⁴⁵

Toisaalta sääntelyn kehittämistä ei luonnollisestikaan tule sitoa vain siihen, että sääntelytaakka minimoitaisiin. Kulmakivenä on oltava kustannus-hyötyanalyysi eli se, että sääntelystä koituvat hyödyt ylittävät siitä aiheutuvat kustannukset. Jos näin ei tapahdu, lainsäädäntötoimet eivät puolla paikkaansa. Aivan viime aikoina onkin

¹⁴² On syytä panna merkille, että saksalaisselektiviteetissä huomio on kiinnittynyt ainoastaan lakisääteisiin toimintavelvollisuuksiin. Sen sijaan tarkastelun ulkopuolelle jäävät sellaiset lakisääteiset velvollisuudet, joissa on kysymys ainoastaan siitä, että kohderyhmän on siedettävä tiettyjä toimia ulkopuolisten taholta tai tietyissä olosuhteissa (sietämisvelvollisuudet). Samoin tarkastelun ulkopuolelle jäävät pidättäytymisvelvollisuudet, jolloin sääntelyn kohderyhmältä ei edellytetä aktiivisia toimia, vaan nimenomaan sitä, ettei tämä ryhdy tiettyihin toimenpiteisiin. Ks. myös Määttä – Tala (2015).

¹⁴³ MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

¹⁴⁴ HE 138/2014 vp.

¹⁴⁵ HE 138/2014 vp.

vaadittu, että kustannus-hyötyanalyysiä tulisi hyödyntää nykyistä enemmän lakimuutosten vaikutusten arvioinnissa.¹⁴⁶ Tämä ilmenee esimerkiksi Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen (2015) tutkimushankkeen loppuraportista kuntien tehtävien ja velvoitteiden vaikutusten arvioinnista.

4.3 Horisontaalinen oikeudenmukaisuus

Horisontaalisella oikeudenmukaisuudella tarkoitetaan sitä, että samanlaisessa asemassa oleviin verovelvollisiin verotus kohdistuu yhdenmukaisesti ja tasapuolisesti. Horisontaalisesta epäoikeudenmukaisuudesta eräänlaisen klassikotapauksen muodostaa se, että maanviljelijämetsänomistajat ovat oikeutettuja sukupolvenvaihdoshuojennukseen perintö- ja lahjaveroituksessa mutta metsätilanomistajat eivät. Horisontaalinen oikeudenmukaisuus on toki koetuksella siinäkin, kun maatilasta tietyllä etäisyydellä olevat metsätilat ovat oikeutettuja huojennukseen mutta tätä kauempana sijaitsevat metsätilat eivät.

Metsävähennyksen kohdalla on havaittavissa monia ilmentymiä horisontaalisesta epäoikeudenmukaisuudesta. Tässä voidaan mainita esimerkiksi se, että vähennykseen oikeutettuja ovat ainoastaan maatilanomistajat, eivät esimerkiksi kesämökkitontinomistajat. Erityyppisestä tapauksesta on kysymys siltä osin, kun yhdellä metsänomistajalla metsävähennyspohja muodostuu tavanomaisesta metsästä, ja toisella metsitetystä pellosta. Meno- ja tuhovarauksen kohdalla on havaittavissa samanlaisia horisontaalisen epäoikeudenmukaisuuden ilmentymiä kuin metsävähennyksen kohdalla. Periaatteellisesti merkittävä kysymys liittyy metsävähennyskynnukseen. Sääntelytaakan minimointi puoltaa nimittäin sitä, että jonkinlaista metsävähennyskynnystä sovelletaan, mutta verovelvollisten tasapuolinen kohtelu puhuu sen puolesta, että metsävähennyskynnystä ei ole tai että se on mahdollisimman alhainen.

Kuten edellä mainittu osoittaa, horisontaalinen oikeudenmukaisuus voi riippua monista eri tekijöistä. Kyse voi olla mm. siitä, minkälaisia omaisuuseriä metsätilallisella on hallussaan. Voi myös kysyä, onko horisontaalisesti oikeudenmukaista, jos oikeuskohtelu vaihtelisi maan eri alueiden välillä. Lisäksi on syytä huomauttaa, että oikeudenmukaisuudesta puhuttaessa myöskään *vertikaalista oikeudenmukaisuutta* ei tule sivuuttaa. Toisin sanoen paremmassa taloudellisessa asemassa olevien henkilöiden tulisi maksaa enemmän veroja kuin heikommassa taloudellisessa asemassa olevien henkilöiden.

¹⁴⁶ Tätä on korostanut esimerkiksi OECD (2008).

5 VERO-OIKEUDELLISTEN KEHITTÄMISVAIHTOEHTOJEN KARTOITUSTA JA ARVIOINTIA

5.1 Perintö- ja lahjaverotus

Sukupolvenvaihdoshuojennuksen tavoitteena on keventää aktiivista maa- tai metsätaloutta harjoittavan omistajan perintö- tai lahjaverotusta. Lisäksi on esitetty, että metsätilojen sukupolvenvaihdoksen verohuojennuksen yleistavoitteena tulisi olla se, ettei metsätilan jatkaja saisi perintö- ja lahjaverotuksen vuoksi joutua luopumaan metsätaloudesta elinkeinonaan, metsätalouden liitännäiselinkeinoista ja metsätilasta asuinpaikkanaan. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulottamista metsätiloihin on pidetty yhtenä tärkeimmistä uudistuksista metsätalouden kehityksen kannalta. Ennen kaikkea vaikuttavuudeltaan perintö- ja lahjaverohuojennuksen on todettu olevan tehokkain tapa metsänomistajarakenteen muuttamiseen.¹⁴⁷

Metsätilojen saattamisesta sukupolvenvaihdoshuojennuksen piiriin on käyty keskustelua, mutta se ei ole vielä johtanut lainmuutokseen. Esimerkiksi pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelmaan vuonna 2007 kirjattiin, että maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdoksilta poistettaisiin kokonaan perintö- ja lahjaverotus perheyrittäjyyden edistämiseksi. Hallituksen esityksen HE 53/2008 vp luonnoksessa esitettiin vielä, että verohuojennusta laajennettaisiin koskemaan aktiivista metsätaloutta harjoittavia metsänomistajia, mutta varsinaiseen hallituksen esitykseen tällaista ehdotusta ei enää sisällynyt. Hallitusohjelman kirjaus ei siis toteutunut, vaan hallituksen esityksessä HE 53/2008 vp katsottiin, että perintö- ja lahjaverolain mukaista sukupolvenvaihdoshuojennusta ei uloteta puhtaisiin metsätiloihin.

Sittemmin metsätilakoon ja rakenteen kehittämistä pohtinut työryhmä nosti perintö- ja lahjaverotuksen huojennuksen metsätiloille keskeiseen asemaan toimenpide-ehdotustensa joukossa.¹⁴⁸ Perintö- ja lahjaveron huojennus yhdistettynä maatalousyrittäjän eläkelain (MYEL) avulla määriteltyihin huojennusehtoihin olisi työryhmän mukaan nimittäin ylivoimaisesti tehokkain tapa metsänomistajarakenteen muuttamiseen. Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksella voitaisiin kustannustehokkaasti ja vaikuttavasti saavuttaa metsä-, elinkeino- ja työllisyyspoliittisia

¹⁴⁷ MMM 2011:3 ja MMM 2012:1. Tällöin viitataan muun muassa Metsäntutkimuslaitoksen esitykseen.

¹⁴⁸ Ks. tarkemmin MMM 2011:3 ja MMM 2012:1. OTT Pentti Lähteenoja korosti haastattelussa 15.4.2016, että sukupolvenvaihdoshuojennus tulisi ulottaa metsätiloihin. Samalla hän toi esille, että sukupolvenvaihdoshuojennusta muotoiltaessa tulisi välttää epäjatkuvuuskohtia. Voimassa oleva maatalon ja metsätilan perintö- ja lahjaverotuksen erityisen iso ero on esimerkki epäjatkuvuuskohtasta. Epäjatkuvuuskohta synnyttää puolestaan kannustimen verosuunnitteluun, joka voi johtaa verovelvollisen puolella keinotekoisiiin järjestyliihin.

tavoitteita, jos huojennus voitaisiin rakentaa maatalousyrittäjän eläkelakiin tehtäviin muutoksiin ja mahdollisiin pinta-alarajauksiin perustuen. Valtiosääntöasian tuntijoiden lausuntojen perusteella metsäpoliittisiin tavoitteisiin pohjautuville metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksille ei olisi myöskään perustuslaillista esitettyä, jos huojennus on vaikuttava ja sen saamisen perusteet saadaan muotoiltua selkeästi lainsäännöksiksi. Metsäntutkimuslaitoksen laskelmien mukaan valtion suorat nettoverohyödyt olisivat ensimmäisinä vuosina keskimäärin noin viisi miljoonaa euroa vuodessa. Tämän jälkeen verohyödyt vähenisivät mutta jäisivät edelleen positiivisiksi.

Perintö- ja lahjaveron sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulottamista puhtaisiin metsätiloihin on ehdotettu toteutettavaksi eri tavoin. Nykyään huojennusta sovellettaessa maatalousyrittäjän määrittelyssä on hyödynnetty maatilatalouden tuloverolain määritelmää maatilalle. Metsätalousyrittäjälle ei kuitenkaan löydy laista vastaavaa määritelmää.

Lainsäädäntötekniisesti metsätilojen sisällyttäminen sukupolvenvaihdoshuojennuksen piiriin voisi edetä seuraavasti. Ensinnäkin on otettava huomioon, että PerVL 55.1 §:n 2 kohdan mukaan verovelvollisen tulee jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista tai muuta yritystoimintaa perintönä tai lahjana saadulla maatilalla tai näin saadussa yrityksessä. Lain sanamuoto rajaa näin ollen pois huojennuksen soveltamisen pelkän metsätilan luovutukseen.¹⁴⁹ Asianomaisen lainkohdan sanamuotoa on näin ollen muutettava tähdättäessä siihen, että huojennus olisi ulotettavissa pelkkien metsätilojen luovutukseen¹⁵⁰. Toisaalta yritystoiminnan osalta on oikeuskäytännössä jouduttu määrittämään sitä, mikä on yritys ja mikä on yritystoimintaa sekä sen jatkamista erityisesti osakeyhtiömuotoisen yrityksen kohdalla. Vastaavanlaisiin kysymyksiin törmättäisiin luonnollisesti ulotettaessa sukupolvenvaihdoshuojennus myös metsätilojen luovutuksiin. Suosituksena voitaneen joka tapauksessa esittää, että tällöin sovellettaisiin yhdenmukaisuussyistä analogisesti yritystoiminnan ja yritysten luovutusten osalta vakiintunutta oikeuskäytäntöä.

PerVL 55.1 §:n säännöstä tulisi siis muuttaa jossain määrin, muttei paljoa. Sanamuoto voisi olla seuraavanlainen:¹⁵¹

Perintö- tai lahjaverosta jätetään verovelvollisen Verohallinnolle ennen verotuksen toimittamista tekemästä pyynnöstä osa maksuunpanematta, jos:

¹⁴⁹ Ks. esimerkiksi Lindgren (2014).

¹⁵⁰ Sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamisen edellytykset ovat täsmentyneet jossain määrin oikeuskäytännössä, ks. esimerkiksi Lindgren (2014). Toisaalta oikeuskäytännön varaan ei voida laskea sitä, että metsätilat olisivat saatavissa huojennuksen piiriin.

¹⁵¹ Tässä yhteydessä on lähdetty siitä, että PerVL 55.1 §:n 3 kohta säilyisi periaatteiltaan nykyisellään.

- 1) veronalaiseen perintöön tai lahjaan sisältyy maatala, metsätala, muu yritys tai osa niistä;
- 2) verovelvollinen jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla maatalouden tai metsätalouden harjoittamista tai muuta yritystoimintaa perintönä tai lahjana saadulla maatilalla tai näin saadussa yrityksessä; ja
- 3) edellä 1 kohdassa tarkoitettua maatilasta, metsätilasta, muusta yrityksestä tai niiden osasta määrätyn perintö- tai lahjaveron suhteellinen osa koko verosta on suurempi kuin 850 euroa.

Metsätilan sukupolvenvaihdos olisi perusteltua rajata yritystoimintaan rinnastettavaan metsätalouteen. Jotta metsätalouden harjoittamista voidaan pitää riittävän yrittäjämäisenä toimintana, sen on oltava aktiivista ja riittävän laajamittaista. Metsänomistajalla on oltava riittävän suuri metsätala, jotta toiminta on kannattavaa, mutta aktiiviselta metsätaloudenharjoittajalta edellytetään myös tiettyä ammattitaitoa. Verohuojennusta ei voida ulottaa kaikkiin metsätiloihin, vaan se on rajattava niihin, joissa todellinen metsätalouden harjoittaminen jatkuu sukupolvenvaihdoksen myötä. Jotta huojennus myönnettäisiin vain aktiivisille metsätalouden harjoittajille, ensisijaisena keinona on ehdotettu huojennuksen sitomista maatalousyrittäjän eläkelain (1280/2006) mukaiseen vakuuttamisvelvollisuuteen. Vakuuttamisvelvollisuuden kannalta keskeistä on tilan pinta-ala sekä sen perusteella määräytyvä työtulo. MYEL 3 §:n mukaan maatalousyrittäjällä tarkoitetaan maatalouden harjoittajaa, joka omaan lukuunsa itse työhön osallistuen harjoittaa maataloutta vähintään viisi hehtaaria maatalousmaata käsittävällä viljelmällä. Viljelmällä tarkoitetaan myös tilaan kuuluvaa kasvullista metsämaata, ja vakuuttamisvelvollisuus koskee myös pelkkää metsätalouden harjoittajaa.¹⁵²

Vakuuttamisvelvollisuus ei kuitenkaan koske maa- tai metsätalousyrittäjää, jonka vuosittainen työtulo jää alle laissa säädetyn vähimmäistyötulon, joka vuonna 2016 on 3 778,59 euroa. Työtulon määrä lasketaan lähtökohtaisesti maatalous- tai metsämaan pinta-alan perusteella. Metsätalouden harjoittajan pakollinen vakuuttamisvelvollisuus ei siis ole riippuvainen ainoastaan viljelmäkohtaisesta pinta-alasta, vaan vaadittu vuosityötulo vaikuttaa vakuuttamisvelvollisuuden alkamiseen. Metsänomistaja vakuutetaan, jos hänellä on metsää vähintään viisi MYEL-hehtaaria. Tällöin metsää pitää olla Etelä-Suomessa vähintään 50 hehtaaria, Keski-Suomessa 75 hehtaaria ja Pohjois-Suomessa 100 hehtaaria.¹⁵³

¹⁵² Viljelmään sisältyvään maatalousmaahan lisätään tilan kasvullisesta metsämaasta Etelä-Suomessa 1/10, Keski-Suomessa 1/15 ja Pohjois-Suomessa 1/20. Metsätilan osalta pakollisen vakuuttamisvelvollisuuden edellytykset täyttyvät siis, kun tilan metsämaan vähimmäispinta-ala on Etelä-Suomessa vähintään 50, Keski-Suomessa vähintään 75 ja Pohjois-Suomessa vähintään 100 hehtaaria.

¹⁵³ Ks. vallitsevasta oikeustilasta lähemmin www.mela.fi.

Ehdotuksen valtiontaloudellisten vaikutusten on arvioitu olevan positiiviset ja metsätilakokotyöryhmän arvioimista sääntelyvaihtoehdoista metsätiloja koskeva sukupolvenvaihdoshuojennus nousi parhaaksi vaihtoehdoksi.¹⁵⁴ Sukupolvenvaihdosten huojentaminen perintö- ja lahjaverotuksessa merkitsisi suuruusluokaltaan yksityismetsien puuntarjonnan lisäystä runsaalla kahdella miljoonalla kuutiometrillä ja noin 60–70 miljoonan euron kantorahatulojen lisäystä. Puuntarjonnan lisäys lisäisi myös metsähakkeen saatavuutta merkittävästi. Valtion suorat nettoverohyödyt ovat ensimmäisinä vuosina keskimäärin noin viisi miljoonaa euroa vuodessa, jonka jälkeen verohyödyt vähenevät mutta jäävät edelleen positiivisiksi.¹⁵⁵ Vaikutukset nettoverokertymään ovat siten etupainotteisia vähentyen kahdenkymmenen vuoden kuluessa. Puunjalostusteollisuuden arvonlisäys ja työllisyyden lisäys riippuisivat siitä, mille tuotannonaloille lisäpuuntarjonta ohjautuu. Osittain edellä mainittuun liittyen sukupolvenvaihdosneuvonnalla voidaan päästä hyviin tuloksiin, sillä metsänomistajilta puuttuu tietoja toimintatavoista ja niiden kustannuksista. Toisaalta henkilökohtaisena annettava neuvonta on vaikuttavaa mutta varsin kallista.¹⁵⁶

Erikseen on syytä mainita se, että MYEL-vakuutuksen lisäksi sukupolvenvaihdoshuojennuksen edellytykseksi on ehdotettu rajoitusta, jonka mukaan metsätilan lahjoittajan tulisi omistaa tila yli viisi vuotta ennen lahjoitusta. Tällaista rajoitusta ei sisälly muihin sukupolvenvaihdoshuojennuksiin, mutta sillä olisi tarkoitus estää puhtaasti verosuunnittelutarkoituksessa tehdyt järjestelyt. Muutoin metsätilan sukupolvenvaihdokseen olisi tarkoitus soveltaa samoja edellytyksiä kuin maatalan sukupolvenvaihdoksiin. Perintö- ja lahjaverolain mukaisen sukupolvenvaihdoshuojennuksen saaneen metsänomistajan tulisi jatkaa metsätalouden harjoittamista saamallaan metsätilalla, ja hän ei saisi luovuttaa tilaa seuraavien viiden vuoden aikana. Metsätilojen osalta luovutusrajoitusta on ehdotettu vielä laajennettavaksi siten, että se koskisi myös pienen tilan osan luovutusta. Tässä se eroaisi maatalan sukupolvenvaihdosluovutuksesta, jossa on kiellettyä luovuttaa pääosa tilasta. Tarkoituksena on edistää metsätilojen pinta-alan kasvamista.

Edellä mainittu nostaa esille kaksi mainitsemisen arvoista näkökohtaa. Ensinnäkin verolainsäädännössä tulisi välttää sellaisia uudistuksia, joissa ei voida hyödyntää muuta lainsäädäntöä, jollei tällaiseen lainsäädännön muutokseen tai täydennykseen ole erityisen painavia syitä. Toiseksi verolainsäädännössä ei verokeinottelua voida

¹⁵⁴ MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

¹⁵⁵ Tähän tutkimukseen saaduissa eräissä kommentteissa yllä mainittuihin verotuottoarvioihin suhtauduttiin varauksellisesti.

¹⁵⁶ MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

välttää yksinomaan veron kiertämistä koskevilla säännöksillä, kuten PerVL 33 a §:n säännöksellä¹⁵⁷.

Metsäteollisuus ry on lausunnossaan todennut, että pelkästään sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulottamisella metsätiloihin ei ole sellaisia ohjausvaikutuksia, jotka välittömästi parantaisivat puun markkinoille tuloa. Sen takia se onkin esittänyt, että huojennuksen saaneille tiloille annettaisiin oikeus vähentää maksetut perintö- ja lahjaverot tulevista puunmyyntitulojen veroista. Vähennysoikeudella, esimerkiksi viiden vuoden määräaikana, voitaisiin aktivoida tiloja puun myyntiin. Käytännössä samalla perintö- tai lahjavero poistuisi kokonaan niiltä tiloilta, jotka hyödyntäisivät vähennysoikeuden. Toisaalta perintö- ja lahjaveron poistumista kokonaan vain metsätiloilta ei ole katsottu yhdenvertaiseksi suhteessa maataloihin ja muihin sukupolvenvaihdoshuojennukseen oikeutettuihin yrityksiin¹⁵⁸.

Päätteeksi on syytä korostaa seuraavia näkökohtia. Metsätilan siirtyessä perintönä se siirtyy automaattisesti kuolinpesään ja samalla osakkaiden yhteisomistukseen. Yhteisomistuksessa on kiistattomat ongelmansa varsinkin, jos perillisiä on paljon. Yksimielisyys puun myynnistä saattaa näet olla vaikeasti saavutettavissa. Toisaalta metsien ohjautumista perikunnille voidaan estää tehokkaasti testamentilla, ts. jättämällä metsätila ainoastaan yhden perillisen omistukseen. Toiseksi tähän kuolinpesien yhteisomistusongelmien välttämiseen voidaan varautua jo perittävän elinaikana. Toisin sanoen metsä voidaan luovuttaa jo omana elinaikana lahjalla perillisille. Toisaalta tavanomaisesti vain alle 4000 euron lahja on verosta vapaa¹⁵⁹. Kolmanneksi jo elinaikana voi tulla kysymykseen metsätilan luovutus perillisille kaupalla, mitä onkin pidetty parhaana menettelytapana erityisesti olosuhteissa, joissa tilalla on runsaasti hakkuukypsää puustoa. Lähisukulaisten välisissä kaupoissa luovutusvoitosta ei yleensä tarvitse maksaa veroa, jos myyjä on omistanut tilan vähintään 10 vuotta¹⁶⁰. Lisäksi metsätilan sukupolvenvaihdoksessa on perustettavissa yhteismetsä, jolloin kuolinpesästä poiketen välttytään yksimielisyysvaatimukselta ja päätökset ovat tehtävissä enemmistöperiaatteella¹⁶¹. Edellä mainittu osoittaa, että

¹⁵⁷ Yllä mainittu säännös kuuluu seuraavasti: ”Jos perinnönjakosopimukselle, luovutustoimelle tai muulle perintö- tai lahjaverotukseen vaikuttavalle oikeustoimelle on annettu sellainen oikeudellinen sisältö tai muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, tai jos on ryhdytty muuhun toimenpiteeseen ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että perintö- tai lahjaverosta vapauduttaisiin, on perintö- tai lahjaverotuksessa meneteltävä asian varsinaisen luonteen tai tarkoituksenmukaisesti.” Ks. lähemmin HE 68/1995 vp.

¹⁵⁸ Viimeksi mainitun osalta on syytä ottaa huomioon, ettei vallitsevaa oikeustilakaan voi pitää yhdenvertaisena metsänomistajien ja toisaalta maanviljelijämetsänomistajien kesken. Toiseksi tämän luonteista epätasapuolisuutta samoin kuin yllä mainitun luonteista epätasapuolista verokohtelua ei voida pitää PL 6.1 §:ssä tarkoitettuna mielessä yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisena, vaan näkökohtana, jolla on veropoliittista relevanssia lainsäädännön tarkoituksenmukaisuutta arvioitaessa ja lakia muutettaessa.

¹⁵⁹ Toisaalta perinnöt ovat verotuksellisesti lahjoja edullisemmassa asemassa, koska alle 20.000 euron perinnöstä ei joudu maksamaan veroa.

¹⁶⁰ Vrt. metsätilan myynnin verokohtelu, kun myynti tapahtuu lähisukulaisten piirin ulkopuolisille henkilöille.

¹⁶¹ Ks. tarkemmin yhteismetsälain (109/2003) 13.1 §.

suinkaan aina ei ole kysymys siitä, että lainsäädäntöä olisi muutettava voimassa olevan lainsäädännön aiheuttamien ongelmien ratkaisemiseksi. Paremminkin kysymys on siitä, että talousyksiköt osaavat suunnitella verotuksensa tarkoituksenmukaisella tavalla.¹⁶²

5.2 Metsävähennys

Keskeinen lähtökohta metsävähennyksen kehittämisessä on se, että vähennyksen määrä on TVL 55.2 §:n mukaan enintään 60 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saaman veronalaisen metsätalouden pääomatulon määrästä. Esimerkiksi *Esko Kivirannan* (2014) mukaan metsävähennyksen prosentuaaliset enimmäisrajat eivät perustu tutkimuksiin tai selvityksiin. Niiden ainoa peruste on varmistaa verotuloja valtiolle. Metsävähennyksen pitäisi kuvata puuston osuutta ostetun metsän kauppahinnasta. Se on lähes aina selvästi suurempi kuin 60 prosenttia. Oikeudenmukaista olisi määrittää metsävähennys kiinteistökauppakohtaisesti puuston arvon mukaan. Metsävähennyksen kiinteä prosenttiosuus kauppahinnasta on valinta, joka perustuu verotuksen yksinkertaistamistavoitteeseen. Selvää on Kivirannan mukaan, että kummankin prosenttiluvun pitäisi olla korkeampi kuin 60.¹⁶³ *Olisi aiheellista harkita metsävähennyksen määrän korottamista enintään 80 prosenttiin. Toisaalta ennen lainsäädäntötoimia olisi tehtävä arvio siitä, kapitalisoituuko vähennys hintoihin, ja minkälaisia muita vaikutuksia vähennyksellä lyhyellä ja pitkällä aikavälillä on.*^{164 165}

Huomionarvoista on, että metsävähennyksen määrän mahdollinen korottaminen 60 prosentista 80 prosenttiin metsän hankintamenosta tarkoittaisi 20 prosenttiyksikön suuruisen lisävähennyksen tekemistä myös sellaisilta kiinteistöiltä saaduista metsätalouden pääomatuloista, joilta vähennys on aikaisempien säännösten nojalla jo käytetty. Lisävähennyksen määrää voidaan pitää huomattavana.¹⁶⁶

¹⁶² Luonnoksessa hallituksen esitykseksi laiksi tuloverolain muuttamiseksi tuodaan toisaalta kootusti esille kriittisiä näkökohtia metsätilojen sukupolvenvaihdosta kohtaan.

¹⁶³ www.kaytannonmaamies.fi. 25.9.2014.

¹⁶⁴ OTT *Pentti Lähteenojan* mukaan teoreettisesti metsävähennys voitaisiin nostaa 90 prosenttiin metsätilan hankintahinnasta. Käytännössä metsätilan kauppahinnasta näet noin 90 prosenttia syntyy tilaan kuuluvan puuston arvosta (kun tilalla ei ole metsätalouden ulkopuolista arvoa). Korottamisella olisi hänen mukaansa selvä kannustusvaikutus puun tarjontaan; metsävähennyksestä on suurin hyöty ammattimaisille metsätalouden harjoittajille. Haastattelu 15.4.2016. Hän myönsi samassa yhteydessä, että verovähennyksen korottamiseen liittyisi riski sen kapitalisoitumisesta. Toisaalta tätä voitaisiin lieventää esimerkiksi kehittämällä metsänvuokrausta vaihtoehtona metsän omistamiselle.

¹⁶⁵ Esimerkiksi Hänninen & Leppänen (2016) löysivät aikasarjamallinnuksella viitteitä metsävähennyksen kapitalisoitumisesta metsän hehtaarihintaan.

¹⁶⁶ Ks. myös HE 206/2008 vp.

Metsävähennyksen osalta on esitettävissä koko joukko muitakin yksityiskohtia, joiden osalta vähennysoikeuden rajausta tulisi harkita uudelleen. Ensinnäkin oikeus metsävähennyksen tekemiseen säädettiin metsäverojärjestelmän valintaan oikeutettujen verovelvollisten lisäksi yhteismetsälle ja muulle yhteisetuudelle, mutta ei yhteisöille eikä henkilöyhtiöille. Tämän soveltamisalaa koskevan rajanvedon katsottiin selkeyttävän järjestelmää huomattavasti.¹⁶⁷ Myös oikeuskäytännössä on omakuttu tämä tulkinta. Esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2.4.2015, t. 888 todettiin osakeyhtiön olevan yhteisö, jolla ei ole TVL 55 §:n mukaan oikeutta metsävähennyksen tekemiseen. Tämän vuoksi myöskään yhteismetsällä ei ole oikeutta tehdä metsävähennystä kiinteistöosakeyhtiön yhteismetsään liittämän metsäkiinteistön hankintamenon perusteella. Hallituksen esityksessä HE 200/1992 vp ei kuitenkaan esitetä painavia perusteluita metsävähennykseen oikeutettujen verosubjektien piirin nykyiselle rajaukselle. Näin ollen olisi harkittava, voidaanko yhteisöt ja henkilöyhtiöt säätää ainakin osittain metsävähennykseen oikeutetuiksi.

Edellä mainitun tueksi voidaan viitata metsätilakokoa ja rakennetta pohtineen työryhmän kannanottoihin. Työryhmän mukaan luonnollisten henkilöiden omistamille henkilökohtaista tulolähdettä metsätaloudessaan käyttäville henkilöyhtiöille, jotka saavat tuloa metsätaloudesta, annetaan normaali metsävähennysoikeus. Lisäksi työryhmä ehdotti tarkasteltavaksi sitä, voitaisiinko tuloverolakia metsäverotuksessaan käyttäville osakeyhtiöille ja osuuskunnille antaa puolitettu metsävähennysoikeus.¹⁶⁸ Työryhmä kiinnitti huomiota siihen, että metsätaloudessa luonnollisten henkilöiden osakeyhtiöt, kommandiittiyhtiöt ja avoimet yhtiöt eivät ole juurikaan yleistyneet, vaikka näistä voisi olla hyötyä erityisesti yhteisomistuksessa oleville, monitoimialaisille ja kasvuhakuisille metsätiloille. Yhtenä syynä tähän voi olla se, että metsätalouden verotus on edullisempaa henkilö-, verotusyhtymä- ja kuolinpesämuotoiselle kuin yhtiömuotoiselle metsänomistukselle. Yhtiömuotoisen metsänomistuksen on todettu olevan nykyistä kilpailukykyisempi vaihtoehto, jos luonnollisten henkilöiden omistamille yhtiöille myönnettäisiin metsävähennysoikeus.¹⁶⁹ Perheomistuksessa olevia metsiä ei ole tämän vuoksi Suomessa juurikaan yhtiöitetty, vaikka yhteisöverokanta on nykyään metsätalouden pääomatuloihin sovellettavaa veroprosenttia alhaisempi¹⁷⁰.

¹⁶⁷ HE 200/1992 vp.

¹⁶⁸ MMM 2011:3 ja MMM 2012:1. Tässä yhteydessä ei puhuta erikseen varausoikeuksista vaan yksinomaan metsävähennyksestä.

¹⁶⁹ Metsävähennysoikeuden puuttuminen osakeyhtiöiltä lienee ollut merkittävin yksittäinen syy siihen, ettei perheomistuksessa olevia metsiä ole Suomessa juurikaan yhtiöitetty, vaikka yhteisöverokanta onkin nykyään metsätalouden pääomatuloihin sovellettavaa veroprosenttia alhaisempi. Metsävähennykseen ei TVL 55.1 §:n sanamuodon mukaan ole oikeutta myöskään sellaisella verotusyhtymällä, jonka osakkaana on esimerkiksi yhteisö tai yhteisetuus eli joku muu taho kuin luonnollinen henkilö tai kuolinpesä. Ks. myös KHO 2.4.2015, t. 888.

¹⁷⁰ Ks. myös KHO 2.4.2015, t. 888.

Metsävähennys olisi mahdollista ja perusteltua myöntää luonnollisten henkilöiden omistamille avoimille ja kommandiittiyhtiöille. Sen sijaan osakeyhtiöiden omistuspohjaa ei ole tarkoituksenmukaista rajoittaa luonnollisiin henkilöihin, minkä vuoksi näille myönnettävät muihin omistusmuotoihin verrannolliset vähennysoikeudet eivät ole verolainsäädännön näkökulmasta perusteltuja. Siksi osakeyhtiöille lienee tarkoituksenmukaista myöntää alempi, esimerkiksi puolitettu metsävähennysoikeus. Toisaalta yhtiömuotoiselle metsänomistukselle annettavalla metsävähennyksellä parannettaisiin luonnollisten henkilöiden yhtiömuodossa omistamien metsien toimintaedellytyksiä. Siitä huolimatta, että metsätalouden yhtiöittämistarve on jossain määrin kasvava, yhtiöitä on kuitenkin siinä määrin vähän, että toimella ei ole toistaiseksi kokonaisuuden kannalta olennaista merkitystä.¹⁷¹ Laajentamalla metsävähennys koskemaan myös luonnollisten henkilöiden omistamia henkilöyhtiöitä, yhtiömuotoinen metsänomistus nousisi varteenotettavammaksi vaihtoehdoksi metsänomistusmuotojen joukkoon. Toisaalta valtiontalouden kannalta toimenpide ei vaikuta verokertymän suuruuteen.¹⁷²

Metsävähennystä ei saa tehdä silloin, jos metsä kuuluu elinkeinotoimintaan, vaikka metsänomistaja olisi luonnollinen henkilö, sillä elinkeinoverolaissa ei ole vastaavaa säännöstä.¹⁷³ Pentti Lähteenoja (2000) onkin esittänyt väitöskirjassaan ”Metsäpolitiikka ja verotus”, että TVL 55 §:n kaltainen metsävähennys olisi teoreettisesti perusteltua myös elinkeinotuloverolain mukaan toimitettavassa metsätuloverotuksessa, koska kiinteistöllä kasvava puusto ei ole luonteeltaan kulumatonta käyttöomaisuutta. Perusteluna kannalleen hän mainitsee, että metsätilojen kauppahinnat määräytyvät yleensä valtaosin puuston määrän ja laadun mukaan, eli puusto on maapohjaa määräävämpi tekijä harkittaessa metsäkiinteistön hankintamenon poistosäännöksiä. Toisaalta hallituksen esityksessä HE 203/1992 vp elinkeinoverolain muutokseksi todettiin, että puutavaran ottaminen metsästä yrityksen oman valmistustoiminnan käyttöön ei aiheuta veroseuraamuksia, sillä kysymyksessä on saman tulolähteen puitteissa tapahtuva siirto käyttöomaisuudesta vaihto-omaisuuteen.

Metsävähennyspohjaa muodostavaa metsää voi TVL 55.1 §:n perusteella olla vain *maatiloilla*. Maatilalla tarkoitetaan MVL (543/1967) 2.2 §:n mukaan itsenäisen taloudellisen yksikön muodostavaa kokonaisuutta, jolla voidaan harjoittaa maa- tai metsätaloutta. Maatilana ei yleensä pidetä alle kahden hehtaarin suuruista kiinteistöä tai määrääalaa, ellei se ole osa maatilana pidettävää suurempaa kokonaisuutta. Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO:2013:152 mukaan muulta kiinteistöltä kuin maatilalta myydystä puusta saadusta tulosta ei voida vähentää

¹⁷¹ MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

¹⁷² MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

¹⁷³ HE 200/1992 vp.

osaakaan kiinteistön hankintamenoon sisältyvän puuston hankintamenoista. Puheena olevassa tapauksessa oli kysymys 0,45 hehtaarin suuruudesta määrälästä.¹⁷⁴ Edellä mainitun ohella on syytä mainita, että verovuonna tehtävän metsävähennyksen on TVL 55.4 §:n mukaan oltava suuruudeltaan vähintään 1 500 euroa.

Metsävähennyksen tavoitteet huomioon ottaen suositeltavaa olisi ulottaa vähennys koskemaan mahdollisimman kattavasti puukauppaa. Tältä osin voidaan tukeutua oikeudenmukaisuusnäkökohtiin, vähennyksen tavoitteisiin sekä siihen, että vähennyksen kytkeminen maatalaan on muodollinen kriteeri. Alarajan poistamisen puolesta puhuu myös se, että tällaiset rajoitukset ovat omiaan provosoimaan verosuunnitteluun¹⁷⁵. Soveltamisalan rajoitukset puoltavat paikkaansa vain, jos kustannus-hyötyanalyysi selkeästi puoltaa tällaista rajausta.¹⁷⁶ Tässä onkin pantava merkille, että vähimmäismäärä voi olla tarpeen metsävähennyksen työläyden vuoksi. Lisäksi metsävähennyksen alarajan säätämällä voidaan ohjata metsänomistajia suunnitelmallisesti suosimaan riittävän kokoisten metsiköiden hakkuuta muun muassa korjuukustannusten kannattavuuden johdosta.¹⁷⁷

Metsävähennyspohjaa ei verolainsäädännön mukaan aina muodostu. Samalla voidaan kyseenalaistaa, ovatko nämä rajaukset aina tarkoituksenmukaisia.

- Metsän vastikkeettomasta saannosta ei muodostu uutta metsävähennyspohjaa. Näin ollen lahja- tai perintöverotusarvo tai maksettu lahja- tai perintövero ei voi olla metsävähennyksen perusteena.
- Metsää omistavan jakamattoman kuolinpesän sisällä tapahtuvat osakkaiden osuuksien kaupat eivät muodosta kuolinpesälle metsävähennyspohjaa.
- Metsään kohdistuvan määräaikaisen tai elinikäisen hallintaoikeuden erillisestä vastikkeellisesta luovutuksesta ei metsän omistajalle tai muulle luovutuksensaajalle muodostu metsävähennyspohjaa.

¹⁷⁴ Vrt. KHO 27.1.1977, t. 242, jossa verovelvollinen omisti samassa saareissa kolme toisiinsa rajoittuvaa rakentamatonta metsätalaa, pinta-alaltaan 5,56 hehtaaria, 4,69 hehtaaria ja 0,67 hehtaaria. Koska 0,67 hehtaarin suuruista tilaa oli verovuonna käytetty yhdessä noiden kahden muun tilan kanssa metsätalouden harjoittamiseen, sitä oli pidettävä MVL 2 §:n mukaan niiden kanssa samaan tulolähteeseen kuuluvana.

¹⁷⁵ Ks. lähemmin Pilhjerta (2010).

¹⁷⁶ Myös eduskuntakeskustelussa (KK 428/2005 vp) on kiinnitetty huomiota metsävähennyksen alarajan tuotamiin ongelmiin toteamalla, että metsävähennyksen täysimääräinen hyödyntäminen onnistuu vain tarkan laskennan avulla. Metsänomistajille oli toistuvasti käynyt niin, että viimeinen vähentämättä ollut erä oli alitannut 1 500 euroa. Tältä osin metsävähennys jäi siis saamatta, vaikka verottajan ohjeen mukaan vuosittaisia metsävähennyksiä voi tehdä niin kauan, kunnes tilan metsävähennyspohja oli käytetty kokonaan. Lisäksi kysymyksessä KK 88/2006 vp metsävähennyksen alarajan poistamista vaadittiin metsänhoidollisiin tavoitteisiin vedoten. Viimeksi mainittuun liittyen on paikallaan muistuttaa, että pitkällä aikavälillä hakkuumahdollisuuksiin voidaan vaikuttaa lisäämällä metsänhoito- ja perusparannustöiden suoritemääriä. Myös lakialoitteissa LA 44/2006 vp ja LA 48/2006 vp on esitetty metsävähennyksen alarajan poistamista.

¹⁷⁷ Yllä mainittuihin näkökohtiin kiinnitettiin huomiota eduskuntakeskustelussa vastattaessa kysymykseen KK 428/2005 vp.

- Yhteismetsäosuuden luovutuksesta ei muodostu metsävähennyspohjaa.
- Metsävähennyspohjaa ei muodostu, jos vastikkeellisesti hankittu pelto tai rakennusmaa metsitetään tai muuttuu myöhemmin luontaisesti metsämaaksi. Tältä osin voi kritisoida sitä, että metsävähennyksellä ei luoda lainkaan kannustinta pellon metsittämiseen, vaikka se muutoin osoittautuisi perustelluksi.

Eduskuntakeskustelussa¹⁷⁸ on tuotu esille, että kotimaisen puun markkinoille saamiseen metsävähennyksen laajentamisen tulisi koskea kaikkia metsiä, kun nykyisin metsävähennys voidaan tehdä ainoastaan 1.1.1993 tai sen jälkeen ostetun metsän hankintamenosta. Tämän vastapainoksi on todettu, että metsävähennys liittyy olennaisesti todellisen puun myyntitulon laskemiseen. Sen vuoksi vähennystä ei myönnetä sellaisten metsien myynnin yhteydessä, jotka on hankittu jo aikaisemman, pinta-alaperusteisen, metsäverojärjestelmän aikana. *Tässä yhteydessä olisi ensisijaisesti korostettava sitä, miten parhaiten edistetään puukaupan vauhdittamista. Sitä vastoin merkitystä ei tulisi antaa näkökohdille, jotka ovat enemmän muodollisia. Näin ollen olisi suositeltavaa harkita metsävähennyksen ulottamista nykyisestä poiketen myös 1.1.1993 tai sitä ennen ostetun metsän hankintamenoa koskevaksi.* Metsävähennyksen siirtymäkaudesta ja siirtymäkauden päättymisestä säädetään TVL 140 §:ssä. Näin ollen haluttaessa laajentaa puheena olevalta osin metsävähennyksen soveltamisalaa, olisi muutettava kyseistä säännöstä.

Kiinteistön luovutuksen yhteydessä hallintaoikeuden metsään pidättänyt metsätalouden harjoittaja on verovelvollinen hallintaoikeuden nojalla saamistaan metsätalouden pääomatuloista, mutta ei voi tehdä näiden tulojen perusteella metsävähennystä, koska ei enää omista metsää verovuoden lopussa. Toisaalta metsän varsinainen omistaja ei voi saada hallintaoikeuden rasittamalta kiinteistöltään sellaista metsätalouden pääomatuloa, joka mahdollistaisi metsävähennyksen käytön. Ellei metsän omistajalla ole mahdollisuutta saada metsävähennyksen käyttöön oikeuttavaa metsätalouden pääomatuloa muilta metsävähennyskiinteistöiltä, jää hallintaoikeuden rasittaman metsän myötä hänelle mahdollisesti muodostunut metsävähennyspohja käyttämättä, kunnes hallintaoikeus kiinteistöön lakkaa. *Olisi tarpeen harkita lainsäädännön korjaamista tapauksissa, joissa sen paremmin hallintaoikeuden haltijalla kuin metsän omistajallakaan ei ole oikeutta metsävähennykseen.*

Jos kiinteistön omistusoikeus siirtyy vastikkeettomalla saannolla, verovelvollisella on TVL 55.3 §:n perusteella sama oikeus metsävähennyksen tekemiseen kuin edellisellä omistajalla olisi ollut. Toisaalta jos edellinen omistaja on jo käyttänyt koko metsävähennyspohjansa, ei uudelle omistajalle siirry lainkaan metsävähennyspohjaa. Metsäkiinteistön luovutus voi olla alihintainen siten, että kysymys on perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 18.3 §:ssä tarkoitettusta lahjanluonteisesta kaupasta. Metsävähennyspohjaa muodostuu tällöin metsän osuudesta vastikkeeksi katsotusta

¹⁷⁸ Kirjallinen kysymys KK 1125/2006 vp ja KK 104/2008.

kiinteistön kauppahinnasta. Lisäksi myyjällä mahdollisesti käyttämättä jääneestä metsävähennysoikeudesta siirtyy TVL 47.5 §:n ja 55.3 §:n mukaisesti luovutuksen-saajalle osa, joka vastaa lahjan suhteellista osuutta luovutuksen kohteena olevan metsän käyvästä arvosta. Tältä osin lainsäädäntö on aukollinen. Nimittäin jos luovutusvoitto ei ole TVL 48 §:n nojalla verovapaa, ja lahjanluonteinen kauppa johtaa luovutusvoittoverotukseen sekä käytetyn metsävähennyksen lisäämiseen luovutusvoittoon, ei ole tarkempien säännösten ja oikeuskäytännön puuttuessa selvää, otetaanko luovutusvoittoon lisättävän käytetyn metsävähennyksen vaikutus mukaan luovutuksen vastikkeettomaan osuuteen kytkeytyvän siirtyvän metsävähennysoikeuden laskentaan. Tältä osin on tosin Verohallinnon ohje, mutta se ei ole sitova¹⁷⁹. *Suosittel-tavaa olisi, että sanotunlainen lainsäädännön aukko korjattaisiin, mikäli metsävähennystä päädytään muutoinkin uudistamaan.*

5.3 Meno- ja tuhovaraus

Kuten edellä todettiin, metsätaloudessa luonnollisten henkilöiden osakeyhtiöt, kommandiittiyhtiöt ja avoimet yhtiöt eivät ole juurikaan yleistyneet, vaikka näistä voisi olla hyötyä erityisesti yhteisomistuksessa oleville, monitoimialaisille ja kasvuhakuisille metsätiloille. Yhtenä syynä tähän on, että metsätalouden verotus on edullisempaa henkilö-, verotusyhtymä- ja kuolinpesämuotoiselle kuin yhtiömuotoiselle metsänomistukselle. Yhtiömuotoinen metsänomistus olisi nykyistä kilpailukykyisempi vaihtoehto, jos luonnollisten henkilöiden omistamille yhtiöille myönnettäisiin menovaraus- ja tuhovarausoikeudet. Nämä oikeudet voitaisiin myöntää luonnollisten henkilöiden omistamille avoimille ja kommandiittiyhtiöille. Sen sijaan osakeyhtiöiden omistuspohjaa ei ole perusteltua rajoittaa luonnollisiin henkilöihin. Näin ollen kuten metsävähennyksenkin kohdalla, menovarausta ei automaattisesti tulisi ulottaa osakeyhtiöihin. Sitä vastoin tuhovaraus on katsottu mahdolliseksi säätää myös yhteisöjä koskevaksi.¹⁸⁰ Yhtiömuotoiselle metsänomistukselle annettavilla varausoikeuksilla parannettaisiin luonnollisten henkilöiden yhtiömuodossa omistamien metsien toimintaedellytyksiä. Siitä huolimatta, että metsätalouden yhtiöittämis-tarve on jossain määrin kasvava, yhtiöitä on kuitenkin siinä määrin vähän, että toimella ei ole toistaiseksi kokonaisuuden kannalta merkitystä. Valtiontalouden kan-nalta toimenpiteen on lisäksi arvioitu olevan verokertymävaikutuksiltaan neut-raali.¹⁸¹

Horisontaalisen oikeudenmukaisuuden ja lainsäädännön perimmäisten tavoitteiden edistämiseksi meno- ja tuhovaraus tulisi myöntää muutoinkin kuin maatilana

¹⁷⁹ Verohallinnon näkemyksen mukaan lahjanluonteisessa kaupassa luovutuksen vastikkeellisen osan ei voida katsoa tapahtuvan ennen vastikkeetonta osaa, vaan ne tapahtuvat samanaikaisesti.

¹⁸⁰ MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

¹⁸¹ MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

pidettävään kiinteistöön. Tätä puoltaisivat myös yhdenmukaisuussyyt siinä tapauksessa, että metsävähennyksessä irrottauduttaisiin siitä, että vähennys koskisi vain maatilana pidettävältä kiinteistöltä saadun puun myyntitulon verotusta.

Menovarauksen prosentuaalista enimmäismäärää ei ole lain esitöissä millään tavoin perusteltu¹⁸². Kehittämisvaihtoehtona tulisi ottaakin harkittavaksi se, että menovarauksen enimmäismäärää korotetaan esimerkiksi kolmeksi vuodeksi 25 prosenttiin. Kysymys olisi siis määräaikaisesta ja kokeilunluonteisesta hankkeesta. Sanotunlainen määräaikaislaki voisi olla toteutettavissa myöhemminkin uudelleen, mikäli tarvittaisiin lisäkannustimia puun tarjonnan lisäämistä varten. Samalla on kuitenkin tunnistettava tällaiseen kokeiluun liittyvät heikkoudet. Ensinnäkin tukea valuisi tässä tapauksessa olennaisesti sellaisille metsäomistajille, jotka joka tapauksessa olisivat myyneet puuta markkinoille. Toisin sanoen kysymyksessä olisi pelkästään metsänomistajien subventointi eikä aito kannustin. Toiseksi korotettu menovaraus voisi vaikuttaa epätoivottavalla tavalla puun tarjonnan ajoitukseen. Kolmanneksi korotettu menovaraus horjuttaisi horisontaalista oikeudenmukaisuutta jossain määrin. Joka tapauksessa tämän luonteinen määräaikaistoimi voisi puoltaa paikkaansa erityisesti olosuhteissa, joissa puukauppa on pahasti ”jumissa”.¹⁸³

5.4 Luovutusvoittoverotus potentiaalisena kehittämiskohteena

Jotta luovutusvoittoa voisi syntyä, edellytetään paitsi luovutusta myös sen vastikkeellisuutta ja sitä, että luovutus on voitollinen. Verotuksellisesti relevantin luovutuksen tunnusmerkkinä voidaan näin ollen pitää ensinnäkin sitä, että sen kohteena olevan hyödykkeen omistusoikeus vaihtuu. Veronalaista tuloa voi olla vain luovutus tapahtuman kautta realisoitunut arvonnousu: verotettavan tulon ulkopuolelle jäävät siten kaikki realisoitumattomat arvonnousut. Vaihdoissa katsotaan tapahtuneen kaksi luovutusta, joista molempien osalta tutkitaan luovutusvoiton syntyminen. Suomen henkilöverotuksessa vastikkeeton luovutus ei realisoisi luovutusvoittoa: omaisuuden arvonnousu luetaan siis veronalaiseksi tuloksi vain, jos se on realisoitu vastiketta vastaan. Tuloverolain tulon käsitteeseen eivät muutoinkaan kuulu perhe- ja perintöoikeudelliset saannot¹⁸⁴.

Maa- ja metsätalouden luovutusvoitot ovat olleet lähisukulaisten sukupolvenvaihdosluovutuksia lukuun ottamatta verollisia vuodesta 1989 alkaen. Tällä on todennäköisesti ollut tilakauppoja vähentävä vaikutus, jota korostaa se, että metsänomistajien halukkuus muihin kuin sukulaiskauppoihin on korkeintaan neljäsosan, kolmas-

¹⁸² Ks. erityisesti HE 200/1992 vp.

¹⁸³ Vastaavanlainen ajatus määräaikaislaista voisi koskea tarvittaessa metsävähennyksenkin korottamista.

¹⁸⁴ TVL 51 §.

osan luokkaa metsänomistajakunnasta. Tästä syystä vapaille markkinoille myytävien metsätilojen määrä on ollut suhteellisen vähäinen ja tilojen hintataso korkea. Vuonna 2009 pyrittiin määräaikaiseen maatalousmaan luovutusvoiton verovapautteen, jota pidettiin Euroopan unionin arvioinnissa valikoivana tukena sekä peltojen ostajille että myyjille. Vastaavaan arviointiin päädyttäisiin todennäköisesti myös metsäkiinteistössä. Sekä metsä- että maatiloilla luovutusvoittoverotus perustuu luovutushintaan, josta vähennetään todellinen hankintameno tai vaihtoehtoisesti hankintameno-olettama. Toisaalta sekä pelto- että metsäpuolella nähdään myyntivoittoveron huojentaminen keskeiseksi keinoksi kasvattaa aktiiviviljelijöiden ja metsänomistajien tilakkoa. Tilakokotyöryhmä katsoikin, että aikaisempaa laajemman valikoimattoman elinkeinotoimintaa edistävän luovutusvoittoveron huojennuksen kehittäminen hankintameno-olettamaa korottamalla olisi selvitettävä.¹⁸⁵

Tilakokotyöryhmän mukaan luovutusvoittoveron huojennuksen taloudelliset hyödyt syntyisivät metsänomistajamäärän supistumisen, kiinteistörakenteen paraneamisen ja metsätilojen koon kasvun kautta. Lisääntynyt metsätilakauppa lisäisi myös puuntarjontaa yli puolella miljoonalla kuutiometrillä, mikä merkitsisi 15–18 miljoonan euron kantorahatulon lisäystä. Samalla myös metsähakkeen tarjonta lisääntyisi. Pienempi tilamäärä merkitsisi puunostajille rationaalisempaa toimintaa. Puunmyyjien määrän väheneminen ja tilakoon kasvu merkitsisivät metsänomistajakunnan ammattitaitoisuuden lisääntymistä. Tämä vähentäisi julkisesti rahoitetun neuvonnan tarvetta. Tätä kautta saatavat säästöt voisivat olla muutamia miljoonia euroja vuodessa. Toimenpiteen valtiontaloudelliset vaikutukset olisivat melko vähäiset, sillä luovutusvoittoveron huojennus olisi verovaikutuksiltaan muutamia miljoonia euroja negatiivinen. Toimenpide olisi kuitenkin lähes ainoa vaikuttava keino metsätilakoon kasvattamiseksi, koska vapaille markkinoilla metsätilojen kauppa on vähäistä.¹⁸⁶

5.5 Metsänvuokrauksen yleistymisen edistäminen

Tilakokotyöryhmän ehdotuksen mukaan metsänvuokrauskäytäntöjen kehittämiseksi tulisi muuttaa maatalouden tuloverolain tilan osan vuokraussäädöstä metsätalouden vuokratulojen osalta. Metsänvuokrauskäytännön yleistymistä tulisi sen ohella edistää neuvonnalla ja koulutuksella sekä kehittämällä vuokraukseen malleja. Työryhmä kiinnitti huomiota siihen, että vuokrausta ei käytetä metsätaloudessa puunkorjuun ja metsänhoidon järjestämisessä, metsäluonnon suojelussa tai maisema-arvojen säilyttämisessä. Esimerkiksi maataloudessa pellonvuokraus on ollut tärkein yksittäinen tapa kasvattaa aktiiviviljelijöiden tilakkoa¹⁸⁷. Tuoton lisäksi

¹⁸⁵ MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

¹⁸⁶ MMM 2011:3 ja MMM 2012:1.

¹⁸⁷ OTT *Pentti Lähteenoja* puhui haastattelussa 15.4.2016 metsänvuokrauksen kehittämisen puolesta viitaten samalla siihen, että pelloista jo kolmasosa on vuokrauksen piirissä.

erityisesti pääomaan kajottaessa kauppasopimuksen teko onkin vuokrasopimusta perustellumpaa, mutta sopimuksen muodolle on olemassa täysi vapaus. Tällaisia vuokrasopimuksia on tehty esimerkiksi turvesoista. Toisaalta vuokraus olisi kaupaa perustellumpaa, kun luovutetaan hallintaoikeus tilan osan tuottoon määräajaksi, kuten määräaikaisissa suojelusopimuksissa ja maisema-arvokaupassa tehdään. Yhtenä syynä metsänvuokrauksen vähäisyyteen on pidetty vuokrauksen sääntelyä. Maatilan osan vuokrauksesta saatavat tulot ovat maatalouden tuloja. Kun metsätalouden varat eivät kuulu maatalouden varoihin, metsänvuokrauksesta saatavat tulot ovat ansiotuloja, vaikka pääomatulot olisivat perustellumpi ja neutraalimpi verotustapa. Metsänomistajille tulisi työryhmän mukaan lisäksi kehittää malleja, joiden perusteella he voisivat vuokrata metsiään esimerkiksi aktiivisille metsätaloustyrittäjille.

Edellä mainitun perusteella on todettavissa ainakin se, että metsänvuokrauksen etuja ja haittoja on aiheellista tutkia perusteellisemmin. Tämä edellyttäisi siis muiden oikeudellisten näkökohtien kuin verotuksen huomioon ottamista. Toisaalta tässä yhteydessä on erikseen arvioitava, estääkö verolainsäädäntö metsien vuokraamisen tarkoituksenmukaisella tavalla.

5.6 Metsänhoitomaksu

Metsänhoitoyhdistyksistä annetun lain (534/1998) eli metsänhoitoyhdistyslain uudistus tuli voimaan kokonaisuudessaan vuoden 2015 alussa. Sääntelyä purettaessa katsottiin tarpeelliseksi turvata hyvän metsänhoidon, häiriöttömän puukaupan ja puun tarjonnan jatkuvuus. Tämän vuoksi metsänhoitoyhdistysten toimintaa säännellään edelleen erityislaitilla.¹⁸⁸ Veroluonteisesta metsänhoitomaksusta luovuttiin siten, että vuonna 2014 ja sen jälkeen metsänhoitomaksua ei ole enää määrätty¹⁸⁹. Metsänhoitomaksuvarat käytettiin ensi sijassa toimialueen metsänomistajien metsänhoidolliseen ja metsätaloutta yleisesti edistävään toimintaan. Tällaisia metsänhoitoyhdistysten tarjoamia palveluja olivat muun muassa puunmyyntisuunnitelmien laadinta, puunmyynti metsänomistajan toimeksiannosta, metsän uudistaminen, taimien ja siementen välitys, metsäluonnon hoito, metsäsuunnitelmien laadinta, metsätuhojen arviointi sekä henkilökohtainen neuvonta, koulutus ja työpastus. Metsänhoitomaksua ei kuitenkaan saanut käyttää puukaupalliseen toimintaan, lukuun ottamatta puunmyyntisuunnitelmien laatimista.¹⁹⁰ Onkin korostettu metsänhoitoyhdistysten erittäin merkittävää asemaa metsäpalvelumarkkinoilla. Yh-

¹⁸⁸ Ks. lähemmin HE 135/2013 vp.

¹⁸⁹ Esimerkiksi vuonna 2011 metsänhoitoyhdistysten tuotot olivat yhteensä noin 240 miljoonaa euroa. Metsänhoitomaksut muodostivat metsänhoitoyhdistyksen tuotoista noin 27 miljoonaa euroa ja liiketoiminnan tuotot noin 210 miljoonaa euroa.

¹⁹⁰ MmVM 14/2013 vp.

distykset suunnittelevat ja toteuttavat huomattavan osan yksityismetsien metsänhoitotöistä ja tekevät merkittävän osan puunmyyntisuunnitelmista. Metsänhoitoyhdistykset myös tarjoavat metsänomistajille muun muassa tilakohtaista metsäsuunnittelua sekä tila-arviointia ja muita omistajakohtaisia palveluita. Metsänhoitoyhdistykset muodostavat siten kattavan palveluverkoston metsänomistajakunnalle. Lisäksi merkittävä osa metsänomistajista on toteuttanut puukaupan antamalla valtakirjan puun myyntiin metsänhoitoyhdistykselle. Metsänomistajista myös huomattava osa on ollut yhteydessä metsänhoitoyhdistykseen puukauppojensa aikana.¹⁹¹

Metsänhoitomaksun kumoaminen oli kuitenkin perusteltua. Veroluonteinen metsänhoitomaksu antoi metsänhoitoyhdistyksille näet kiellettyä kilpailuetua muihin metsäpalvelumarkkinoilla toimiviin verrattuna. Näin ollen maksun kumoamisen tavoitteena oli se, että luodaan tasapuoliset kilpailuedellytykset eri toimijoille metsäpalvelujen tarjonnassa. Toisaalta perusteltua oli myös se, että metsänhoitoyhdistyslaista poistettiin rajoitukset, jotka estivät metsänhoitoyhdistyksiä harjoittamasta puukaupallista liiketoimintaa esimerkiksi osakeyhtiön kautta tai muussa taloudellista toimintaa varten säädettyssä yhteisömuodossa. Näin ollen rajoitusten poistuttua metsänhoitoyhdistykset ovat tasapuolisessa kilpailuasemassa muihin vastaavia palveluja tuottaviin organisaatioihin.¹⁹²

Metsänhoitoyhdistykset rahoittavat toimintansa nykyisin yhdistykseen kuuluvien metsänomistajien jäsenmaksuilla sekä liiketoimintansa tuotoilla. Näin ollen metsänhoitomaksun kumoaminen ei ole poistanut metsänhoitoyhdistysten toimintaedellytyksiä varsinkin muistettaessa, että aikaisemmin valtaosa yhdistysten tuotoista saatiin liiketoiminnan tuotoista (esimerkiksi vuonna 2011 hieman alle 90 prosenttia kokonaistuotoista). Edellä mainittua taustaa vasten ja ottaen huomioon lainsäädännön muutoksen tavoitteet *metsänhoitomaksun uudelleensäättämiseen ei ole syytä*.

6 YHTEENVETO

Lähtökohtana on ja tulee olla *sopimusvapauden periaate*: puukaupan potentiaaliset osapuolet voivat vapaasti päättää, tekevätkö ne kauppaa, kenen kanssa ne kauppaa käyvät sekä millä ehdoin ne puukauppaa käyvät.¹⁹³ Samalla tämä tarkoittaa mah-

¹⁹¹ Ks. lähemmin HE 135/2013 vp ja MmVM 14/2013 vp. Edellä mainittua taustaa vasten voi todeta, että metsänhoitoyhdistykset ovat omiaan vähentämään *transaktiokustannuksia* ja ne edistävät sillä tavoin puukauppaa. Erityisesti tulee ottaa huomioon, että näin vähennetään etsintä- ja neuvottelu- sekä sopimuskustannuksia. Toisaalta yksittäiset metsänomistajat saattavat tehdä puukauppoja hyvin harvoin, joten metsänhoitoyhdistysten rooli puukaupassa korostuu entisestään tämän vuoksi.

¹⁹² HE 135/2013 vp ja MmVM 14/2013 vp.

¹⁹³ Ks. myös MmVL 18/2008 vp.

dollisimman pitkälti neutraliteettiperiaatteen noudattamista metsäveropolitiikassa¹⁹⁴. Tästä periaatteesta voidaan tinkiä yhtäältä, jos puukaupassa on vakavia häiriöitä, jotka vaikeuttavat puun saatavuutta, ja toisaalta sillä edellytyksellä, ettei markkinahäiriöiden korjaamisella ajauduta ”ojasta allikkoon”, ts. näin ei tule aiheuttaa huomattavia sääntelyhäiriöitä¹⁹⁵. Sääntelyn idea nojaa siis kustannus-hyötyanalyysiin¹⁹⁶. Tällä on eräitä yksinkertaisia implikaatioita. Ensinnäkin mitä pienempi hyöty lainmuutoksesta on saatavissa, sitä vähäisemmiksi sääntelytaakan ja muiden kustannusten on jätävä, jotta uudistukseen on perusteltua ryhtyä. Toiseksi kustannukset voivat nousta verraten suuriksikin, jos uudistuksella on saavutettavissa huomattavia hyötyjä. Lisäksi joskus lain muutos voi olla aiheuttamatta kustannuksia, jolloin hyvin vähäiset hyödyt oikeuttavat uudistukseen ryhtymisen.¹⁹⁷ Edellä mainitun ohella on syytä korostaa ohjauksen, ml. vero-ohjauksen pitkäjänteisyyttä, mikä on perusteltavissa yksinkertaisesti metsätalouden erityisen pitkällä aikajänteellä.

Kehittämisvaihtoehtoja analysoitaessa on tähdätty siihen, että erilaiset verotukselliset keinot mahdollisimman hyvin edistäisivät lainsäädännön tavoitteita, ja toisaalta, että muodollisia näkökohtia ei pitäisi painottaa, ellei erityisesti sääntelytaakan pitäminen kohtuullisena edellyttäisi muunlaista ratkaisua¹⁹⁸. Tämä edistäisi samalla todennäköisesti lainsäädännön johdonmukaista tulkintaa, parantaisi verokohtelun ennakoitavuutta ja vähentäisi verotukseen liittyviä kiistoja. Näin ollen verolainsäädännön tulkintaan liittyvät välittömät ja välilliset kustannukset pienensivät.

Toinen kulmakivi kehittämisvaihtoehtoja analysoitaessa on ollut se, että sääntelyjärjestelmä muodostaa eheän kokonaisuuden. Toisin sanoen yhdellä keinolla ei saa tehdä tyhjäksi toista keinoa, vaan sääntelykeinojen yhdistelmässä tulee kunkin keinon vahvistaa toinen toistaan. Yksi osa tätä olisi pyrkiä mahdollisimman virtaviivaiseen lainsäädäntöön. Luonnollisestikaan eri verotusmuotoja ja muuta lainsäädäntöä ei saada säädettyä kaikin osin yhdenmukaiseksi. Uusia sääntelyvaihtoehtoja otettaessa käyttöön olisi näin ollen mahdollisuuksien mukaan hyödynnettävä voimassa olevan lainsäädännön määritelmiä, menettelytapoja sekä säädöksiä. Edellä esitettyyn liittyy myös se, että lainsäädännön muutoksia voidaan ja joskus pitääkin toteuttaa laajemman muutoksen yhteydessä. Tässä voidaan viitata metsävähennysjärjes-

¹⁹⁴ Etämetsänomistajien Liitto ry:n varapuheenjohtaja *Jaakko Temmes* puhui yllä mainitun periaatteen puolesta käydyissä keskusteluissa alkuvuonna 2016.

¹⁹⁵ Ks. myös OECD (2008), jossa korostetaan sääntelyhäiriöiden (*regulatory failures*) välttämistä keskeisenä kriteerinä säädösvalmistelussa.

¹⁹⁶ Ks. lähemmin Weimer – Vining (2005).

¹⁹⁷ Ks. viimeksi mainituista näkökohdista tarkemmin OECD (2008). Ks. sääntelyhäiriön käsitteestä lähemmin esimerkiksi Orbach (2013).

¹⁹⁸ Myös OTT *Pentti Lähteenoja* korosti haastattelussa 15.4.2016 yllä mainitun suuntaisia näkökohtia.

telmän uudistustarpeisiin, jotka eivät suinkaan tyhjenny siihen, että puun saatu vuutta metsistä vauhditettaisiin. Esimerkiksi *Kalle Isotalon* (2014) mukaan metsävähennystä koskeva lainsäädäntö tarvitsee pikaista uudistamista seurantayksikön vaihtumiseen liittyvien tulkintaongelmien vuoksi. Metsävähennysjärjestelmää uudistettaessa voidaan näin ”tappaa kaksi kärpäästä yhdellä iskulla”. Ongelmia sääntelyongelman ratkaisussa luo kuitenkin se, että samanlaisessa lainsäädäntökehikossa joudutaan ottamaan kantaa hyvinkin erilaisiin elinkeinoelämän haasteisiin. Miten voidaan samanaikaisesti säännellä johdonmukaisella tavalla esimerkiksi metsäpolitiikkaa ja informaatioteknologiaa? Toinen on lähinnä verrattavissa Finlandia-hiihtoon, toinen taas Formula 1 -kisoihin.¹⁹⁹

Kolmas seikka, eikä suinkaan vähäisin, on vero-ohjauksen vaikuttavuus. Kysymys on usein verotuen muodossa toteutetusta ohjauksesta, joten on erityisen tärkeää, että ei-fiskaaliset tavoitteet onnistutaan saavuttamaan, ja kaiken lisäksi kustannustehokkaasti sekä kustannus-hyötyanalyysi huomioon ottaen. Muussa tapauksessa vaarana on se, että verotuista muodostuu pelkästään metsänomistajien tarpeetonta subventointia. Pelkästään verotukien euromäärän seuranta ei tässä yhteydessä ole riittävä. Metsäveropolitiikkaa kehitettäessä on myös vältettävä verotukien liiallista säätämistä²⁰⁰. Ensinnäkin lukuisa joukko verotukia on omiaan johtamaan siihen, että yksittäisten verotukien vaikuttavuus heikkenee²⁰¹. Toiseksi verotuen luonteeseen kuuluu, että näin menetetään kasvavassa määrin verotuloja. Lisäksi sääntelytaakka kasvaa vääjäämättä poikkeussäännösten määrän lisääntyessä.

Lisäksi käsillä oleva esitys on painottunut lainsäädännöllisiin toimin toteuttaviin keinoihin. Toisaalta on tunnistettava metsäpoliittisten ohjauskeinojen monenluonteisuus. Esimerkiksi Tilakokotyöryhmä korosti mietinnössään, että Tapio selvittäisi yhteismetsien laajentumishalukkuuden ja kokoaisi niiden yhteystiedot yhteismetsiä esitteleville verkkosivuille. Maanmittauslaitos laatisi puolestaan selvityksen yhteismetsien ja -osuuksien arvonmuodostuksesta sekä niiden määrittämisperusteista, ja kokoaisi yhteismetsien asiantuntijaverkoston. Metsätilojen sukupolvenvaihdos- ja muita omistusjärjestelyitä koskevassa neuvonnassa tuotaisiin taas esille vaihtoina metsätilan liittäminen yhteismetsään tai sen myyminen yhteismetsälle. Kysymys voisi olla mm. selvityksistä, verkkosivujen laadinnasta, neuvonnasta ja asiantuntijaverkoston kokoamisesta.

¹⁹⁹ Määttä (2001).

²⁰⁰ Näin myös Lähteenoja (2000).

²⁰¹ Ks. esimerkiksi Määttä (2007) kylläkin elinkeinoverotukien osalta.

7 SUOSITUKSET: PUUN TARJONNAN VEROKANNUSTIMET

Seuraavaan on koottu lyhyesti erilaisia vaihtoehtoja toimenpiteistä, joihin tulisi ryhtyä tai vaihtoehtoisesti ainakin joihin ryhtymistä tulisi harkita, jotta puun tarjontaa saadaan kannustettua verotuksellisin keinoin. Tässä yhteydessä otetaan kantaa nimenomaan verokannustimiin, ei niinkään muihin keinoihin, joilla puun tarjontaa voitaisiin aktivoida. Tutkimuksessa ei ole laskettu eri toimenpiteiden vaikutuksia puun tarjontaan eikä kokonaistaloudellisia vaikutuksia. Tältä osin esitetyt suositukset kuvaavat potentiaalisia keinoja lisätä puunmyyntiaktiivisuutta. Tarkempi arvio eri toimenpiteiden vaikutuksista tulee tehdä erikseen.

1. Metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennus olisi ulotettava yritystoimintaan rinnastettavaan metsätalouteen. Lainsäädäntöä uudistettaessa on harkittava huojennuksen sitomista maatalousyrittäjän eläkelain (1280/2006) mukaiseen vakuuttamisvelvollisuuteen.
2. Olisi aiheellista harkita metsävähennyksen määrän korottamista enintään 80 prosenttiin. Tältä osin on otettava huomioon yhtäältä korotuksen aiheuttama verotuottojen menetys ja toisaalta se, kuinka paljon näin tosiasiallisesti edistetään puun tarjontaa markkinoilla.
3. Olisi harkittava, voidaanko yhteisöt ja henkilöyhtiöt säätää ainakin osittain metsävähennykseen oikeutetuiksi. Tällöin on otettava erikseen huomioon henkilöyhtiöt ja osakeyhtiöt sekä se, että vähennysoikeus voidaan myöntää yhtäältä 100-prosenttisena tai puolittaisena. tällöin on kiinnitettävä erityistä huomiota muun muassa hallinnollisen taakan kasvun ehkäisemiseen.
4. Metsävähennyksen tavoitteet huomioon ottaen suositeltavaa olisi ulottaa vähennys koskemaan mahdollisimman kattavasti puukauppaa, ei pelkästään maatalojen harjoittamaa puukauppaa. Harkinnassa on suhteutettava toisiinsa lain muutoksen aiheuttama sääntelytaakan lisäys ja sen myötävaikutuksella aikaansaataavissa oleva puun tarjonnan lisäys.
5. Verovuonna tehtävän metsävähennyksen 1 500 euroa vähimmäissuurudesta olisi luovuttava tai sitä olisi olennaisesti alennettava.
6. Olisi suositeltavaa harkita metsävähennyksen ulottamista nykyisestä poiketen myös 1.1.1993 tai sitä ennen ostetun metsän hankintamenoa koskevaksi.
7. Olisi tarpeen harkita lainsäädännön muuttamista tapauksissa, joissa sen paremmin hallintaoikeuden haltijalla kuin metsän omistajallakaan ei ole oikeutta metsävähennykseen.
8. Lainsäädäntö tulisi ottaa uudelleenarvioinnin kohteeksi siltä osin kuin metsävähennyspohjaa ei muodostu, jos vastikkeellisesti hankittu pelto tai rakennusmaa metsitetään tai muuttuu myöhemmin luontaisesti metsämaaksi.
9. Erikseen olisi otettava arvioitaviksi myös muut transaktiot, joissa metsävähennyspohjaa ei verotuksellisesti muodostu.

10. Olisi harkittava, voidaanko yhteisöt ja henkilöyhtiöt säätää ainakin osittain meno- ja tuhovarukseen oikeutetuiksi.
11. Meno- ja tuhovaraus tulisi myöntää muutoinkin kuin maatilana pidettävään kiinteistöön.
12. Kehittämisvaihtoehtona olisi otettava harkittavaksi, että menovarauksen enimmäismäärää korotetaan tarvittaessa määräaikaisesti 25 prosenttiin.
13. Metsänvuokrauksen verokohtelu ja muu sääntely olisi otettava uudelleenarvioinnin kohteeksi, jotta metsänvuokraukselle luodaan asianmukaiset toimintaedellytykset.

LÄHDELUETTELO

Säädökset

Arvonlisäverolaki (1501/1993)
Kestävän metsätalouden määräaikainen rahoituslaki (34/2015)
Kiinteistöverolaki (654/1992)
Laki metsänhoitoyhdistyksistä (534/1998)
Laki varallisuuden arvostamisesta verotuksessa (1142/2005) (arvostamislaki)
Maatalousyrittäjän eläkelaki (1280/2006)
Metsälaki (1093/1996)
Perintö- ja lahjaverolaki (378/1940)
Suomen perustuslaki (731/1999)
Tilintarkastuslaki (1141/2015)
Tuloverolaki (1535/1992)
Verontilityslaki (532/1998)
Yhteismetsälaki (109/2003)

Kirjallisuus- ja virallislähteet

Aalto, E. (1992). Kiinteistöverolaki. Jyväskylä.
Aarnio, K. (2014). Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus maa- ja metsätiloilla. Edilex 30.10.2014, Artikkelii.
Arhippainen, M. ja Pylkkänen, P. (2000). Kiinteistöveropohjan laajentaminen maa- ja metsätalouteen. Pellervon taloudellisen tutkimuslaitoksen työpapereita N:o 34. Helsinki.
Bertelsmann Stiftung (2009a). Handbook for Measuring Regulatory Costs. Gutersloh.
Bertelsmann Stiftung (2009b). International Methods for Measuring Regulatory Costs. Gutersloh.
Bertelsmann Stiftung (2009c). Regulatory Cost Measurement for Business, the Public Sector and Citizens. Summary. Gutersloh.
Euroopan komission maa- ja metsätalouseläiden ja maaseutueläiden valtiontukea vuosina 2014–2020 koskevat suuntaviivat (2014/C 204/01).
European Commission (2015). Regulatory Fitness and Performance Programme (REFIT). State of Play and Outlook “REFIT Scoreboard”. 19 May 2015.
Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tuloverolain muuttamisesta (luonnos). HaVL 17/2009 vp - HE 119/2009 vp. Hallituksen esitys laiksi kiinteistöverolain muuttamisesta.
HE 50/1992 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle kiinteistöverolaiksi sekä siihen liittyväksi lainsäädännöksi.
HE 200/1992 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta.

- HE 203/1992 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain muuttamisesta.
- HE 68/1995 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta.
- HE 27/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja tuloverolain 114 §:n muuttamisesta.
- HE 120/2006 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi sähkön ja eräiden polttoainesten valmisteverosta annetun lain muuttamisesta.
- HE 53/2008 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta.
- HE 206/2008 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle eräksi metsäverotusta koskeviksi muutoksiksi.
- HE 54/2009 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kestävän metsätalouden rahoituslain muuttamisesta annetun hallituksen esityksen (HE 72/2008 vp) täydentämisestä.
- HE 173/2009 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta.
- HE 50/2011 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle vuoden 2012 tuloveroasteikkolaiksi sekä laeiksi eräiden verotusta koskevien lakien muuttamisesta.
- HE 80/2011 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi yhteismetsälain muuttamisesta.
- HE 76/2013 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kiinteistöverolain, varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 30 §:n sekä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain 14 §:n muuttamisesta.
- HE 102/2013 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 30 §:n muuttamisesta.
- HE 135/2013 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi metsänhoitoyhdistyksestä annetun lain muuttamisesta ja metsänhoitoyhdistyksistä annetun lain eräiden säännösten kumoamisesta.
- HE 138/2014 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle kestävän metsätalouden määräaikaiseksi rahoituslaiksi sekä laeiksi kestävän metsätalouden rahoituksesta annetun lain ja kiinteistön yhteisomistajien osallistumisesta metsätalouden rahoituslainsäädännössä tarkoitettuun toimenpiteeseen annetun lain kumoamisesta sekä kestävän metsätalouden rahoituslain kumoamisesta.
- HE 213/2004 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kiinteistöverolain 3 §:n, varallisuusverolain 10 ja 34 §:n sekä korkotulon lähdeverosta annetun lain 3 §:n muuttamisesta.
- HE 363/2014 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain 3 ja 149 a §:n sekä kuitintarjoamisvelvollisuudesta käteiskaupassa annetun lain 2 §:n muuttamisesta.
- HE 31/2015 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle vuoden 2016 tuloveroasteikkolaiksi sekä laeiksi eräiden muiden lakien muuttamisesta.
- HE 22/2016 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi taloudelliseen toimintaan myönnettävän tuen yleisistä edellytyksistä.
- Heikura, A. (2012). Metsäverotus 22.1.2012. Tallinna.
- Hietala, J. ja Valonen, M. (2016). Aktiiviset ja passiiviset kuolinpesät. *Teoksessa*: Hänninen, H. ja Leppänen, J. (toim.) Metsäverotuksen kehittämistarpeet metsä-

- ja elinkeinopolitiikan kannalta. Loppuraportti maa- ja metsätalousministeriölle. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 27/2016.
- Horne, P., Hietala, J. ja Rämö, A-K. (2016). Metsänomistajat ja metsätalouden ohjauskeinot. *Teoksessa*: Hänninen, H. - Leppänen, J. (toim.) Metsäverotuksen kehittämistarpeet metsä- ja elinkeinopolitiikan kannalta. Loppuraportti maa- ja metsätalousministeriölle. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 27/2016.
- Huovari, J., Arhippainen, M. ja Pyykkönen, P. (1999). Kiinteistöverojärjestelmien kansainvälinen vertailu. Pellervon taloudellinen tutkimuslaitos. Työpapereita 25.
- Hänninen, H. ja Leppänen, J. (2016). Metsätilamarkkinoiden aktivointi. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 23/2016.
- Hänninen, H. ja Leppänen, J. (toim., 2016). Metsäverotuksen kehittämistarpeet metsä- ja elinkeinopolitiikan kannalta. Loppuraportti maa- ja metsätalousministeriölle. Luonnonvarakeskus. Helsinki.
- Isotalo, K. (2013). Maatalousomaisuuden perintö- ja lahjaverolain mukainen sukupolvenvaihdoshuojennus ja perheoikeudelliset oikeustoimet. Edilex 2013/16, Artikkelit.
- Isotalo, K. (2014). Metsävähennys, verotusyhtymä ja puolisoitten metsätalous. Edilex 2014/3. Referee-artikkeli, 17.2.2014.
- Kangasharju, A. ja Rauhanen, T. (2008). Lainsäädännön hallinnollinen taakka yrityksille –raskaimmat säädösalueet. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja, Kilpailukyky 13/2008.
- Kansallinen metsästrategia 2025. 2015. Valtioneuvoston periaatepäätös 12.2.2015. Maa- ja metsätalousministeriö 6/2015. 54 s.
- Karhula, T., Koikkalainen, K., Leppälä, J. ja Mattila, T. (2015). Esiselvitys viljelijöiden hallinnollisesta taakasta. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 16/2015. Luonnonvarakeskus. Helsinki.
- Keinonen, M. (2013). Metsäverotus kannustamaan metsien hoitoa ja puun tarjontaa. Verotus 1/2013, s. 26 – 41.
- Lindgren, J. (2014). Perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennus. Verotus ja sen uudistaminen. Teoksessa Nykänen, Pekka – Urpilainen, Matti (toim.). Yritys, omistaja ja verotus. Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle. Edita. Helsinki, s. 195 – 212.
- Lähteenoja, P. (2000). Metsäpolitiikka ja verotus. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja.
- Maa- ja metsätalousministeriön julkaisuja 3/2008. Kansallinen metsäohjelma 2015. Lisää hyvinvointia monimuotoisista metsistä. Valtioneuvoston periaatepäätös.
- MMM 2011:3. Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen. Työryhmän kannanotot (osa 1). Helsinki 2011.
- MMM 2012:1. Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen. Työryhmän loppuraportti. Helsinki 2012.
- MMM:n toimialaan kuuluvat sääntelyn purkuehdotukset, huhtikuu 2015.
- MmVL 18/18/2008 vp – HE 116/2008 vp. Hallituksen esitys valtion talousarvioksi.
- MmVL 27/2008 vp – HE 206/2008 vp. Hallituksen esitys eräksi metsäverotusta koskeviksi muutoksiksi.
- MmVM 10/2011 vp - HE 80/2011 vp. Hallituksen esitys laiksi yhteismetsälain muuttamisesta.

- MmVM 14/2013 vp - HE 135/2013 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi metsänhoitoyhdistyksestä annetun lain muuttamisesta ja metsänhoitoyhdistyksistä annetun lain eräiden säännösten kumoamisesta.
- Myrsky, M. (2013). Onko vero-oikeudessa yleisiä oppeja? Juhlajulkaisu Kauko Wikström 1943 – 21/12 – 2013, s. 229-240.
- Myrsky, M. (2014). Luonnolliset vähennykset ja verotus. Defensor Legis 5/2014, s. 776 – 791.
- Määttä, K. (2001). Metsä- ja veropolitiikka. Oikeus 1/2001, s. 81 – 91.
- Määttä, K. (2007). Veropolitiikka. Teoria ja käytäntö. Edita. Helsinki.
- Määttä, K. (2012). Economic and Legal General Report. Teoksessa Bolander, Jane (ed.). Yearbook for Nordic Tax Research 2012. Tax Expenditures. DJØF Publishing Copenhagen, 11 – 71.
- Määttä, K. (2014). Verolakien tulkinta. Edita Publishing Oy. Porvoo.
- Määttä, K. (2015). Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Kauppakamari.
- Määttä, K. ja Tala, J. (2015). Mitä sääntely maksaa – sääntelytaakan ja lainsäädännön kustannusten tarkastelua. Edilex 4.3.2015.
- Nuotio, V-P. (2012). Tappiontasaus tuloverotuksessa. Talentum.
- Nykänen, P. (2013). Maapohjan hankintamenon vähentäminen puun myyntitulon verotuksessa – KHO:2013:152. Edilex, Uutiset.
- OECD (2008). Introductory handbook for Undertaking Regulatory impact Analysis (RIA).
- Orbach, B. (2013). What is Government Failure? Yale Journal on Regulation Online, 30, 44 – 56.
- Pilhjerta, K. (2010). Metsävähennys. Merkittävän metsäpoliittisen välineen vero-oikeudellinen perusta. Metsätieteen aikakauskirja 4/2010, s. 510 – 520.
- Ratkaisujen Suomi. Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma. 29.5.2015. Valtioneuvoston kanslia. Hallituksen julkaisusarja 10/2015. 35 s.
- Räbinä, T. (2011). Maa- ja metsätalouden jatkaminen perintö- ja lahjaverolain 55 §:n sukupolvenvaihdosluovutusta koskevassa säännöksessä. Verotus 3/2011.
- Rämö, A-K., Haltia, E., Horne, P. ja Hänninen, H. (2011). Yksityismetsien puuntarjonta – Puunmyynti-päätökseen vaikuttavat tekijät. PTT raportteja 226.
- Rämö, A-K., Hietala, J., Haltia, E., Horne, P. ja Kniivilä, M. 2016. Maaseutu Suomen biotalousstrategian tukipilarina – Raaka-aineiden tarjonnan edistäminen metsissä. PTT Raportteja 253.
- Svensk, N. (2014). Kommentaari KHO:n vuosikirjaratkaisusta 2013:3 (verotusyhtymän metsävähennys). Verotus 2/2014.
- TaVM 6/2016 vp - HE 22/2016 vp. Hallituksen esitys laiksi taloudelliseen toimintaan myönnettävän tuen yleisistä edellytyksistä.
- TEM raportteja 15/2012. Selvitys yritysten hallinnollisen taakan kehityksestä. Loppuraportti. Työelämä- ja markkinaosasto.
- TEM raportteja 26/2013. MSO:n selvitys "Puutuotealan kasvun ja kansainvälistymisen esteet ja ratkaisut". Loppuraportti. Lotta Kettunen. TEM/Metsäalan strateginen ohjelma 1.7.2013.
- Toimintasuunnitelma strategisen hallitusohjelman kärkihankkeiden ja reformien toimeenpanemiseksi 2015-2019. Päivitys 2016. Hallituksen julkaisusarja 2/2016.
- Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 8/2009. Selvitys yrityksille aiheutuvista hallinnollisista kustannuksista. Taloushallinnon raportointi.

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus (2010). Verotuet Suomessa 2009. Valmistelu-
raportit 5. Outi Kröger ja Timo Rauhanen (toim.).

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus (2015). Kuntien tehtävien ja velvoitteiden vai-
kutusten arviointi. Helsinki.

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus 29.9.2015. Verotuet 2014 – 2016e.

Valtiontalouden tarkastusviraston selvitys 2/2014. Selvitys. Toimintaohjelma yri-
tysten hallinnollisen taakan vähentämiseksi. Helsinki 2014.

Valtiovarainministeriön julkaisuja 51/2010. Verotuksen kehittämistyöryhmän lop-
puraportti. Valtiovarainministeriö.

VATT (2015). Verotuet 2014 – 2016 e. 28.9.2015.

VaVM 17/1998 vp - HE 29/1998 vp. Hallituksen esitys laiksi kiinteistöverolain
muuttamisesta.

VaVM 32/2008 vp – HE 206/2008 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle metsävero-
tusta koskeviksi muutoksiksi.

VaVM 20/2009 vp – HE 119/2009 vp. Hallituksen esitys laiksi kiinteistöverolain
muuttamisesta.

VaVM 23/2011 vp – HE 50/2011, HE 130/2011 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle
vuoden 2012 tuloveroasteikkolaiksi sekä laeiksi eräiden verotusta koskevien
lakien muuttamisesta.

VaVM 50/2014 vp - HE 363/2014 vp. Hallituksen esitys laeiksi arvonlisäverolain 3
ja 149 a §:n sekä kuitintarjoamisvelvollisuudesta käteiskaupassa annetun
lain 2 §:n muuttamisesta.

Verohallinnon ohje. Verotusyhtymä.

Verohallinnon ohje. Oman käytön ja alivastikkeellisten luovutusten arvonlisävero-
tus. 20.5.2009, Dnro 621/40/2009.

Verohallinnon ohje. Kiinteistöjen verotus – usein kysyttyä. Kiinteistövero 2014.

Verohallinnon ohje. Kiinteistöverolain soveltamisohje. 2.1.2014, Dnro
A197/200/2013.

Verohallinnon ohje. Maatilan sukupolvenvaihdos verotuksessa. 8.9.2015, Dnro
A84/200/2015.

Verohallinnon ohje. Metsävähennys. 15.9.2015, Dnro A113/200/2015.

Viherkenttä, T. (1993). Uusi kiinteistövero. 2. painos. Jyväskylä.

Weimer, D. L. ja Vining, A. (2005). Policy Analysis: Concepts and Practice. Prentice
Hall.

Oikeuskäytäntö

KHO:1996-B-552
KHO:1997:21 (ään.)
KHO:1997:56
KHO 23.9.1997 t. 2333
KHO:2000:49 (ään.)
KHO:2001:54
KHO:2006:74
KHO 7.7.2009, t. 1741
KHO:2010:56
KHO:2011:67 (ään.)

KHO:2013:3
KHO:2013:152
KHO 11.10.2013, t. 3251
KHO:2015:47 (ään.)
KHO 2.4.2015, t. 888
Turun ja Porin LO 16.2.1996, t. 128/4
Hämeenlinnan HAO 7.12.2000 00/552/1
Oulun HAO 28.6.2002, t. 02/0282/1
Oulun HAO 5.11.2003 03/0481/2
Oulun HAO 26.11.2010, t. 10/0571/1
Turun HAO 20.8.2013 13/0494/3
Vaasan HAO 16.6.2015 15/0271/1

Lyhenteet

AVL	arvonlisäverolaki (1501/1993)
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
HAO	hallinto-oikeus
HaVL	hallintovaliokunnan lausunto
HE	hallituksen esitys
KHO	korkein hallinto-oikeus
LO	läninoikeus
MMM	maa- ja metsätalousministeriö
MmVM	maa- ja metsätalousvaliokunnan mietintö
MVL	maatilatalouden tuloverolaki (543/1967)
MYEL	maatalousyrittäjän eläkelaki (1280/2006)
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
PerVL	perintö- ja lahjaverolaki (378/1940)
PL	Suomen perustuslaki (731/1999)
PTT	Pellervon taloustutkimus
RIA	Regulatory Impact Analysis
TaVM	talousvaliokunnan mietintö
TEM	työ- ja elinkeinoministeriö
TVL	tuloverolaki (1535/1992)
VATT	Valtion taloudellinen tutkimuskeskus
VaVM	valtiovarainvaliokunnan mietintö
vp	valtiopäivät

PTT julkaisuja, PTT publikationer, PTT publications

23. Kyösti Arovuori. 2015. Political effectiveness of agricultural policies – An empirical analysis.
22. Hanna Karikallio. 2010. Dynamic Dividend Behaviour of Finnish Firms and Dividend Decision under Dual Income Taxation
21. Satu Nivalainen. 2010. Essays on family migration and geographical mobility in Finland
20. Terhi Latvala. 2009. Information, risk and trust in the food chain: Ex-ante valuation of consumer willingness to pay for beef quality information using the contingent valuation method.
19. Perttu Pyykkönen. 2006. Factors affecting farmland prices in Finland

PTT raporteja, PTT rapporter, PTT reports

253. Rämö, A-K., Hietala, J., Haltia, E., Horne, P., Kniivilä, M. 2016. Maaseutu Suomen biotalousstrategian tukipilarina – raaka-aineiden tarjonnan edistäminen metsissä.
252. Henna Busk, Valtteri Härmälä. 2016. Katsaus kauppamerenkulun tilanteeseen Suomessa.
251. Hietala, M., Huovari, J., Kaleva, H., Lahtinen, M., Niemi, J., Ronikonmäki, N-M., Vainio, T. 2015. Asuinrakennusten korjaustarve.
250. Noro, K ja Lahtinen, M. 2015. Pohjoismainen asuntomarkkinaselvitys.
249. Holm, P., Hietala J. ja Härmälä, V. 2015. Liikenneverkko ja kansantalous – Suomi–Ruotsi vertailua.
248. Alho, E. – Noro, K. – Pyykkönen, P. 2014. Ruokakorista sijoitussalkkuun – Näkemyksiä kotimaisesta ruokaketjusta sijoituskohteena.

PTT työpapereita, PTT diskussionsunderlag, PTT Working Papers

- 177 Määttä, K., Hietala, J. ja Jutila, K. 2016. Puurakentaminen: sääntelyn kapeikot ja kehittämisvaihtoehdot.
- 176 Toikkanen, H., Karikallio, H., Arovuori, K. ja Yrjölä, T. 2016. Kansallisen pohjoisen tuen arviointi 2011–2015.
175. Rinta-Kiikka, S. 2015. Maatalouden yhteistyömallit – tuloksia opiskelijakyselystä.
174. Rinta-Kiikka, S. 2015. Collaboration between dairy farms and crop farms in combined crop rotation.
173. Alho, E. 2015. Farmers' self-reported value of cooperative membership: Evidence from heterogeneous business and organization structures.
172. Alho, E. 2015. Survey evidence of members' willingness to invest in agricultural hybrid cooperatives.
171. Hietala, J., Haltia, E., Horne, P., Huovari, J. ja Härmälä, V. 2015. Puurakentamisen edistäminen julkisissa hankinnoissa.
170. Karikallio, H. 2015. Cross-commodity price transmission and integration of the EU livestock market of pork and peef: Panel time-series approach.
169. Holappa, V., Huovari, J., Karikallio, H. ja Lahtinen, M. 2015. Alueellisten asunto-markkinoiden kehitys vuoteen 2017.