

Valtiovarainministeriö
vero-osasto
Jukka Vanhanen

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tuloverolain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan otettavaksi tuloverolakiin säännökset metsätilan sukupolvenvaihdon 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 hehtaarituoiton 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.

Vähennyspohja olisi raja-arvon ylittävään osaan kohdistuvan lahjaveron määrä kerrottuna luvulla 2,2.

Verovuonna tehtävän vähennyksen enimmäismäärä olisi 195 000 euroa, ja vähentää voisi enintään 50 prosenttia metsätalouden puhtaasta pääomatulosta. Vähennyksen vähimmäismäärä olisi 1 500 euroa. Vähentämättä jäänyt määrä voitaisiin vähentää myöhempinä vuosina. Vähennys olisi käytettävä viimeistään viidentenätoista verovuotena lahjoitusvuoden jälkeen.

Vähennys voitaisiin tehdä mistä tahansa verovelvollisen omistamasta metsäkiinteistöstä saadusta metsätalouden tulosta.

Jos verovelvollinen luovuttaa vähintään 10 prosenttia lahjaksi saamiensa metsäkiinteistöjen pinta-alasta ennen kuin 15 vuotta on kulunut lahjoituksesta, aiemmin tehdyt vähennykset lisättäisiin 20 prosentilla korotettuna verovelvollisen luovutusvuoden metsätalouden pääomatuloon, eikä käyttämättä jäänyttä vähennyspohjaa saisi myöhemmin käyttää. Muutoin etu olisi lopullinen.

Tukeen sovellettaisiin EU:n perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen annettua komission asetusta.

Huojennusta ei sovellettaisi, jos samaan luovutukseen on sovellettu perintö- ja lahjaveron maatilán ja muun yrityksen sukupolvenvaihdon koskevaa veronhuojennusta.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2017 alusta. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2017 toimitettavassa verotuksessa. Oikeus metsälahjavähennykseen syntyisi, jos lahja on annettu lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

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

YLEISPERUSTELUT**1. Nykytila****1.1 Sukupolvenvaihdosten veronhuojennukset****1.1.1 Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus**

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

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

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

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

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

Huojennusjärjestelmä

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

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

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

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

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

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

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

Huojennusedellytysten täytyessä maatilasta ja muusta yrityksestä maksuunpannun perintö- tai lahjaveron maksuaikaa pidennetään verovelvollisen tekemästä pyynnöstä lain 56 §:n mukaisesti, jos maksettava määrä on vähintään 1 700 euroa. Vero kannetaan tällöin yhtä suurina vähintään 850 euron suuruisina vuotuiserinä enintään 10 vuoden aikana. Pidennetyltä maksuajalta ei peritä korkoa.

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

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

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

Veronhuojennussäännös edellyttää, että maatilalla harjoitetaan maataloutta. Huojennus ei siten sovellu pelkkään metsätalouden harjoittamiseen. Silloin, kun tilalla harjoitetaan sekä maataloutta että metsätaloutta, saadaan huojennus myös metsän osalta. Käytännössä soveltamisongelmia esiintyy muun muassa tilanteissa, joissa joudutaan arvioimaan, miten etäällä päätilasta sijaitsevan metsäkiinteistön voidaan katsoa olevan sillä tavoin yhdysviljelyssä maatilan kanssa, että sen katsotaan olevan osa päätilaa. Rajanveto-tilanteita esiintyy myös tapauksissa, joissa maatalous on laajuudeltaan vaatimatonta verrattuna metsämaan määrään ja arvoon.

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

1.1.2 Tuloverolain sukupolvenvaihdoshuojennus

Tuloverolain (1535/1992) 48 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ei ole veronalaista tuloa, jos verovelvollinen luovuttaa harjoittamaansa maatalouteen tai metsätalouteen kuuluvaa kiinteää omaisuutta, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osuuden taikka sellaisen yhteisön osakkeita tai osuuksia, jotka oikeuttavat vähintään 10 prosentin omistusosuuteen yhtiössä.

Verovapaus edellyttää, että saajana ovat joko yksin tai yhdessä puolisonsa kanssa hänen lapsensa tai tämän rintaperillinen taikka hänen sisarensa, veljensä, sisarpuolensa tai velipuolensa. Lisäksi edellytyksenä on, että omaisuus on ollut yhteensä yli 10 vuotta verovelvollisen tai hänen ja sellaisen henkilön omistuksessa, jolta hän on saanut sen vastikkeettomasti.

Veronhuojennus tulee luopujan hyväksi ja kannustaa metsätalouden tai muun yritystoiminnan harjoittajaa myymään yrityksen nimenomaan lähisukulaisille vieraiden sijasta. Huojennus voi edistää myös siirtyvän

yrittäjätoiminnan jatkajien asemaa ja siten välillisesti yrityksen liiketoimintaedellytyksiä, jos myyjä verovapauden johdosta tyytyy pienempään kauppahintaan.

1.2. Puun myyntitulon verotus henkilöverotuksessa

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

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

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

Luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä ja näiden muodostamalla verotusyhtymällä sekä yhteisetuudella on oikeus metsäkiinteistön hankintamenon perusteella määräytyvään tuloverolain 55 §:ssä säädetty *metsävähennykseen*. Vähennys tehdään metsätalouden pääomatulosta ennen metsätalouden luonnollisten vähennysten tekemistä. Vähennysoikeus koskee 1 päivän tammikuuta 1993 jälkeen kaupalla tai muulla vastikkeellisella saannolla hankitun metsän hankintamenoa. Vähennyksen määrä on enintään 60 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saadun metsätalouden pääomatulosta. Verovuonna ja aiemmin tehtyjen metsävähennysten yhteismäärä, vähennettynä metsän luovutusvoittoon 46 §:n 8 momentin nojalla lisätyllä määrällä, velvollisella on oikeus omistusaikanaan vähentää metsävähennyksenä enintään 60 prosenttia metsän hankintamenosta.

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

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

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

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

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

Muista metsätalouden pääomatulosta tehtävistä vähennyksistä säädetään tuloverolain 56 §:ssä. Lainkohdan nojalla metsätalouden pääomatulosta vähennyskelpoisia menoja ovat muun muassa metsätaloudessa työskennelleiden henkilöiden palkkausmenot sivukuluineen sekä metsätalouden harjoittamiseen liittyvät

omat ja perheenjäsenten pakolliset eläke-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusmaksut. Vähennyskelpoisia ovat myös metsän uudistamiseen ja kasvatukseen liittyvät menot, metsäteiden rakentamis- ja kunnossapitomenot, metsän ojitukset, metsätalouden koneiden ja kaluston hankinta- ja käyttömenot sekä metsätalouden rakennusten hankintamenot. Lisäksi vähennyskelpoisia ovat metsävakuumaksut ja metsänsuojelumenot, metsänhoitoyhdistysten ja metsäkeskusten toimitusmaksut samoin kuin metsätalouden suunnittelusta, neuvonnasta, tutkimuksesta ja kehitystyöstä aiheutuneet menot.

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

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

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

1.3. Euroopan unionin valtiontukisääntely

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

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

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

Komissio on antanut SEUT-sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta lukuisia tiedonantoja ja suuntaviivoja, muun muassa maa- ja metsätalouden ja maaseutualueiden valtiontukea vuosina 2014–2020 koskevat suuntaviivat (2014/C 204/01). Maa- ja metsätalouden valtiontukea koskevat suuntaviivat luovat puitteet sille, millaisia tukia ja missä määrin Euroopan komissio tulee hyväksymään jäsenmaissa. Suuntaviivoja on sovellettu kaikkien metsässä tehtävien metsätaloustoimenpiteiden tukeen, ja kansalliset tuet on tullut hyväksyttävä näiden suuntaviivojen nojalla komissiossa.

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

Ennakoilmoitusta koskevaan pääsääntöön on olemassa kaksi poikkeusta. Nämä koskevat ryhmäpoikkeusten piiriin kuuluvia tukia sekä vähämerkityksisiä tukia. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuk-

sen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen 18 päivänä joulukuuta 2013 annettua komission asetusta (EU) N:o 1407/2013, jäljempänä *de minimis* -asetus, sovelletaan kaikilla aloilla lukuun ottamatta maatalouden alkutuotantoa sekä kalastusta ja vesiviljelyä.

Vähämerkityksiset eli de minimis -tuet

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

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

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

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

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

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

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

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

Asetuksen 5 artiklan 2 kohdan mukaan vähämerkityksinen tuki ei saa kasautua samoihin tukikelpoihin kustannuksiin myönnettävän valtiontuen kanssa, jos tällainen kasautuminen ylittäisi komission antamassa ryhmäpoikkeusasetuksessa tai päätöksessä kunkin tapauksen erityisten olosuhteiden mukaan vahvistetun

tuen enimmäisintensiteetin tai enimmäismäärän. Vähämerkityksinen tuki, jota ei ole myönnetty tai kohdennettu tiettyihin tukikelpoisiin kustannuksiin, saa kasautua muun valtiontuen kanssa, joka on myönnetty komission antaman ryhmäpoikkeusasetuksen tai päätöksen nojalla. Vastaava edellytys sisältyy yleisen de minimis-asetuksen 1 artiklan 2 kohtaan.

Maatalouden harjoittajan de minimis-tukikatto

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

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

2. Aiempia kehittämisehdotuksia

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

2.1. Vuosien 2007 ja 2008 lainsäädäntöhanke

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

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

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

2.2. Metsätilakoon ja –rakenteen kehittäminen-työryhmä

Huojennuksen laajentaminen metsätiloihin oli laajasti esillä Metsäntutkimuslaitoksen vuosina 2009 – 2012 toteuttaman kehittämishankkeen yhteydessä, jonka päätavoitteena oli tuottaa konkreettisia toimenpide-esityksiä vaikutusarviointeineen yksityismetsätalouden tilakoon kasvattamiseksi, sukupolvenvaihi-

dosten edistämiseksi ja metsätilojen rakenteen parantamiseksi. Maa- ja metsätalousministeriö asetti hankkeelle ohjausryhmän, joka toimi samalla ministeriön työryhmänä.

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

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

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

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

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

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

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

Muita työryhmän käsittelemiä mahdolliseksi katsottuja sukupolvenvaihdoshuojennusta vähemmän vaikuttaviksi arvioituja keinoja olivat¹

- tilusjärjestelyn kehittäminen metsien kiinteistörakenteen parantamiseksi
- metsätilakauppojen luovutusvoittoverotuksen huojentaminen, mihin tosin katsottiin voivan liittyvän valtiontukiongelma unionin oikeuden kannalta
- sukupolvenvaihdosneuvonnan ja koulutuksen kehittäminen ja lisääminen
- yhteismetsien laajentuminen ja hallinnon kehittäminen

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

- Metsähallituksen metsien osittainen siirtäminen yhteismetsiin yhteismetsien perustamisen kannustimena
- omistavien kuolinpesien kannustaminen liittymään yhteismetsiksi, luovuttamaan metsät yhdelle osakkaalle tai muodostamaan verotusyhtymä
- metsänvuokrauksen kehittäminen

Työryhmän käsittelemiä ja hylkäämiä toimenpiteitä olivat:

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

2.3 Pääministeri Stubbin hallituksen aikaiset selvitykset

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

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

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

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

Luonnonvarakeskus on maa- ja metsätalousministeriön toimeksiannosta laatinut päivänä toukokuuta 2016 päivätyn selvityksen metsäverotuksen kehittämistarpeista, johon sisältyy osaselvitykset ”Sukupolvenvaihdoshuojennus metsänomistajille” ja ”Metsätilan sukupolvenvaihdosten edistäminen perintö- ja lahjaveroa huojentamalla”.

[Täydennetään lausuntokierroksen jälkeen, selvitys ei ole valmistunut tämän HE-luonnoksen päiväykseen mennessä.]

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

[Täydennetään lausuntokierroksen jälkeen, selvitys ei ole valmistunut tämän HE-luonnoksen päiväykseen mennessä.]

3. Uudistuksen tarve ja keskeiset ehdotukset

3.1. Metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistämisen ja puun tarjonnan lisäämisen tarve

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

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

Keskeisin yksittäinen puun tarjontaan yleisesti vaikuttava seikka on puun hintataso, joka määräytyy puumarkkinoilla vallitsevan kysyntä- ja tarjontatilanteen mukaan. Yksilökohtaisesti tarjontaan vaikuttavista tekijöistä merkittävimpiä ovat metsänomistajan ikä, tilan hakkuumahdollisuudet ja omistajan tulotaso.

Puun kysynnän vaihteluihin taas vaikuttavat määräävästi metsäteollisuusalan suhdanne- ja investointitilanne, jotka puolestaan riippuvat keskeisesti metsäteollisuuden tuotteiden kansainvälisestä kysyntätilanteesta ja Suomen metsäteollisuuden hintakilpailukyvyistä.

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

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

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

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

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

3.2. Käsitellyt päävaihtoehdot ja niiden arviointi

Hallitusohjelman mukaisiin tavoitteisiin pyritäisiin sukupolvenvaihdoksia edistämällä, koska hallitusohjelman tavoitteita ei voida välittömästi edistää hallitusohjelmassa mainitulla vaihtoehtoisella toimenpiteel-

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

lä, metsävähennyksen parantamisella eli käytännössä metsävähennyksen enimmäismäärän korottamisella nykyisestä 60 prosentista. Metsävähennyksen kasvattaminen lähinnä keventäisi puun myyntitulon verotusta yleisesti metsävähennysjärjestelmän piiriin kuuluvien metsätilojen osalta. Toimenpide kohdistuisi pelkästään kaupalla hankittuihin metsätiloihin.

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

Metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistämiseksi on valmistelun yhteydessä ollut esillä kaksi päävaihtoehtoa.

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

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

3.2.1. Perintö- ja lahjaverolain yritysten sukupolvenvaihdoshuojennuksen laajentaminen metsätiloihin

Huojennuksen tekninen toteuttamistapa

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

Esimerkki 1.

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

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

Huojennus = 68 270 € – 3 831 € = 64 438 € eli 94,4 prosenttia verosta.

Yrittäjämäisen metsätalouden määrittelyn ongelmista

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

Yrittäjämäisen metsätalouden määrittely hallinnollisesti soveltamiskelpoisella tavalla on vaikeaa, mikä johtuu pääasiassa toimialan erityispiirteistä muihin toimialoihin verrattuna, ennen muuta metsän hitaasta kasvusta Suomen pohjoisissa olosuhteissa. Siinä missä maanviljelijällä satokausi on yleensä muutamista kuukausista muutamaan vuoteen, metsätalouden harjoittajan ”satokausi” istutuksesta päätehakkuuseen on 60 – 150 vuotta, jonka aikana suoritetaan yleensä 1 – 3 harvennushakkuuta. Muunlaisessa taloudellisessa toiminnassa aktiivisuutta voidaan yleensä arvioida mitattavien ja todennettavissa olevien tunnusmerkkien, kuten vuosiliikevaihdon, liikevoiton, toiminnan menojen, käyttö- ja vaihto-omaisuushyödykkeiden määrän ja työntekijöiden lukumäärän perusteella. Metsätaloudelle taas on tavanomaista, että erityisesti pienil-

lä metsätiloilla esiintyy useiden vuosien mittaisia ajanjaksoja, joina tilalla ei tehdä ulospäin havaittavia tai mitattavissa olevia toimenpiteitä, vaikka tilaa hoidettaisiin parhaiden käytäntöjen mukaisesti.

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

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

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

Toimenpiteen vaikuttavuus

Huojennuksen edellytyksenä oleva tilakokovaatimus olisi omiaan kasvattamaan metsätilojen kokoa. Vaikuttavuuden kannalta vaihtoehdon heikkoutena on kuitenkin se, että se ei välittömästi kannusta puun myyntiin, eikä suoranaisesti myöskään kohdistuisi yrittäjämäiseen metsätalouteen sitä edistäen.

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

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

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

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

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

Arviointia verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun kannalta

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

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

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

Pulmallista olisi myös erilaista varallisuutta perivien tai lahjaksi saavien eriarvoinen kohtelu. Esimerkiksi sijoitusasunnon perivä voisi joutua maksamaan veroa yli 20-kertaisen samanarvoisen metsätilan perivään verrattuna. Sitä, että huojennus on ajateltu kohdennettavaksi yrittäjämaiseen metsätalouteen, voidaan tiettyyn rajaan asti pitää perusteena erilaiselle kohtelulle. Määrittelyvaikeuksien vuoksi huojennuksen rajaus siten, että huojennus kyettäisiin kohdentamaan ”aitoon” metsätalousyrittämiseen, ei kuitenkaan käytännössä ole mahdollista asettamatta rajaa niin korkealle, että huojennuksen tavoitteet jäisivät pitkälti saavuttamatta sen soveltuessa vain varsin harvoihin metsätiloihin. Ajateltujen metsäpoliittisten tavoitteiden saavuttamiseksi huojennuskynnystä olisi siten madallettava, mikä puolestaan väistämättä johtaisi yhdenvertaisuusongelmien korostumiseen.

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

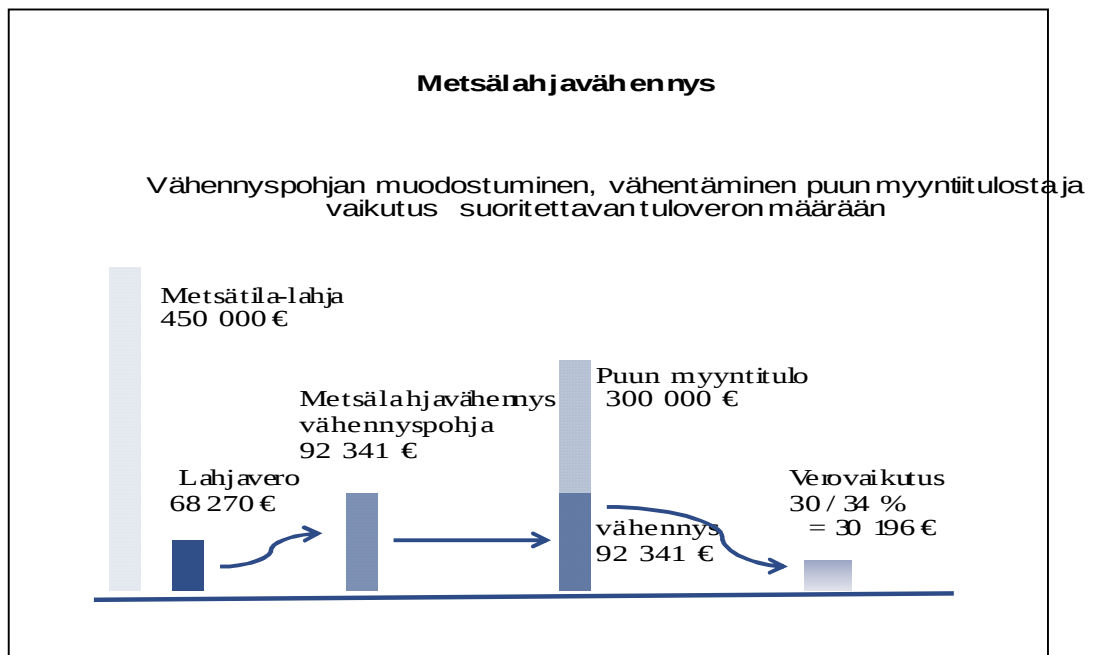
Maatalousyrittäjien eläkelaisissa olevia hehtaarirajoja sovellettaessa on myös vaikea välttää verovelvollisten huomattavan eriarvoista kohtelua, joka johtuu siitä, että samallakin vyöhykkeellä vaaditun tilakokorajan juuri alittuessa huojennusta ei saisi lainkaan, mutta tilakokorajan juuri ylittyessä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

3.2.2 Sukupolvenvaihdoksesta aiheutuvan verokustannuksen perusteella tuloverotuksessa myönnettävä vähennys

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

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

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



Esimerkki 2.

Asetelma on sama kuin esimerkissä 1. A:n lahjana saaman 90 hehtaarin suuruisen tilan käypä arvo on 450 000 euroa ja lahjavero 68 270 euroa. Huojennusraja, 40 000 euroa, vastaa Salossa 35 hehtaarin metsäpinta-alaa ($35 \times 1\,152 = 40\,000$). A:lle muodostuu vähennysoikeutta rajan yli menevän 55 hehtaarin osalta. Laskenta perustuisi verotusarvoihin seuraavasti:

Metsämaan tuottoarvo on $1\,152 \text{ €} \times 90 \text{ ha} = 103\,680$ euroa. Vähennyspohjaa muodostuu tuottoarvon 40 000 euroa ylittävään osaan 63 680 euroa (vastaa 55 ha) kohdistuvasta lahjaverosta eli $63\,680 / 103\,680 \times 68\,270 = 41\,937$ eurosta. Vähennyspohjaa muodostuisi $2,2 \times 41\,937 = 92\,341$ euroa. Myydessään riittävästi puuta A saa vähennysoikeudesta tuloverohyötyä 30 196 euroa (30 % 30 000 € asti ja yli menevältä osalta 34 %). Lopputuloksena 68 270 euron lahjaverosta on tullut hyvitetäksi 44 prosenttia.

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

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

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

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

Luopujan keski-ikä puolestaan oli aineiston mukaan lahjatapauksissa keskimäärin 71 vuotta, mutta perintötilanteissa 88 vuotta. Kun muiden metsänomistajien aktiivisuus on yli 75-vuotiaiden ikäryhmässä selvästi keskimääräistä vähäisempää³, huojennuksen rajaaminen elinaikaisiin järjestelyihin edistäisi perintö-

³ Suomalainen metsänomistaja, Metlan työraportti 208.

ja lahjaverohuojennusta paremmin puun saatavuutta, huojennusmekanismista johtuvan suoran kannustinvaikutuksen lisäksi.

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

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

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

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

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

3.3. Keskeiset ehdotukset

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

Vähennyspohjan muodostuminen

Vähennyspohjaa muodostuisi lahjana saadun metsämaan arvostamislain mukaisen arvon 40 000 euroa ylittävään osaan kohdistuvasta lahjaverosta. Kytkenällä arvostamislain mukaiseen arvoon, joka perustuu metsämaan hehtaarikohtaiseen tuottoon, määritettäisiin huojennuksen edellytyksenä oleva metsämaan vähimmäispinta-ala eri kunnissa. Riittävän korkea tilakokovaatimus on tärkeää tilakoon kasvattamistavoitteiden saavuttamiseksi. Valtioneuvoston periaatepäätöksessä Kansallinen metsästrategia 2025 on asetettu tavoitteeksi nostaa yli 50 hehtaarin suuristen tilojen osuus pinta-alasta 70 prosenttiin vuoteen 2025 mennessä, kun tällä hetkellä prosenttiosuus on vajaat 60.

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

Vaadittu pinta-alavaatimus saadaan jakamalla raja-arvo, 40 000 euroa, metsämaan arvostamislain mukaisella arvolla, joka on Verohallinnon vahvistama metsämaan keskimääräinen vuotuinen hehtaarituo-

LUONNOS 2.5.2016

kerrottuna luvulla 10. Verohallinto vahvistaa vuosittain tiedon metsän hehtaarituoosta kunnittain säädös-kokoelmassa julkaistavassa päätöksessä.

Eräissä pohjoisen Suomen ja saaristoalueiden kunnissa, joissa tuottoarvo on matala, pinta-alavaatimus voisi muodostua hyvin suureksikin. Tämän vuoksi ehdotetaan, että jos verotusarvo jää alle 40 000 euron, vähennyspohjaa muodostuisi, jos tilan pinta-ala on vähintään 100 ha. Pinta-alaraja vastaa maatalousyrittäjän eläkelain mukaisen vakuuttamisvelvollisuuden perusteena olevaa vähimmäistilakokoa pohjoisessa.

Alla olevasta taulukosta ilmenee vaadittu pinta-ala eräissä. Esimerkeiksi on valittu metsämaan vuotuisen tuoton perusteella alenevaan järjestykseen asetetuista kunnista joka 50. Pudasjärvellä, joka asettuu sijaluvulle 301 kaikkiaan 317 kunnasta, pinta-alarajaksi muodostuisi 62 muun kunnan tapaan tuottoarvon mataluuden johdosta.

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

Kunta	Vuotuinen tuotto/ha	Verotusarvo/ha	Vähimmäis-pinta-ala ha	Suuralue	Keskimääräinen liiketulos / vuosi, euroa	
					hehtaarilta	vähimmäispinta-alalta
Hämeenkoski	188,54	1885,4	21	Häme-Uusimaa	213	4473
Lemi	142,34	1423,4	28	Kaakkois-Suomi	210,8	5902
Ruokolahti	121,67	1216,7	33	Kaakkois-Suomi	210,8	6956
Ylöjärvi	95,67	956,7	42	Pirkanmaa	144,2	6056
Lapua	68,72	687,2	58	Etelä- ja Keski-Pohjanmaa	65,2	3782
Kannus	44,72	447,2	89	Etelä- ja Keski-Pohjanmaa	65,2	5803
Pudasjärvi	19,41	194,1	206 -> 100	Pohjois-Pohjanmaa	42	4200

Pinta-alavaatimus määräytyisi vuodelta 2016 toimitettavassa verotuksessa noudatettavien verotusarvojen perusteella, jotta raja ei ajan myötä alenisi. Taulukon luvut koskevat vuodelta 2015 toimitettavaa verotusta. Hämeenkoski on 2016 alusta liittynyt Hollolaan.

Merkitystä ei olisi sillä, missä metsäkiinteistöt sijaitsevat. Huojennusedellytystä arvioitaessa eri kunnissa sijaitsevien tilojen arvostamislain mukaiset verotusarvot laskettaisiin yhteen ja 40 000 euron raja-arvon ylittyessä huojennus soveltuisi.

Muodostuva vähennyspohja olisi raja-arvon yli menevään metsämaahan kohdistuva lahjavero kerrottuna luvulla 2,2. Tällöin verovelvollinen saisi tuloverotuksen kautta hyväkseen 66,0 prosenttia yli menevään osaan kohdistuvasta lahjaverosta, jos vähennysoikeus voidaan käyttää täysimääräisesti hyväksi ja metsätalouden tuloon kohdistuva veroprosentti on 30. Jos rajan yli menevään osaan kohdistuva lahjavero olisi esimerkiksi 10 000 euroa, vähennyspohjaa muodostuisi 22 000 euroa. Vähennyksen käyttäminen pienentäisi määrättävän tuloveron määrää $30\% \times 22\,000$ eurolla eli 6 600 eurolla.

Nykyisillä pääomatulon veroasteilla raja-arvon yli menevään osaan kohdistuvasta lahjaverosta hyvitetäisiin enimmillään, kun kyseinen lahjaveron osa on vähintään 150 000 euroa, runsaat 74 prosenttia.

Vähennysoikeuden käyttäminen

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

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

Vähennyksen verovuosisuhteista enimmäismäärää rajoitettaisiin lisäksi siten, että vähennys voi olla enintään 50 prosenttia metsätalouden puhtaasta pääomatulosta. Rajoituksella saavutetaan se, että vähennysedun täysimääräinen hyödyntäminen edellyttää riittävän määräisiä hakkuita. Jos esimerkin 2 tilantees-

sa ei sovellettaisi prosenttimääräistä rajoitusta, metsätilan saaja saisi hyödynnettyä vähennysoikeuden täysimääräisesti, jos metsätalouden puhdas pääomatulo on vähintään vähennyspohjan määräinen eli 92 341 euroa. Määrä vastaisi vajaata neljännestä puuston arvosta, jos puuston osuus metsämaan käyvästä arvosta 450 000 eurosta on 90 prosenttia. Ehdotettu 50 prosentin enimmäismäärä merkitsee, että vähennyksen täysimääräinen hyödyntäminen edellyttäisi kaksinkertaisia hakkuita eli vajaata puolta puuston arvosta.

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

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

Veroedun menettäminen

Jos verovelvollinen luovuttaa vähintään 10 prosentin suuruisen osan lahjaksi saatujen metsäkiinteistöjen pinta-alasta 15 vuoden kuluessa lahjoituksesta, tehtyjä metsävähennyksiä vastaava määrä 20 prosentilla korotettuna luettaisiin hänen metsätalouden pääomatuloonsa luovutusvuonna. Seuraamus on tarpeen järjestelmän metsäpoliittisten tavoitteiden turvaamiseksi sekä spekulatiivisten toimien torjumiseksi. Käyttämättä jäänyttä vähennystä ei voisi myöhemmin vähentää.

Muutoin veroetu olisi lopullinen.

4. Esityksen vaikutukset

4.1. Vaikutukset metsänomistajille

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

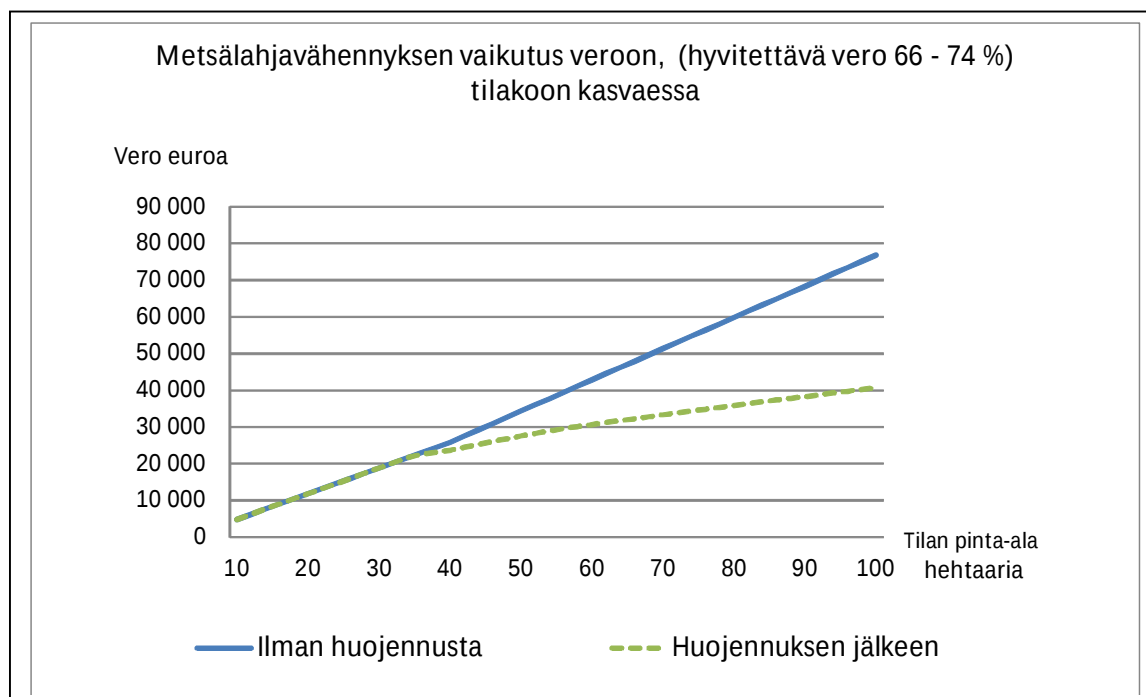
Jos metsätilan saajalla on riittävästi hakkuuikässä olevaa metsää jo luovutusvuonna, hän voi saada vähennysoikeuden hyväkseen parhaimmillaan jo lahjoitusvuodelta, jos myynti ja kauppahinnan maksu tapahtuvat joutuisasti. Esimerkin 2 tilanteessa metsänomistaja olisi voinut hyödyntää 90 hehtaarin tilastaan koko vähennyspohjan yhtenä vuonna, jos hänen metsätalouden puhdas pääomatulonsa olisi ollut 184 682 euroa. Sukupolvenvaihdoksen verokustannus olisi alentunut 44 prosentilla. Näin nopea vähennyksen hyödyntäminen edellyttäisi, että tilan puustosta voitaisiin heti hakata merkittävä osa. Yleisimmin myynti lykkäytyisi pidemmälle puuston rakenteen ja puukaupan vaatiman ajan vuoksi.

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

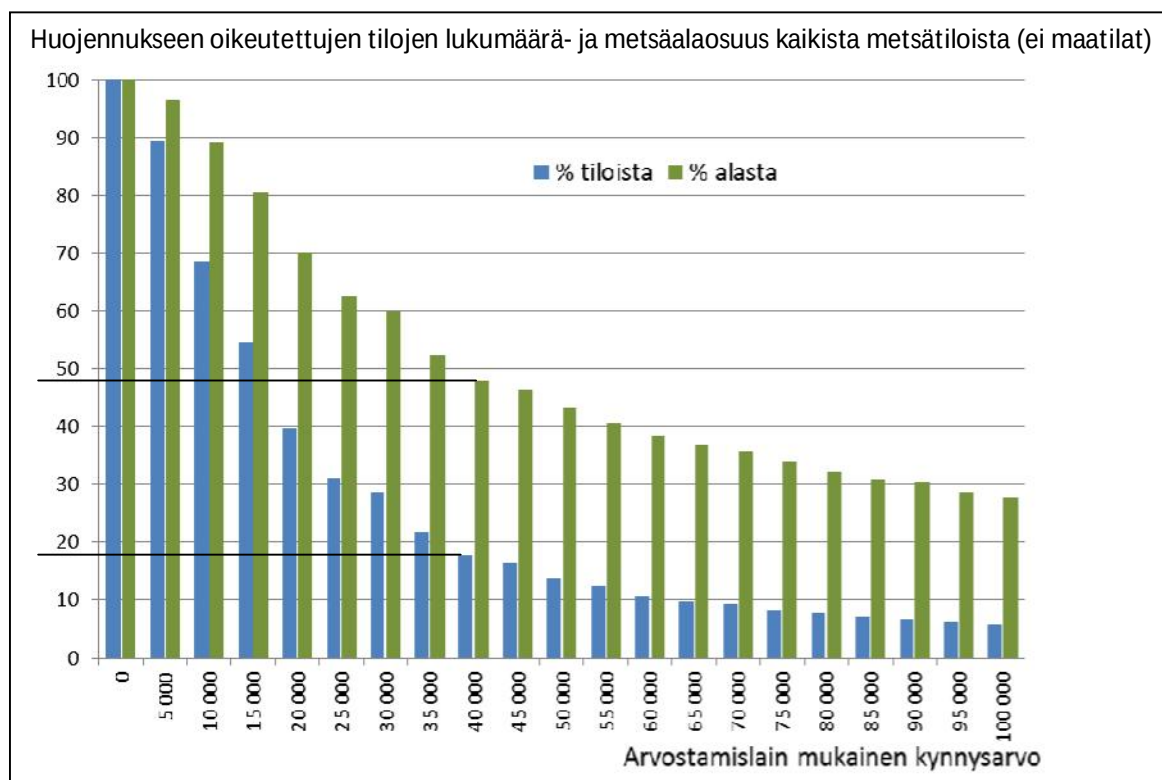
Jos metsänomistajalla ei ole hakattavissa olevaa metsää lahjaksi saadusta muusta metsästä tai sitä on vain vähän, hän voi hyödyntää vähennyspohjaa 15 verovuoden aikana lahjoitusvuoden jälkeen. Tällöin osapuolten voi olla kannattavaa lykätä lahjoitusta lahjaverosta aiheutuvan rahoituskustannuksen vuoksi.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

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

Kaaviosta 1 alla ilmenee vähennysoikeuden tuoma edun muutos euroina (pystyakseli) arvostamislain mukaisen arvon kasvaessa (vaaka-akseli). Metsämaan käyväksi arvoksi on oletettu 5 000 euroa hehtaarilta ja verotusarvon (1 152 euroa hehtaarilta) perusteella määräytyväksi tilakokorajaksi 35 hehtaaria.



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



Ehdotettu huojennuksen edellytyksenä oleva tilan arvostamislain mukaisen 40 000 euron vähimmäismäärä merkitsee, että huojennusedellytykset täyttäviä muiden yksityishenkilöiden kuin maanviljelijöiden omistamia metsätiloja olisi noin 18 prosenttia tiloista eli noin 41 000 kappaletta. Tilojen pinta-ala olisi 3,5 miljoonaa hehtaaria, mikä on 48 prosenttia mainittujen yksityismetsänomistajien omistamasta metsäalasta, 29 prosenttia kaikkien yksityismetsänomistajien metsäalasta ja 17 prosenttia koko maan metsäalasta.

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

Mainitusta hintavaikutuksesta huolimatta on mahdollista, että uudistus voi jonkin verran nostaa metsäkiinteistöjen kauppahintoja metsätiloihin kytkeytyvän potentiaalisen verohyödyn, tilan tai sen osan luovutukseen 15 vuoden aikana kohdistuvan seuraamuksen ja näistä aiheutuvan metsäkiinteistömarkkinoiden kysyntä- ja tarjontatilanteen muuttumisen vuoksi. Tämä voi jonkin verran heikentää laajentumishaluisten metsänomistajien edellytyksiä lisämään hankintaan.

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

Esimerkki 3:

Asetelma on sama kuin esimerkeissä 1 ja 2. A:n isä oli hankkinut metsätilan 450 000 eurolla, jolloin hänelle oli muodostunut metsävähennysoikeutta 270 000 euroa. A:n saadessa tilan lahjana hänen isälleen muodostunut metsävähennysoikeus siirtyy A:lle, joka saisi lisäksi metsälahjavähennyspohjaa 92 341 euroa. A voi heti realisoida tilan puuvarat ja saa puun myyntituloa 400 000 euroa. A vähentää metsävähennystä 240 000 euroa ($=60\% \times 400\,000$) ja metsälahjavähennystä 80 000 euroa ($=160\,000 \times 50\%$), jolloin verotettavaksi tuloksi jää 80 000 euroa. Veroa A maksaa 26 000 euroa, jolloin veroprosentiksi muodostuu 6,5. Lisäksi A:lle jää vielä käyttämättä metsävähennyspohjaa 30 000 euroa ja metsälahjavähennyspohjaa 7 293 euroa.

Kokonaisveroon vaikuttaa myös A:n isän ostamastaan metsäkiinteistöstä maksama 4 prosentin varainsiirtovero eli 18 000 euroa, jonka osalta toisaalta myös muodostuu metsävähennyspohjaa.

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

4.2. Vaikutukset puuta käyttävälle teollisuudelle

Ehdotukset parantaisivat puuta käyttävän teollisuuden kasvuedellytyksiä sekä lyhyellä että pitkällä aikavälillä. Lyhyellä aikavälillä puuta käyttävän teollisuuden näkökulmasta keskeistä ovat ehdotuksen vaikutukset puun tarjontaan, sillä puun kysynnän odotetaan kasvavan merkittävästi jo muutaman seuraavan vuoden aikana. Pidemmällä aikavälillä vaikutukset puuta käyttävän teollisuuden toimintaympäristöön liittyisivät metsätila- ja omistusrakenteen kehitykseen ja yritysmäisen metsätalouden harjoittamisen kasvuun, mikä lisää puun tarjontaa ja tehostaa puun tuotantoa. Ehdotus ohjaisi metsänomistajien ikärakenteen nuorentumiseen sekä rajoittaisi kuolinpesien syntymistä ja metsätilojen pirstoutumista.

Yritysmäinen metsätalouden harjoittaminen sekä nykyistä parempi metsätila- ja omistusrakenne parantaisi teollisuuden kykyä tavoittaa metsänomistajia olemassa olevilla resursseilla ja ehdotus siten lisäisi ajan myötä puunhankinnan kustannustehokkuutta. Yritysmäiset ja keskimääräistä suuremmat metsätilat tekevät puukauppaa säännöllisemmin ja kauppakohtaiset puumäärät ovat suurempia verrattuna pienempiin tiloihin. Säännöllisen puun myynnin lisäksi suurempi tilakoko mahdollistaa mittakaavaetujen hyödyntämisen sekä metsätaloudessa että puunkorjuussa, mikä lisää toiminnan tehokkuutta. Puuraaka-aineen han-

kinnassa mittakaavaetujen hyödyntäminen mahdollistaa kustannustehokkuuden parantamisen kaikissa hankintaketjun vaiheissa niin puun ostossa, korjuussa kuin kuljetuksessakin.

4.3. Vaikutukset yhteismetsille

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

Ehdotettu huojenusmekanismi ei soveltuisi yhteismetsäosuuden luovutukseen, koska metsälahjavähennyspohjaa muodostuu lahjansaajalle, eikä vähennysoikeus siten voisi keventää metsätaloutta harjoittavan, erillisenä verovelvollisena verotettavan yhteismetsän verotusta. Yhteismetsän osakkaan tulo-osuus yhteismetsästä taas on hänelle verovapaata tuloa. Tilanne olisi sama, jos metsälahjavähennykseen perustuvan huojenuksen sijasta maatilojen sukupolvenvaihdoshuojenusta olisi päädytty edistämään perintö- ja lahjaverolain 55 §:n sukupolvenvaihdoshuojenuksella. Yhteismetsäosuuden luovutuksessa ei ole kysymys osakkaan, vaan yhteismetsän harjoittamasta yritystoiminnasta: yhteismetsäosuuden luovutukseen kohdistuva perintö- ja lahjaverohuojenus siten olisi siten sukupolvenvaihdoshuojenuksen perusperiaatteiden vastaista.

Mahdollisuus saada metsätilan lahjoituksen perusteella huojenus asettaa metsätilat luovutuksen kohteena yhteismetsäosuuksia parempaan asemaan ja voi siten jossain määrin vähentää kiinnostusta metsäkiinteistöjen liittämiseen yhteismetsiin samoin kuin yhteismetsäosuuksien kiinnostavuutta sijoituskohteina. Samalla jää jossain määrin saavuttamatta hyötyjä, joita voitaisiin saavuttaa yhteismetsien kautta. Yhteismetsien avulla voidaan kasvattaa tilakokoa ja estää tilojen pirstomista, koska yhteismetsien osakkaiden sukupolvenvaihdoksissa tilarakenne säilyy ja vain osuudet vaihtavat omistajaa. Yhteismetsien asema tai yhteismetsän houkuttelevuus omistusmuotona ei kuitenkaan heikkene ehdotuksen johdosta pienien metsätilojen osalta, jotka jäisivät ehdotettavan metsälahjavähennysoikeuden ulkopuolelle.

Yhteismetsien osuus yksityismetsien ja yhteismetsien yhteenlasketusta pinta-alasta koko maassa on vuonna 2016 noin 4 prosenttia.

4.4. Vaikutukset valtiontalouteen

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

Maksettujen lahjaverojen perusteella muodostuvan metsälahjavähennysoikeuden käyttäminen puun myyntitulon verotuksessa puolestaan vähentää metsätalouden pääomatulosta kertyvää veroa. Muutosten vaikutuksia on arvioitu Luonnonvarakeskuksessa hyödyntäen laajasti käytettävissä olevia aineistoja. Kymmenen ensimmäisen vuoden aikana ehdotusten arvioidaan alentavan tuloverokertymää vuositason keskimäärin 10 – 15 miljoonalla eurolla.

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

Metsätilojen omistajanvaihdosten lukumäärä nykyisin perustuu oletukseen, että omistajanvaihdos tapahtuu noin 30 vuoden välein, joka on metsätilan keskimääräinen hallinta-aika. Tämän mukaisesti metsätilojen omistajanvaihdoksia, joiden arvostamislain mukainen arvo on 40 000 euroa, olisi vajaat 1 400. Ehdotuksen voimaantulon jälkeisen viiden vuoden aikana omistajanvaihdosten määrän oletetaan kasvavan noin 1 900 tapaukseen vuodessa, joista huojaennettuja arvioidaan olevan noin 1 100.

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

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

4.5 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

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

Metsälahjavähennys tehtäisiin metsän lahjana saaneen verovelvollisen tahdonvaltaisena vaatimuksena tuloverotuksessa. Potentiaalisten metsälahjavähennysasiakkaiden ennakoiva ohjaus on olennaisen tärkeää uudesta vähennyksestä verotuksen toimittavalle viranomaiselle koituvan työmäärän kannalta. Mitä paremmin verovelvolliset osaavat hahmottaa oikeutensa metsälahjavähennykseen ja laskea vähennyspohjan suuruuden sekä vaatia verovuoden vähennyksen oikean suuruusena, sitä vähemmän Verohallinnolle aiheutuu vähennykseen kohdistuvaa valvontatyötä. Asiakasohjaukseen ja valvonnan virkailijatyöhön tarvittaisiin vuosittain arviolta xx henkilötyövuotta.

Metsälahjavähennyksen liittyvä valtioneuvostoseuranta ja de minimis –tuen enimmäismäärän valvonta olisivat Verohallinnolle uusia tehtäviä. Valtioneuvostoseurantaan sekä metsälahjavähennysvaatimuksen ilmoittamiseen ja vähennyksen huomioon ottamiseen verotuslaskennassa tarvitaan tietojärjestelmätyötä. Lain tullessa voimaan vuoden 2017 alusta joudutaan tietojärjestelmämuutokset toteuttamaan ensin Verohallinnon vanhaan tietojärjestelmäkokonaisuuteen ja myöhemmin uudelleen Verohallinnon valmisohjelmiin. Tietojärjestelmätöistä aiheutuva kertaluonteinen työmäärä on x htv ja vuosittain x htv

4.6. Ympäristövaikutukset

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

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

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

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

5. Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä yhteistyössä Verohallinnon kanssa.

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

Esityksestä ovat antaneet lausuntonsa seuraavat viranomaiset ja järjestöt...
[täydennetään lausuntokierroksen jälkeen]

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotuksen perustelut

Ehdotetusta huojenusjärjestelmästä säädettäisiin lakiin otettavissa uusissa 55a – 55 d §:issä.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vähennyspohja määräytyy suoritettujen lahjaveron määrän ja Verohallinnon kuntakohtaisesti verovuodelle 2016 vahvistamaan metsämaan vuotuisen hehtaarituothon perustuvan verotusarvon perusteella. Kuntien yhdistyessä uuden kunnan alueella sovellettavana hehtaarituothona olisi pidettävä kuntien metsämaan pinta-alalla painotettua hehtaarituothon keskiarvoa.

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

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

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

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

Vähennys tehtäisiin verovelvollisen tulosta myös silloin, kun toimintaa harjoitettaisiin verotusyhtymänä, jolloin yhtymän tasolla laskettu metsätalouden puhdas pääomatulo jaetaan verotettavaksi osakkaiden tulona. Tässä suhteessa metsälahjavähennys poikkeaisi metsävähennyksestä. Metsälahjavähennys ei olisi metsätalouteen kohdistuva luonnollinen vähennys, vaan kyse on tuloverotuksen kautta metsästä lahjaveroa maksaneelle henkilölle myönnettävästä erityisestä veronhuojennuksesta.

Vähennyksen enimmäismäärää rajoittaisi lisäksi 55 d §:ssä tarkoitetun komission asetuksen mukainen tukikatto, jos verovelvollisella on metsälahjavähennyksen lisäksi verovuonna saanut muuta vähämerkityksistä tukea tai jos toimintaa on harjoitettu yhtymänä, ja verovelvollisen ja yhtymän muiden osakkaiden metsälahjavähennysten ja muiden vähämerkityksisten tukien yhteismäärä kolmen verovuoden aikana ylittää 200 000 euroa.

Verovelvollisen olisi 2 momentin mukaisesti vaadittava vähennystä ennen siltä verovuodelta toimitettavan verotuksen valmistumista, jota vähennysvaatimus koskee, ja esitettävä tarvittava selvitys vähennysoikeuden edellytyksistä. Verohallinto selvittäisi vähennysoikeuden edellytykset ja vähennyspohjan määrän tuloverotuksen toimittamisen yhteydessä verovelvollisen esittämän selvityksen perusteella, kun vähennysvaatimus ensimmäisen kerran tehdään, metsävähennyksen tapaan.

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

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

Pykälän 2 momentin mukainen verovuonna tehtävän vähennyksen vähimmäismäärä 1 500 euroa asettaa käytännössä huojennukselle kynnyksen siten, että jos 55 a §:n mukaisen raja-arvon ylittävään metsämaahan kohdistuva lahjavero on vähemmän kuin 682 euroa ($682 \times 2,2 = 1\,500$), vähennysoikeutta ei muodostu. Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennusta sovellettaessa vähimmäisvero on 850 euroa.

Pykälän 3 momentti sisältäisi säännöksen vähentämisjärjestyksestä sellaisia tilanteita silmällä pitäen, joissa verovelvolliselle on muodostunut vähennyspohjaa eri vuosina.

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

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin määräajasta, jonka kuluessa vähennys olisi viimeistään käytettävä.

55 c §. *Seuraamukset metsätilan tai sen osan luovutuksesta.* Pykälän 1 momentissa säädettäisiin lahjana saatujen metsäkiinteistöjen pinta-alan vähintään 10 prosentin suuruisen osan luovutuksesta aiheutuvasta seuraamuksesta. Seuraamuksena tehdyt metsälahjavähennykset lisättäisiin verovelvollisen tuloon metsätalouden pääomatulona 20 prosentilla korotettuna. Prosenttiosuus laskettaisiin pinta-alan perusteella riippumatta luovutetulla alueella olevan puuston määrästä. Jos luovutuksen kohteena on kiinteistön murto-osa, prosenttiosuus laskettaisiin murto-osaa vastaavasta osasta kiinteistöä.

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

Maankäyttölajin muuttuminen lahjasaannon jälkeen esimerkiksi kaavoituksen seurauksena ei johtaisi seuraamukseen, jollei kiinteistöistä luovuteta vähintään 10 prosenttia esimerkiksi käytettäväksi rakentamistarkoitukseen. Maankäyttölajin muuttuminen voi kuitenkin vaikuttaa tilan mahdollisen lahjana tapahtuvan edelleenluovutuksen yhteydessä huojuennusedellytysten täyttymiseen ja vähennyspohjan määrään. Tilakokovaatimus määräytyisi tilan metsämaan perusteella, ja vähennyspohjaa muodostuisi vain metsämaan osalta.

Seuraamus aiheutuisi vain vapaaehtoisesta luovutuksesta.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin seuraamuksesta silloin, kun luovutus perustuu avioliiton purkautuessa toimitettavaan ositukseen. Osituksessa avio-oikeuden alaisen omaisuuden tasaaminen avioliittolain mukaisesti voi johtaa siihen, että metsälahjavähennystä saaneen henkilön on verotuksesta riippumattomista syistä välttämätöntä luovuttaa metsäomaisuutta entiselle puolisolalle tai kuolleen puolison kuolinpesälle. Tällaisissa tilanteissa korotettu maksuunpano 1 momentin mukaisesti olisi kohtuuton eikä vastaa niiden spekulatiivisten järjestelyiden torjumistarpeeseen, jonka vuoksi sulkusäännös on tarpeen. Toisaalta osituksen ei tulisi olla kokonaan vaikutukseton, koska silloin osituksen yhteydessä olisi mahdollista suunnitelmatoimin saada sellaisia veroetuja, joiden torjumiseksi seurantajakso on luotu.

Nämä ongelmat ratkaistaisiin siten, että pelkkä ositus ei johtaisi korotettuun maksuunpanoon, mutta luovutettaessa 10 prosentin osuus metsälahjavähennystä tuoneesta metsästä osituksessa käyttämätön metsälahjavähennys menetettäisiin. Lisäksi myöhemmissä saman metsän jatkoluovutuksissa jo käytetty metsälahjavähennys voitaisiin lisätä korotettuna luovuttajan pääomatuloihin.

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

Jos osituksen yhteydessä luovuttaisiin 10 prosenttia metsälahjavähennystä tuottaneella lahjalla saadusta metsästä, tämän lahjan tuoma metsälahjavähennysoikeus menetettäisiin kokonaisuudessaan. Samalla käytetystä metsälahjavähennyksestä vähennettäisiin määrä, joka vastaa osituksessa metsälahjavähennyksen piiristä poistuneen metsän tuoman vähennysoikeuden määrää, ei kuitenkaan käytettyjen metsälahjavähennysten yhteismäärää enempää. Näin jäljelle jäisi ainoastaan mahdollisista muista metsälahjoista syntynyt metsälahjavähennysoikeus, mutta näiden metsien vähennysoikeus ei heikkenisi osituksessa luovutetun metsän vuoksi.

Vaikka osituksissa nousee tilanteita, joissa tuloon lisääminen johtaisi kohtuuttomuuksiin, ei osituksessa tehdyllä metsän osan luovutuksella tulisi voida välttää muun metsän luovuttamisesta aiheutuvia seuraamuksia. Sen vuoksi myydessä osituksen jälkeen 10 prosenttia lahjana saadusta metsästä sen jälkeen, kun on jo osituksessa luovutettu 10 prosenttia samasta metsälahjasta, olisi tämän luovutuksen jälkeen luovuttajan metsätalouden pääomatuloon lisättävä se käytetyn metsälahjavähennyksen määrä 20 prosentilla korotettuna, joka poistettiin käytetystä metsälahjavähennyksestä osituksen seurauksena. Tätä lisäystä ei kuitenkaan tehtäisi, jos lahjoituksesta on kulunut 15 vuotta.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin menettelystä silloin, kun verovelvolliselle on muodostunut oikeus metsälahjavähennykseen useamman erillisen metsämaan lahjoituksen perusteella. Tuloon lisätään tehdyt

vähennykset 1 momentin nojalla riippumatta siitä, mistä metsäkiinteistöistä metsätalouden pääomatulo, josta vähennykset on tehty, on saatu. Ehdotetun 3 momentin mukaan tuloutuva määrä ei tällöin kuitenkaan saisi ylittää sitä vähennyspohjaa, joka verovelvolliselle muodostui sen metsämaan lahjoituksen perusteella, jolla saadusta metsästä 10 prosenttia on luovutettu. Tuloon voi siten tulla lisätyksi metsälahjavähennystä, joka on tehty muusta kuin siitä metsäkiinteistöstä tai useammasta metsäkiinteistöstä tai niiden osista, jonka luovutuksen perusteella seuraamus määrätään. Tässä suhteessa menettely vastaa periaatteellisesti tuloverolain 46 §:n 8 §:ssä säädettyä menettelyä (ks. edellä jakso 1.2. Metsätalouden pääomatulon verotus), jonka mukaisesti metsän luovutusvoittoa laskettaessa luovutusvoittoon lisättävä metsävähennys voi sisältää muiltakin metsävähennyskiinteistöiltä tehtyä metsävähennystä.

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

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

Asetuksen mukainen 200 000 euron tukikatto koskisi myös tilanteita, joissa tuensaaja harjoittaa metsätalouden ohella maataloutta. Suomen verojärjestelmässä yksityishenkilöiden metsätalouden tulon verotus on eriytetty heidän muun toimintansa verotuksestaan, kuten maatalouden verotuksestaan. On katsottava, että verojärjestelmässä maatalouden alkutuotannon ”toiminnot tai kustannukset” on eriytetty maatalouden de minimis -asetuksen 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla (jaksossa 2.3. edellä) siten, ettei maataloustuotteiden alkutuotanto hyödy yleisen de minimis -asetuksen mukaisesti myönnettävästä tuesta, eli metsälahjavähennyksen muodossa metsätalouteen kohdistuvasta tuesta.

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

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

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

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

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

Muunlainen tulkinta sisältäisi ilmeisen riskin siitä, että järjestelmä katsottaisiin valtioneuvoston päätösten vastaiseksi.

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

Siten yhtiön käsittely tuensaajana paitsi antaisi mahdollisuuden monistaa tukikatto keinotekoisin järjestelyin olisi lisäksi tuen enimmäismäärän rajoituksena vaikutuksen, koska se voitaisiin välttää purkamalla yhtiö.

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

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

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

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

2. Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys

Ehdotettu huojennus keventää metsämaata lahjaksi saavien henkilöiden puun myyntitulon verotusta, ja asettaa heidät siten parempaan asemaan kuin muuta pääomatulota tuottavaa varallisuutta saavat henkilöt, samoin kuin metsävarallisuutta perinnön kautta saavat henkilöt.

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

Yhdenvertaisuusperiaate sisältää vaatimuksen yhdenvertaisesta kohtelusta lain soveltamisessa, mutta se kohdistuu myös lainsäätäjään. Laki voi olla ristiriidassa perustuslain kanssa, jos se ilman yleisesti hyväksyttävää perustetta, siis mielivaltaisesti, asettaa kansalaisia tai kansalaisryhmiä toisia edullisempaan tai epäedullisempaan asemaan. Yhdenvertaisuussäännös ei kuitenkaan edellytä kaikkien kansalaisten kaikkien suhteissa samanlaista kohtelua, elleivät asiaan vaikuttavat olosuhteet ole samanlaisia. Perustuslakiva-

liokunta on käytännössään useissa yhteyksissä, esimerkiksi lausunnoissa PeVL 67/2014 vp, s.11 ja PeVL 40/2014 vp, s 6 korostanut, ettei yhdenvertaisuusperiaatteesta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn. Erilaisen kohtelun tulee olla sääntelyn tavoitteiden kannalta oikeasuhtaista. Keskeistä on, voidaanko erottelua perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla.

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

Perustuslakivaliokunta on kuitenkin eräiden muita oikeudenaloja koskevien lainmuutosten yhteydessä suhtautunut ymmärtävästi sukupolvenvaihdosten edistämiseen siitä huolimatta, että toimenpiteet ovat johtaneet henkilöiden erilaiseen kohteluun. Luopumistukijärjestelmää koskevasta hallituksen esityksestä HE 12/2006 valiokunta totesi, että ”perheyhteys on ... perinteisesti kuulunut maatalouden harjoittamiseen, ja tähän liittyen itse maatilán siirtymistä suvussa sukupolvelta toiselle on pidetty vanhastaan tärkeänä”. Valiokunta katsoi, että perheen sisäisten sukupolvenvaihdosten edistämiseksi oli hyväksyttävät perusteet. Perintökaaren maatilaperimystä koskevassa lausunnossaan 1/1981 valiokunta hyväksyi rintaperillisten erottelevan kohtelun perintökaaren 25 luvussa jäämistöön kuuluvan maatilán. Valiokunta viittasi lausunnossaan perheviljelmien toimeentulomahdollisuuksien turvaamiseen.

Puhtaiden metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistämiseksi välittömät työllisyysnäkökohdat eivät ole samassa määrin painavia kuin maatilojen ja muiden yritysten kohdalla. Metsätalous tarjoaa vain verrattain harvoille esimerkiksi pääasiallisen toimeentulon lähteen. Metsätalouden toimintaedellytysten edistämiseen metsätilojen sukupolvenvaihdosten verokustannusta keventämällä on toisaalta muita painavia elinkeino- ja metsäpoliittisia perusteita. Tilakokoa kasvattamalla ja metsänomistajien ikärakennetta nuorentamalla edistetään aktiivista metsätaloutta ja turvataan puuta käyttävän teollisuuden puunhuoltoa, mikä on kansantalouden kannalta tärkeää. Yksityismetsien hoidon edistämisen suorat ja välilliset vaikutukset työllisyyteen ja investointeihin ovat suuret.

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

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

3. Voimaantulo

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2017 alusta. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2017 toimitettavassa tuloverotuksessa. Oikeus metsälahjavähennykseen syntyisi, jos lahja on annettu lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Lakiehdotus**Laki****tuloverolain muuttamisesta**

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

55 a §
Metsälahjavähennys

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

Vähennyksen kokonaismäärä (*vähennyspohja*) on lahjana saadun metsän vuodelta 2016 toimitettavassa verotuksessa sovelletun varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 7 §:n mukaisen arvon 40 000 euroa ylittävään osaan kohdistuva suhteellinen osa metsämaahan kohdistuvasta lahjaverosta kerrottuna luvulla 2,2. Lahjana saadun metsän murto-osan osalta määrä lasketaan murto-osaa vastaavasta osasta kiinteistön metsämaata.

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

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

55 b §
Metsälahjavähennyksen vähentäminen

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

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

Jos verovelvollisella on muodostunut metsälahjavähennyspohjaa eri vuosina saatujen lahjojen perusteella, aikaisemmin muodostunut vähennyspohja käytetään ensin.

Vähennys on käytettävä viimeistään viidentenätoista verovuonna sen vuoden jälkeen, jona lahjoitus on tehty.

55 c §
Seuraamukset metsätilan tai sen osan luovutuksesta

Jos verovelvollinen vapaaehtoisesti luovuttaa vähintään 10 prosenttia lahjana saamiensa 55 a §:ssä tarkoitettujen metsäkiinteistöjen tai niiden osien yhteenlasketusta pinta-alasta ennen kuin 15 vuotta on kulunut lahjoituksesta, verovelvollisen tulosta aiemmin vähennettyjä metsälahjavähennyksiä vastaava määrä 20 prosentilla korotettuna lisätään hänen luovutusvuoden metsätalouden pääomatuloonsa, josta on vähennetty verovuonna tehtävä metsälahjavähennys, tai metsätalouden tappiolliseen pääomatuloon. Vähentämättä jäänyttä metsälahjavähennystä ei voida myöhemmin vähentää.

Jos 1 momentin mukainen 10 prosentin luovutus tapahtuu osituksessa, käytettyä metsälahjavähennystä ei lisätä tuloon. Tämän lahjan perusteella myönnettyä metsälahjavähennystä ei voida myöhemmin vähentää. Jos osituksen jälkeen ennen kuin 15 vuotta on kulunut lahjoituksesta luovutetaan 10 prosenttia samasta lahjana saadusta metsästä, osituksessa lisäämättä jätetty metsälahjavähennys lisätään luovuttajan pääomatuloon 1 momentissa säädetyllä tavalla.

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

55 d §

Metsälahjavähennyksen valtiontukiseuranta

Metsälahjavähennykseen sovelletaan perustamissopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen 18 päivänä joulukuuta 2013 annettua komission asetusta (EU) N:o 1407/2013.

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

Tuensaajana pidetään metsämaan omistajaa.

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

Jos verotuksen toimittamisen jälkeen ilmenee, että 1 momentissa mainitussa asetuksessa säädetty tuen enimmäismäärä metsälahjavähennyksen vuoksi ylittyy verotusta koskevan muutoksenhaun johdosta tai muusta syystä, Verohallinto oikaisee verotusta.

Tämä laki tulee voimaan _____
päivänä _____ kuuta 20 ____.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2017 toimitettavassa verotuksessa. Oikeus metsälahjavähennykseen syntyy, jos lahjoitus tehty 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen.

Helsingissä _____
päivänä _____ kuuta 2016
