

16.6.2016

Valtiovarainministeriö
valtiovarainministerio@vm.fi

Viite / Diaarinumero
VM046:00/2015 (VM)
A32/000001/2016 (Verohallinto)

LAUSUNTO HALLITUKSEN ESITYKSEN LUONNOKSESTA METSÄLAHJAVÄHENNYKSEKSI

Valtiovarainministeriö pyytää Verohallinnon lausuntoa hallituksen esityksen luonnoksesta metsälahjavähennykseksi.

Yleistä

Metsälahjavähennystä koskeva lainsäädäntömuutosesitys on monimutkainen ja toteutuessaan vähennyskelpoisuuden tutkinta, vähennyksen laskenta, saatujen tukien yhteismäärän seuranta, metsätilan luovutuksen seuranta ja käytettävissä olevan metsälahjavähennyksen vielä vähennettävissä olevan määrän seuranta aiheuttaisi Verohallinnolle lisätyötä.

Ehdotettu metsälahjavähennystä koskeva tuloverolain muutos ei siis toteutuessaan yksinkertaistaisi verotusta – päinvastoin on vaikeaselkoinen jo itsessään uutena tuloverotuksen vähennyksenä. Metsälahjavähennyksen määrän arvioiminen on verovelvollisille haastavaa. Lisäksi vähennystä vaativille täysin uutena asiana valtiontukikykentä, koska metsälahjavähennysvaatimuksen hyväksymiseen eli tuen myöntämiseen liittyy de minimis -asetuksen mukaisia tarkkoja informointivelvoitteita tuen myöntävältä viranomaiselta tuen saajalle.

Uudesta vähennyksestä Verohallinnolle aiheutuvan työn määrään vaikuttaisi olennaisesti ennakoivan ohjauksen ja neuvonnan onnistuminen tähän monimutkaiseen vähennykseen liittyen. Mitä paremmin asiakkaat tahdonvaltaista vähennysvaatimusta veroilmoituksellaan esittäessään ovat olleet selvillä vähennyspohjan muodostumisesta ja vähennyksen käytön rajoitteista, sitä pienemmällä valvontatyömäärällä Verohallinto vähennyksestä selviää.

Verohallinnon ja metsätilojen sukupolvenvaihdosneuvontaa harjoittavien muiden organisaatioiden toimesta, toteutettu metsänomistajien ennakoiva ohjaus tulee olemaan olennaisen tärkeässä roolissa yleisemminkin vähennyksen houkuttelevuuden kannalta. Jos vähennysmahdollisuuksia jää hyödyntämättä, eivät vähennykselle asetetut vaikuttavuustavoitteetkaan toteudu.

Säännökset

Tarvittavat muut tuloverolain säännösmuutokset

Verohallinnon käsityksen mukaan tähän hallituksen esitykseen tulisi liittää myös säännösmuutokset, joilla estetään metsäverotuksen muiden tahdonvaltaisten vähennysten (55 § metsävähennys, 111 § menovaraus, 115 § poistot) vaatiminen verovuoden verotuksen valmistumisen jälkeen. Ei voi olla mahdollista luonnostellun TVL 55d §:ssä tarkoitetun valtiontukiseurannan kannalta, että tuki ”myönnetään” metsälahjavähennyksen muodossa verovuodelta, ja sitten muutoksenhakuajan kuluessa asiakas vaatiikin esimerkiksi metsävähennyksen niin, että metsälahjavähennyksen tekemiselle ei olisikaan jäänyt riittävästi metsätalouden puhdasta pääomatuloa tuona vuonna. Valtiontuki on tällöin tullut jo myönnettyä ja se on ollut vaikuttamassa mahdollisesti muiden viranomaisten tukiratkaisuihin muutaman vuoden ajan.

De minimis –tuen valvontaongelmaa korostaa vielä se, että metsälahjavähennyksen vaatija eli valtiontuen saaja ei ole aina sama metsäverotuksen seurantayksikkö, joka vaatii metsätalouden pääomatulojen verotukseen metsävähennystä, menovarausta tai poistoja. Yhteisomistusten eli puolisojen ja verotusyhtymien osalta valtiontuen saaja on metsän osaomistaja, mutta metsätalouden veroilmoitus annetaan ja metsätalouden tulos lasketaan puolisojen tai kaikkien yhtymän osakkaiden yhteisenä.

Metsäverotuksen tahdonvaltaisten vähennysvaatimusten sitominen verovuoden verotuksen valmistumiseen muuttaisi KHO:n ratkaisun KHO 10.12.2010/3711 myötä muodostuneen verotuskäytännön. Muutos sujuvoittaisi samalla verotuksen toimitamista yleisemminkin, kun esimerkiksi vältettäisiin metsävähennysmuutosten takia luovutusvoittojen verotukseen TVL 46.8 §:n myötä aiheutuvat hankalat seurannaismuutokset.

Tarvittavat ilmoittamisvelvollisuutta ja muistiinpanoja koskevat säännösmuutokset

Verotusmenettelylain 12 §:ssä säädetään muistiinpanovelvollisuus maatilataloutta, metsätaloutta, vuokraustoimintaa, sijoitustoimintaa tmv. tulonhankkimistoimintaa harjoittaville sellaisille verovelvollisille, jotka eivät ole kirjanpitovelvollisia. Metsälahjavähennystä vaativa verovelvollinen ei ole yhteisomistustapauksissa suoraan metsätaloutta harjoittava, eikä siis nykyisen säännöksen mukaan muistiinpanovelvollinen. Metsälahjavähennyksen valvonnan sekä vähennyksestä muodostuvan de minimis –perusteisen valtiontuen seurannan takia tulisi kaikilta vähennystä vaativilta kuitenkin edellyttää muistiinpanojen pitämistä kunkin erillisen vähennyspohjan muodostumisesta ja käytöstä koko vähennykselle sallitulta käyttöajalta. Verotusmenettelylain 12 §:ään tarvittavan täsmennyksen lisäksi Verohallinto voisi vuosittain annettavassa päätöksessään ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista antaa tarkempia määräyksiä metsälahjavähennystä vaativien asiakkaiden muistiinpanoista.

Ilmoittamisvelvollisuutta koskevat verotusmenettelylain säännökset 7 ja 10 §:ssä ovat sillä tavoin väljiä, että metsälahjavähennyksen vaatiminenkin voi niihin sisältyä. Verohallinnon päätökseen ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista tulisi kuitenkin VML 13 §:n nojalla annettavaksi tarkentavia säännöksiä myös metsälahjavähennyksen ilmoittamisesta sekä siihen liittyvästä muiden viranomaisten myöntämien de minimis-perusteisten valtiontukien ilmoittamisesta.

Täsmennystarve ehdotettuun 55a §:ään tai 55b §:ään

Lakiehdotuksen perusteluissa tuodaan esille, että metsälahjavähennys olisi yksittäisen lahjansaajan henkilökohtainen vähennys tuloverotuksessa, ja 55b §:n yksityiskohtaisten perustelujen kohdalla sanotaan, että vähennys tehtäisiin metsätalouden puhtaasta pääomatulosta eli muiden metsätalouden pääomatulosta tehtävien vähennysten jälkeen. Metsälahjavähennyksen kohdentuminen verotuslaskennassa jää kuitenkin kokonaan määrittelemättä säännösten tasolla, mikä on selvä puute. Lisätyössä säännöstekstissä voisi samalla mainita myös tehtävän metsälahjavähennyksen suhteesta korkojen vähentämiseen ja TVL 59 §:ssä tarkoitettuun pääomatuloista vähennettävään tulolähteen tappioon.

Lisäksi metsälahjavähennyksen käsittely verotuslaskennassa puolisoitten ja verotusyhtymien osalta olisi selvytyden vuoksi syytä kuvata samassa yhteydessä, esimerkiksi näin: *Metsätaloutta yhteisesti harjoittavien puolisoitten tai metsätaloutta harjoittavan verotusyhtymän osakkaiden osalta vähennys tehdään siitä metsätalouden puhtaasta pääomatulosta, joka heille omistusosuutensa perusteella verotusyhtymästä tai puolisoitten yhteisestä metsätaloudesta jaetaan.*

Yksityiskohtaiset perustelut

Kuntaliitokset

Ehdotetun 55a §:n yksityiskohtaisten perustelujen kohdalla mainitaan vähennyspohjan määräytymiseen liittyen, että kuntien yhdistyessä uuden kunnan alueella sovellettavana hehtaarituohtona olisi pidettävä kuntien metsämaan pinta-alalla painotettua hehtaarituohtojen keskiarvoa.

Verohallinnon päätös verovuoden 2016 kunnittaisista metsän keskimääräisistä tuotoista julkaistaan Suomen säädöskokoelmassa loppuvuonna 2016. Vuodelle 2016 annettua päätöstä ei korjata myöhemmin vuosina tapahtuneiden kuntaliitosten takia. Kuntaliitokset ovat vaikuttamassa vasta kuntien yhdistymisvuodelta annettavaan vuotuisen Verohallinnon päätökseen.

Asiakkaat eivät siis voi tietää fuusiokunnan alueella sovellettavaa hehtaarituohtoa, eikä sen laskemiseksi tarvittavia kuntakohtaisia metsämaan kokonaispinta-alatietoja ole käytettävissä muualla kuin Verohallinnossa. Verohallinto voisi laskea fuusiokunnalle uuden 55a §:ssä tarkoitetun tuottoarvon ja julkaista sen metsälahjavähennystä käsittelevissä ohjauksissa, mutta se ei olisi silloin samalla tavoin säännöspohjainen arvo kuin muilla kunnilla.

Kuntaliitosten aiheuttama ongelma voitaisiin välttää esimerkiksi sitomalla vähennyspohjan muodostuminen 55a §:n säännöksessä metsälahjan saamisvuoden kunnittaisiin tuottoarvoihin. Verohallinnon päätöksen tuottoarvot muuttuvat vuosittain vain kuluttajahintaindeksin vuosimuutosta vastaavasti, ja kuntien väliset suhteelliset erot säilyvät ennallaan ellei kuntaliitoksia tapahdu. Käytännössä metsälahjavähennyksen piiriin pääsisi silloin samassa kunnassakin eri vuosina hiukan eri metsäpinta-alalla.

Metsätalouden kitu- joutomaat

Ehdotetun 55a §:n yksityiskohtaisten perustelujen kohdalla tuodaan esille, että metsälahjavähennyksen vähennyspohjaa muodostuu vain metsämaan perusteella. Pe-

rusteluissa olisi hyvä tuoda esille myös valtaosaa metsälahjavähennysasiakkaista koskettava kysymys metsätalouden kitu- ja joutomaan käsittelystä vähennyspohjaa selvitetäessä ja metsälahjavähennyksen yhteydessä laajemminkin.

Metsämaaksi on arvostamislain 7.2 §:ssä määritelty puun kasvattamiseen käytetty tai tarkoitettu maa, jolla kasvupaikalle sopivan täysitiheän puuston keskimääräinen kasvu on korkeimpaan keskimääräiseen tuotokseen johtavana kiertoaikana vähintään 1 kuutiometri hehtaaria kohti kuorellista runkopuuta vuodessa. Tuottokyvyltään tätä heikommalla metsätalouden kitu- ja joutomaat ovat arvostamislain 31 a §:ssä tarkoitettua muuta maatilatalouden maata.

Selvää on, että metsätalouden kitu- ja joutomaat eivät verotuksen muuna maatilatalouden maana ole mukana 55a §:n 2 momentissa tarkoitettua arvostamislain mukaisessa arvossa. Mutta kitu- ja joutomaat ovat yleensä mukana metsälle kohdentuvassa lahjaveron määrässä. Lahjaverotuksessa tällaisilla suo- tai kalliometsillä mahdollisesti oleva puusto tulee arvostettua osana metsän kokonaispuuston hakkuuarvoa. Tällöin ei joutomaan maapohjalle yleensä ole tarvetta vahvistaa erillistä arvoa. Jos kuitenkin metsää lahjaverotuksessa arvostettaessa on käytetty kaavamaisia hehtaariarvoja, kohdistuvat nämä arvot vain metsämaan pinta-alalle, ja joutomaa arvostetaan erikseen. Mutta metsälahjavähennyksen perusteena oleva lahjavero sisältää siis useimmiten arvostamislain 31a §:ssä tarkoitettuihin alueisiin kohdistuvaa veroa.

Vastaavalla tavalla metsävähennyksen osalta metsätalouden kitu- ja joutomaihin kohdistuva kauppahintaosuus tulee käytännössä mukaan vähennyspohjaa muodostamaan metsän hankintameno. Verovelvollisilta ei vastaavasti ole edellytetty metsävähennyksen käytön osalta - eikä voitane edellyttää metsälahjavähennyksenkään osalta - selvitystä metsätalouden pääomatulojen kohdentumisesta varsinaiselta metsämaalta ja toisaalta kitu- ja joutomaalta saatuihin tuloihin. Käytännön puunkorjuussa ei tiedetä, mikä puu on kasvanut metsämaalla ja mikä puolestaan joutomaalla.

Verotusyhtymän osakkaiden saamien tukien yhteismäärä

Ehdotetun TVL 55b §:n yksityiskohtaisten perustelujen kohdalla kolmannessa kappaleessa sanotaan: "Vähennyksen enimmäismäärää rajoittaisi lisäksi 55 d §:ssä tarkoitettua 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."

Mainitulle yhtymän osakkaiden saamien tukien yhteen laskemiselle ei kuitenkaan löydy säännösteksteistä tai 55d §:n perusteluista perustetta. Lainatussa tekstikohdassa lienee virhe.

Seuraamukset

Ehdotetun TVL 55c §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa olisi hyvä tuoda tarkemmin esille mitä tarkoittaa seuraamuksen aiheutuminen vain vapaaehtoisissa luovutuksissa. Pidetäänkö luovutuksena esimerkiksi erilaisia yhtiöittämisilanteita, vaihtoja sisältäviä yhteisöistusten purkuja tai vaikkapa liittämistä yhteismetsään, joka ei luovutusvoittosäännöksiä sovellettaessa ole luovutus? Kun vähennyksen seuranta-aika

on 15 vuotta, ja jo 10 %:n luovutus riittää seuraamuksen realisoitumiseen, syntynee monenlaisia tulkintatilanteita.

Myös luovutuksen vapaaehtoisuus kaipaa tarkempaa määrittelyä. Verohallinto on esimerkiksi PerVL 55 §:ssä tarkoitetun sukupolvenvaihdoshuojennuksen sanktion osalta ohjannut näin:

”Luovuttamisella tarkoitetaan vapaaehtoista luopumista. Huojennusta ei panna maksuun, jos maatilasta joudutaan luopumaan tai toiminta lopettamaan esimerkiksi yllättävän sairastumisen, tapaturman, konkurssin, pakkohuutokaupan, pakkolunastuksen tai muun niihin verrattavan syyn vuoksi..”

Näihin ohjeissa mainittuihin perusteisiin on osaltaan vaikuttanut PerVL 55 §:n mukainen toiminnan jatkamisedellytys, eli on mietitty tilanteita, joissa toiminnan jatkaminen jostain syystä estyy. Metsälahjavähennyksen perusteet ovat erilaiset, joten sen kohdalla pitäisi erikseen määritellä, millaiset luovutukset eivät ole vapaaehtoisia.

Ehdotetun TVL 55c §:n kohdalla olisi hyvä yksityiskohtaisissa perusteluissa tuoda selvytyden vuoksi esille myös, että metsälahjavähennyksellä ei (toisin kuin metsävähennyksellä) ole mitään vaikutusta lahjametsän luovutusvoittoverotukseen. Lahjana saadun metsän hankintameno luovutusvoittoa jatkoluovutustilanteissa laskettaessa olisi TVL 47 §:n mukaisesti aina lahjaverotusarvo. Viidentoista vuoden jälkeen ei lahjametsää edelleen luovutettaessa tule myöskään lisättäväksi tehtyjä metsälahjavähennyksiä metsätalouden puhtaaseen pääomatuloon.

Yleisperustelut

Vaikutukset yhteismetsille

Esityksen vaikutuksia yhteismetsille kuvaavassa luvussa 4.3 sanotaan, että ”yhteismetsäosuuden luovutukseen kohdistuva perintö- ja lahjaverohuojennus siten olisi siten sukupolvenvaihdoshuojennuksen peruseriaatteiden vastaista.” Verotuskäytännössä kuitenkin huojennuksen on saanut myös yhteismetsäosuuden lahjaveroon, jos yhteismetsäosuus liittyy maatalaan kuuluvaan kiinteistöön ja siirtyy maatalakokonaisuuden osana maa- ja metsätalouden jatkajalle. Perustelutekstiä voisi tämentää tämä Verohallinnon ohjeissa mainittu kanta huomioon ottaen.

Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Metsälahjavähennyksen Verohallinnolle aiheuttamia resursointitarpeita on kuvattu lyhyesti ehdotusluonnoksen yleisperustelujen luvussa 4.5. ”Vaikutukset viranomaisten toimintaan”. Asiakkaiden ennakoivaan ohjaukseen sekä vähennysvaatimusten valvontaan tarvittaisiin virkailijatyötä henkilöverotusyksikön arvion mukaan yhden henkilötyövuoden verran vuosittain.

Tarvittavien resurssien kannalta on aivan olennaista, kuinka laajaa asiakasjoukkoa metsälahjavähennysoikeus tulisi koskemaan. Resurssitarvearvio perustuu pelkästään säännösluonnoksessa esitettyihin vähennysoikeuden laajuuteen vaikuttaviin parametreihin ja sitä kautta muodostuvaan asiakasjoukkoon. Esimerkiksi vähennysoikeuden saamiseksi tarvittavan metsämaapinta-alan laskiessa (ehdotetussa

55a §:n sidottu metsän arvon 40 000 euron määrään sekä 100 hehtaarin rajaan) merkittävästi voisi Verohallinnolle vuosittain aiheutuva työmäärä moninkertaistua.

Esityksen toteutuessa metsätalouden vähennyksiä vähennettäisiin entistä useammalla tavalla, joka aiheuttaa kustannuksia järjestelmien päivittämisen ja ylläpitämisen näkökulmasta. Verojärjestelmän lähtökohtana tulisi olla järjestelmän hallinnollinen tehokkuus ja yksinkertaisuus sekä verotuksen ennustettavuus. Järjestelmän tehokkuus laskee, mitä enemmän siinä on poikkeuksia ja vähennyksiä. Lisäksi järjestelmän monimutkaisuus vaikeuttaa verotuksen vaikutusten arviointia, vaatii enemmän resursseja ja aiheuttaa enemmän järjestelmäkustannuksia.

Tietojärjestelmämuutokset, jotka kohdistuvat metsälahjavähennysvaatimusten ilmoittamiseen, vähennyksen huomioon ottamiseen verotuslaskennassa, verovalvontaan sekä de minimis -perusteisen valtiontuen seurantaan, aiheuttavat kertaluonteisesti noin 600 000 euron resurssitarpeen. Lain voimaantulon ajoittaminen verovuotta 2017 koskien on ongelmallista, koska Verohallinto on siirtymässä valmisohjelmistoon. Ehdotettu voimaantulo tarkoittaisi, että lakimuutos olisi ensin toteutettava nykyisin käytössä oleviin järjestelmiin ja verovuotta 2018 koskien myös uuteen valmisohjelmistoon. Tästä aiheutuisi Verohallinnolle moninkertaisesti työtä ja kustannuksia.

Pääjohtaja



Pekka Ruuhonen

Ylitarkastaja



Tiina Rantala