

Asia: VN/6510/2024

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi tuloverolain 46 §:n ja 55 §:n muuttamisesta

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Valtiovarainministeriölle

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi tuloverolain 46 §:n ja 55 §:n muuttamisesta

1 Muutosehdotuksen säädöstekninen arviointi

Hallituksen esitysluonnoksen mukaisilla tuloverolain muutoksilla metsävähennyksen enimmäismäärää on tarkoitus korottaa nykyisestä 60 %:sta 75 %:iin. Muutos koskisi sekä verovelvollisen kaikkien vastikkeellisesti hankkimien metsien hankintamenojen perusteella laskettavaa metsävähennyksen enimmäismäärää ja verovuosikohtaista metsätalouden pääomatulosta tehtävää vähennyksen enimmäismäärää. Muutos korottaisi takautuvasti metsän hankintamenon perusteella saatavaa metsävähennyksen määrää, joten verovelvollinen saisi uutta metsävähennyspohjaa, vaikka hän olisi jo käyttänyt loppuun metsävähennyksen. Kysymys olisi jo toisesta metsävähennyksen enimmäismäärän korotuksesta. Edellinen korotus tehtiin vuonna 2008, jolloin vähennyksen enimmäismäärä nousi aiemmasta 40 / 50 %:sta nykyiseen 60 %:iin.

Esitysluonnoksen mukaiset tuloverolain 46 ja 55 §:n muutokset ovat niiden luonteen vuoksi säädösteknisesti ongelmattomia, eikä niihin liity uusia tunnistettavissa olevia tulkintaongelmia.

2 Muutosehdotusten tavoitteiden arviointia

Esitysluonnoksessa ei esitetä metsävähennyksen enimmäismäärän muutokselle mitään asiallista perustetta. Esitysluonnoksessa viitataan vain asiaa koskevaan hallitusohjelman kirjaukseen. Tämän tyyppiset tavoitteet eivät kerro mitään siitä, miksi muutos olisi tarpeellinen ja millaisiin fiskaalisiin, veropoliittisiin tai muihin yhteiskuntapoliittisiin päämääriin muutoksella pyritään. Olisi suotavaa, että hallituksen esityksessä säännösmuutokselle esitettäisiin selkeät tavoitteet, joiden vuoksi säännösmuutos on perusteltu. Valitettavasti pelkästään hallitusohjelmaan viittaavat säännösmuutosten tavoitteiden kuvaukset ovat nykyisin varsin yleisiä.

3 Metsävähennyksen ja sen korotuksen suhde verojärjestelmän perusrakenteisiin

Metsävähennystä voi luonnehtia monella tavalla. Kysymys on ensinnäkin metsän hankintamenosta tehtävästä eräänlaisesta substanssipoistosta. Toisaalta vähennys ei toimi täysin tavanomaisen poiston kaltaisesti, koska metsävähennys ei pienennä tietyn kiinteistön hankintamenoa, vaan kysymys on yleisemmästä metsätulosta tehtävästä vähennyksestä, jossa on myös verotuen piirteitä. Verotuen piirteet korostuvat siinä, että vähennys myönnetään vain muille verovelvollisille kuin yhteisöverovelvollisille ja henkilöyhtiöille, mille on kuitenkin olemassa tiettyjä perusteita. Verotuksessa tehty metsävähennys palautuu tuloon, kun kiinteistö luovutetaan vastikkeellisesti muuten kuin verovapaalla sukupolvenvaihdosluovutuksella. Siten metsävähennystä on mahdollista luonnehtia myös varaukseksi, jonka tuottama verotuksen lykkäytymisetu on sitä suurempi, mitä kauempana tulevaisuudessa metsävähennys palautuu veronalaiseen tuloon (luovutusvoittoon). Verovapaissa sukupolvenvaihdosluovutuksissa ja vastikkeettomissa luovutuksissa metsävähennyksestä saatu verohyöty jää kuitenkin lopulliseksi, mikä pienentää näissä tilanteissa olennaisesti metsätalouden tuloon kohdistuvaa verorastitusta.

Metsävähennys on siitä erityinen, että se mahdollistaa kiinteän omaisuuden hankintamenon vähentämisen juoksevan tulon verotuksessa. Tälle on olemassa perusteita, koska metsätilan kauppahinnasta osa kohdistuu maapohjaan ja osa sillä olevaan puustoon. Maapohja on luonteeltaan kiinteään omaisuutta, jonka hankintameno tulee vähennettäväksi verotuksessa vain kiinteistöstä saatavaa luovutusvoittoa laskettaessa. Sen sijaan puusta maksettu osa kiinteistön kauppahinnasta kerryttää metsätalouden pääomatuloa, joten metsävähennyksen tekeminen metsätalouden pääomatulosta on tuloverojärjestelmän perusrakenteiden kannalta hyväksyttävä lähtökohta. Hallituksen esityksen luonnoksen mukaan vähennyksen korottaminen johtaisi edelleen pääsääntöisesti siihen, että vähennys kohdistuisi vain puuston osuuteen kiinteistön kauppahinnasta. Tosin silloin, kun kaupan kohteena on metsäkiinteistö, jolla on äskettäin suoritettu päätehakkuu, metsävähennys johtaa verojärjestelmän kannalta epätydyttävään lopputulokseen, koska metsävähennys perustuu tällaisessa tapauksessa lähinnä maapohjan arvoon. Tietty kaavamaisuus on

kuitenkin liiallisen monimutkaisuuden välttämiseksi hyväksyttävää. Siten metsävähennyksen korotus on verojärjestelmän lähtökohdista hyväksyttävä ratkaisu.

4 Metsävähennyksen suhde sukupolvenvaihdosluovutuksen verovapauteen

Esitysluonnoksen luvun 2 viimeisessä kappaleessa viitataan oikeuskirjallisuudessa esitettyyn näkemykseen, jonka mukaan metsän luovutus TVL 48.1 §:n 3 kohdan mukaisella verovapaalla sukupolvenvaihdosluovutuksella muodostaa verotuksen porsaanreiän, koska tällaisen luovutuksen yhteydessä luovuttajan verotuksessa tehty metsävähennys ei palaudu tuloon. Näkemykselle on esitysluonnoksen kritiikistä huolimatta perusteita erityisesti sen vuoksi, että metsävähennyksen ja vastikkeellisen sukupolvenvaihdosluovutuksen verovapauden säätämisen yhteydessä lain esitöissä ei ole tuotu selkeästi esiin tätä metsävähennyksen ja luovutusvoiton verovapauden yhteisvaikutusta. Siten on vaikea sanoa, mikä lainsäätäjän tarkoitus asiassa on ollut yli 30 vuotta sitten, kun nykyinen tuloverolaki säädettiin.

Sääntelyn yhteisvaikutukset ovat omiaan tekemään vastikkeelliset sukupolvenvaihdosluovutukset verotuksellisesti hyvin edullisiksi verrattuna vapailla markkinoilla tapahtuviin luovutuksiin ja myös vastikkeettomiin metsän luovutuksiin. Metsäkiinteistöstä saatava luovutusvoitto on TVL 48.1 §:n 3 kohdan soveltamistilanteissa kokonaan verovapaa ja metsävähennyksen muodossa saatu lykkääntymisetu ei palaudu lainkaan tuloon. Lisäksi luovutuksen saajalle muodostuu normaalisti metsävähennys kauppahinnan perusteella. Tässä suhteessa tilanne on toinen kuin vastikkeettomassa saannossa, jossa luovuttajan käyttämätön metsävähennyksen enimmäismäärä siirtyy luovutuksen saajalle.

Esitysluonnoksessa todetaan, että metsäomaisuuden siirtyminen sukupolvenvaihdoksella on yleistä verrattuna vapailla markkinoilla tapahtuviin kauppoihin, mikä on ymmärrettävää vastikkeellisiin sukupolvenvaihdosluovutuksiin liittyvien merkittävien veroetujen vuoksi. Hallituksen esityksessä olisi verovaikutusten arvioimiseksi hyvä tarkemmin tuoda esiin, kuinka suureen osaan metsäkaupoista sovelletaan TVL 48.1 §:n 3 kohdan mukaista sukupolvenvaihdosluovutuksen verovapautta. Lisäksi esitysluonnoksessa todetaan, että ehdotettu muutos kasvattaa edelleen kannustimia metsätilojen vastikkeellisille sukupolvenvaihdoksille. Epäselväksi jää, miksi tätä kannustinta pitää edelleen kasvattaa nykyiseen verrattuna. Erityiselle veroedulle tulisi olla vahvat kansantaloudelliset tai muut yhteiskuntapoliittiset syyt.

5 Esitysluonnoksen muista vaikutusarvioinneista

Esitysluonnoksen vaikutusarvioinnit julkiseen talouteen ovat kattavat ja nämä vaikutukset ovat helpoimmin arvioitavissa. Muut vaikutusarvioinnit jäävät edellä käsiteltyjä sukupolvenvaihdosluovutuksia lukuun ottamatta hyvin yleisluonteisiksi ja toteaviksi. Metsään liittyvissä veromuutoksissa olisi syytä kiinnittää huomiota erityisesti näiden ilmastovaikutuksiin ja vaikutuksiin luonnon monimuotoisuuteen. Metsävähennystä on jo kerran aikaisemmin korotettu, joten sen vaikutusten selvittäminen voisi antaa myös paremman pohjan esitysluonnoksen mukaisten vaikutusten arvioinnille. Lisäksi hallituksen esityksessä voisi tuoda esiin sen, ovatko sääntelymuutoksen arvioidut vaikutukset linjassa sääntelylle asetettujen tavoitteiden kanssa, tosin nämä tavoitteet tulisi edellä todetun mukaisesti ylipäättään kuvata hallituksen esityksessä.

6 Muutama yksittäinen huomio

Esitysluonnoksessa sääntelyn nykytila on kuvattu epäloogisessa järjestyksessä. Asiassa kannattaisi selkeyden vuoksi lähteä liikkeelle metsävähennyksestä ja vasta sen jälkeen siirtyä metsävähennyksen merkitykseen luovutusvoittoverotuksen kannalta. Erityisesti luvun toinen kappale jää täysin irralliseksi siinä paikassa, missä se on.

Esitysluonnoksen sivulla 6 todetaan, että metsävähennyksen enimmäismäärän korottaminen pienentäisi yhteisöverokertymää noin miljoonalla eurolla. Metsävähennystä ei myönnetä yhteisöverovelvollisille, joten epäselväksi jää, miten muutosehdotus voisi vaikuttaa yhteisöverokertymään. Tarkoitetaanko tällä mahdollisesti yhteisetuuksina verotettavien yhteismetsien tulostaan maksamaa veroa?

Helsingissä 8.4.2025

Pekka Nykänen

Professori, vero-oikeus

Tampereen yliopisto

Pekka Nykänen