

Kari Pilhjerta

# Metsävähennys

## Merkittävän metsäpoliittisen välineen vero-oikeudellinen perusta

### Johdanto

Metsätalouden pääomatulojen verotuksessa sovellettavan metsävähennyksen juuret ulottuvat 1990-luvun alun suureen pääomaverouudistukseen. Tuolloin metsätulojen verotuksessa siirryttiin metsän laskennalliseen vuotuiseseen puhtaaseen tuottoon pohjautuneesta pinta-alaverotuksesta todellisiin tuloihin ja menoihin perustuvaan metsätalouden pääomatulojen verotukseen. Metsäverotuksen uudistusta valtiovarainministeriön johdolla valmistellut Puun myyntitulojen verotustyöryhmä esitti, että uudessa metsäverojärjestelmässä tulisi metsätalouteen kohdistuvien menojen vähentämisen lisäksi saada vähentää myös osa metsän hankintamenoista myyntitulosta tehtävänä vähennyksenä eli eräänlaisena substanssipoistona. Poistomahdollisuutta työryhmä perusteli sillä, että metsän hankintamenoon sisältyy maapohjan ja kasvamassa olevan puuston arvon lisäksi hankintahetkellä hakattavissa olevan puuston arvo, jonka realisoituessa metsäkiinteistön arvo alenee vastaavasti. Mallin esittämälleen metsävähennyssäätelylle työryhmä löysi Ruotsissa sovelletusta metsäverotuksesta.

Metsävähennyssäännös sisältyi pääpiirteissään työryhmän esittämässä muodossa hallituksen esitykseen uudeksi tuloverolaisiksi. Hallituksen esitykseen ei kuitenkaan enää sisällynyt työryhmän esityksessä ollutta, Ruotsissa sovellettavan metsävähennyssäännöksen kaltaista, yhteisöille metsän hankintamenoja neljäsosan suuruusena myönnettävää metsä-

vähennysoikeutta. Eduskunnan käsittelyssä ei hallituksen esitykseen tullut metsävähennyssäännöksiin kohdistuvia muutoksia. Näin metsävähennystä voitiin soveltaa ensimmäisen kerran vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa uuden tuloverolain tultua voimaan 1.1.1993.

Metsäverotuksen siirtymäkauden aikana 1993–2005 metsävähennyssäännöksiin ei tehty tarkistuksia. Sekä metsätalouden pääomatulojen verotus että pinta-alaverotus oli tarpeen pitää rakenteeltaan mahdollisimman stabiilina metsänomistajien vuonna 1993 koko siirtymäkauden ajaksi sitovina tehtyjen metsäverojärjestelmävalintojen vuoksi. Metsänomistaja olisi saattanut aikanaan tehdä toisenlaisen verojärjestelmävalinnan, jos joku tietty metsäverotuksen yksityiskohta kummassa tahansa metsäverojärjestelmässä olisi ollut sisällöltään toisenlaisena tiedossa jo valintaa tehtäessä.

Siirtymäkauden päätyttyä alkoi metsävähennykseen välittömästi kohdistua muutosesityksiä. Eduskunnassa metsävähennysasiat nousivat esille kirjallisissa kysymyksissä vuosina 2005, 2006 ja 2008. Maa- ja metsätalousministeriön johdolla valmisteltu uusi kansallinen metsäohjelma (KMO 2015) vahvistettiin valtioneuvoston periaatepäätöksellä 27.3.2008, ja metsäohjelmassa esitettiin yhtenä yksityismetsätalouden kannattavuuden parantamiseen tarvittavana verotuksellisenä toimenpiteenä myös metsävähennysoikeuden laajentamista.

Kun hallitus päätti 23.4.2008 jättää puhtaat metsätilat perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdos-

tilanteisiin liittyvän verohuojennuksen laajennuksen ulkopuolelle se samalla julkisti tukevana metsäpoliittisia tavoitteita ja puun saatavuutta metsäteollisuuden tarpeisiin metsäverotuksen muutoksilla eli ensiharvennushakkuiden verovapaudella ja metsävähennystä kehittämällä. Lisäksi hallitus päätti vielä 23.7.2008 keventää puun myyntitulojen verotusta kotimaisen metsäteollisuuden puun saannin turvaamiseksi. Kaikki metsäverotukseen kohdentuvat tuloverolain (= TVL) muutosesitykset koottiin samaan hallituksen esitykseen, joka annettiin 28.11.2008. Metsävähennyksen osalta esitettiin sen soveltamisalan laajentamista ja vähennyksen määrän korottamista. Lisäksi esitettiin metsävähennyksen tulo-uttamismenettelyn muuttamista metsäkiinteistön luovutuksen yhteydessä. Metsävähennykseen esitetyillä muutoksilla kannustettaisiin metsänomistajia sekä myymään puuta että lisäämään metsäomistustensa määrää. Näin pyrittäisiin nostamaan metsätilojen keskikokoa ja keskittämään omistusta sellaisille omistajille, jotka harjoittavat aktiivista metsätaloutta.

Pikainen eduskuntakäsittely ei tuonut muutoksia hallituksen esitykseen metsävähennyssäännösten osalta. Säännösmuutokset vahvistettiin 30.12.2008 lailla tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta. Muutokset tulivat sovellettavaksi poikkeuksellisesti ensimmäisen kerran jo taannehtivasti verovuodelta 2008 toimitettavassa verotuksessa. Verovuodesta 2008 lähtien sovellettavassa muodossaan TVL:n 55 §:n metsävähennyssäännös kuuluu seuraavasti:

55 §. *Metsävähennys.* Luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä ja näiden muodostamalla verotusyhtymällä sekä yhteisellä on oikeus tehdä metsävähennys maatilana pidettävältä kiinteistöltä saamastaan metsätalouden pääomatulosta ennen 56 §:ssä tarkoitettujen vähennysten tekemistä.

Metsävähennyksen määrä on enintään 60 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saaman veronalaisen metsätalouden pääomatulon määrästä. Verovelvollisen verovuonna ja aikaisempina verovuosina tekemien metsävähennysten yhteismäärä vähennettynä määrällä, joka 46 §:n 8 momentin nojalla on lisätty metsän veronalaiseen luovutusvoittoon, ei saa ylittää 60 prosenttia verovelvollisen verovuoden lopussa omistamien metsävähennykseen

oikeuttavien metsien yhteenlaskettujen hankintamenojen määrästä.

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

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

Tuloverolain 55 §:n metsävähennyssäännös ei kuitenkaan yksin kerro kaikkia keskeisiä rajoituksia metsävähennykselle. Metsäverotuksen siirtymäkaudesta ja siirtymäkauden päättymistä koskeva TVL 140 § sisältää 4 momentissaan olennaisen lisäedellytyksen: ”Metsävähennys myönnetään vain metsätalouden pääomatulosta, joka on syntynyt tämän lain voimaantulon jälkeen vastikkeellisella saannolla hankitusta metsästä.” Metsävähennys on siis korostetusti vain uuden tuloverolain (1535/1992) mukaiseen metsätalouden pääomatulojen verotukseen liittyvä erityinen vähennys.

### **Metsävähennykseen oikeutetut verovelvolliset**

Metsävähennysmahdollisuuden omaavat verovelvollisryhmät on lueteltu TVL 55.1 §:n säännöksessä. Luonnollisten henkilöiden, kuolinpesien ja näiden muodostamien verotusyhtymien lisäksi metsävähennysoikeus on myös yhteisyyksillä. TVL 5 §:ssä määritellyistä yhteisyyksistä ovat yhteismetsät metsänomistuksen kannalta merkittävin ryhmä.

Yhteisöt ja elinkeinoyhtymät on rajattu metsävähennysoikeuden ulkopuolelle. Näillä verovelvollisilla ei ole mahdollisuutta tehdä poistoja myöskään elinkeinotoimintansa käyttöomaisuuteen kuuluvien metsäkiinteistöjen hankintamenosta. Käytännössä metsävähennysoikeuden puuttuminen osakeyhtiöltä

lienee suurin yksittäinen syy siihen, ettei yksityistä metsäomistusta ole Suomessa juurikaan yhtiötetty, vaikka yhteisöverokanta onkin metsätalouden pääomatuloihin sovellettavaa veroprosenttia alhaisempi. Maatilojen maataloustoimintaa yhtiöittäessäkin on metsä yleensä jätetty osakeyhtiön ulkopuolelle.

Yhteisöiltä puuttuvaa mahdollisuutta metsävähennyksen tekoon on oikeuskirjallisuudessa kritisoitu. Pentti Lähteenoja (2000) esittää väitöskirjassaan ”Metsäpolitiikka ja verotus”, että TVL 55 §:n kaltainen metsävähennys olisi teoreettisesti perusteltua myös EVL:n (elinkeinotulon verolaki) mukaan toimitettavassa metsätuloerotuksessa, koska kiinteistöllä kasvava puusto ei ole luonteeltaan kulumatonta käyttöomaisuutta. Perusteluna kannalleen hän mainitsee, että metsätilojen kauppahinnat määräytyvät yleensä valtaosin puuston määrän ja laadun mukaan, eli puusto on maapohjaa määräävämpi tekijä harkittaessa metsäkiinteistön hankintamenon poistosäännöksiä. Myös Esko Kiviranta (2010) katsoo jatkuvatyöntekijä Maatilaverotus-teoksessaan, että on verotuksen yleisten periaatteiden vastaista, ettei elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa ole metsävähennystä ja ettei tätä vähennystä muutoinkaan sovelleta yhteisöihin eikä elinkeinoyhtymiin.

Pinta-alaverotukseen siirtymäkauden ajaksi jääneille yleisesti verovelvollisille metsänomistajille muodostui vuosina 1993–2005 hankkimistaan metsäkiinteistöistä normaalisti TVL:n säännösten mukaista metsän hankintamenoa ja metsävähennyspohjaa. Vähennysoikeus jäi näiden metsien osalta kuitenkin uinuvaksi ja alkoi todellisena vasta siirtymäkauden päättyttyä verovuodesta 2006, jolloin tällaisella verovelvollisella oli ensimmäistä kertaa mahdollisuus saada metsävähennyksen käyttöön oikeuttavaa metsätalouden pääomatuloa.

Rajoitetusti verovelvollisiin eli pysyväisluonteisesti ulkomailla asuviin metsänomistajiin sovellettiin verovuoteen 2009 saakka lähdeverotusmenettelyä, jossa puun ostaja peri lähdeverolain 7 §:ssä säädetyn suuruisen lähdeveron rajoitetusti verovelvolliselle metsänomistajalle maksamastaan puukauppasuorituksesta. Lähdevero oli suoraan lopullinen vero, eikä menettelyyn liittynyt sellaista ilmoitusvelvollisuutta, jossa vähennyksiä olisi voinut vaatia. Rajoitetusti verovelvollisilla metsänomistajilla ei siten ollut mahdollisuutta metsävähennyksen tekoon. Rajoitetusti verovelvollisten metsänomistajien

metsäverotus kuitenkin muuttui 1.1.2010 alkaen lähdeverotuksesta verotusmenettelylain mukaan toimitettavaksi verotukseksi eli verotus toimitetaan jatkossa yleisesti verovelvollisen tuloverotusta koskevia säännöksiä soveltaen. Näin ollen rajoitetusti verovelvollisten luonnollisten henkilöiden mahdollisuus metsävähennyksen käyttöön alkaa verovuodesta 2010, jolloin heillä on ensimmäistä kertaa mahdollisuus saada metsävähennyksen oikeuttavaa metsätalouden pääomatuloa. Metsävähennyspohjaa heille on voinut muodostua jo 1993–2009 hankkimien metsien hankintamenon perusteella ja/tai vastikkeetta saamiensa metsien mukana.

Metsävähennysoikeus muodostuu verovuoden lopussa omistetun metsän hankintamenon perusteella. Kiinteistön luovutuksen yhteydessä hallintaoikeuden metsään pidättänyt metsätalouden harjoittaja on verovelvollinen hallintaoikeutensa nojalla saamistaan metsätalouden pääomatuloista, mutta ei voi tehdä näiden tulojen perusteella metsävähennystä, koska ei enää omista metsää verovuoden lopussa. Metsän varsinainen omistaja ei puolestaan voi saada hallintaoikeuden rasittamalta kiinteistöltään lainkaan metsävähennyksen käytön mahdollistavaa metsätalouden pääomatuloa. Ellei metsän omistajalla ole mahdollisuutta saada metsävähennyksen käyttöön oikeuttavaa metsätalouden pääomatuloa muilta metsävähennyskiinteistöiltä, jää hallintaoikeuden rasittaman metsän mukana mahdollisesti tuleva metsävähennyspohja hänellä käyttämättä, kunnes hallintaoikeus kiinteistöön lakkaa.

## Metsävähennyksen peruste

### Vähennyspohjan muodostuminen

Metsävähennyksen enimmäismäärä eli ns. metsävähennyspohja on 60 % metsän hankintamenosta. Vähennyksen enimmäismäärä nousi 60 %:iin metsän hankintamenosta 30.12.2008 vahvistetulla TVL 55.2 §:n muutoksella, jota sovellettiin ensimmäisen kerran jo vuodelta 2008 toimitettavassa verotuksessa. Aikaisemmin, vuosina 1993–2007 metsävähennyspohjaa saattoi muodostua vain 50 % metsän hankintamenosta. Metsävähennyspohja kasvoi 60 %:iin metsän hankintamenosta myös niillä metsäkiinteistöillä, joiden osalta aikaisempi 50 %:n vähennys-

pohja oli jo kokonaan tai osittain käytetty.

Metsävähennyspohjan määräytyminen muuttui samalla metsänomistajakohdaiseksi aikaisemmin sovelletun puhtaan kiinteistökohtaisen menettelyn sijaan. Verovuodesta 2008 alkaen verovelvollisen verovuonna ja aikaisempina verovuosina tekemien metsävähennysten yhteismäärä vähennettynä määrällä, joka TVL 46.8 §:n nojalla on lisätty metsän veronalaiseen luovutusvoittoon, ei saa ylittää 60 prosenttia verovelvollisen verovuoden lopussa omistamien metsien yhteenlaskettujen hankintamenojen määrästä. Tällaisenaan säännöksestä olisi muodostunut sikäli epäsymmetrinen, että metsävähennyksen enimmäismäärää rajoittaisi myös sellainen metsäkiinteistö, jonka hankintameno perusteella on aikanaan tehty metsävähennys, mutta joka on luovutettu ennen uuden verovelvolliskohtaisen metsävähennyksen käyttöönottoa. Lakiin lisättiin vielä eduskuntakäsittelyn yhteydessä siirtymäsäännös, jonka mukaan metsävähennyksen enimmäismäärän määrittämisessä ei oteta huomioon ennen 1.1.2008 luovutettujen metsäkiinteistöjen perusteella tehtyjä metsävähennyksiä.

Metsävähennyksen perusteena on maapohjan ja puuston yhteinen hankintameno. Metsämaa muodostaa puuston kanssa niin kiinteän kokonaisuuden, ettei paljaalle metsämaalle käytännössä muodostu markkinahintoja. Normaalisti aivan valtaosa metsäkiinteistön kauppahinnasta kohdistuu puustoon. Joskus harvoin on kaupan kohteena kuitenkin täysin puuttomiakin metsämaakiinteistöjä, jolloin kauppahinta kohdistuu kokonaan maapohjaan, ja metsävähennyksen kautta tulee tällöin poistetuksi myös vain pysyväksi tuotannontekijäksi katsottavan maapohjan hankintamenoa.

Metsän hankintamenoa on vain metsän osuus kiinteistön tai määräalan kauppahinnasta tai muusta vastikkeesta. Tällaista kauppahinnan sijaan tai lisäksi tulevaa muuta vastiketta voi metsätiloilla muodostua esimerkiksi kiinteistön luovutuksessa ostajan vastattavaksi siirtyneestä metsänparannuslainasta. Jos kiinteistökauppaan kuuluu metsän lisäksi myös muita omaisuuseriä (esimerkiksi maatalousmaata tai rakennuksia), metsän osuus koko kiinteistön hankintamenoa arvioidaan omaisuuserien käypien arvojen suhteessa.

Metsän ja muun omaisuuden välinen arvostamisongelma muodostuu myös esimerkiksi metsää

kasvavilla rantarakentamiseen soveltuvilla alueilla. Silloin kun ranta-alueen lisäarvoa ei voida arvostaa erillisenä omaisuuseränä, jää ranta-alueen potentiaalisesta rakennusoikeudesta mahdollisesti maksettava lisähinta mukaan metsän arvoon ja on siis mukana muodostamassa perustetta metsävähennykselle.

Metsäkiinteistöjen tarjonnan vähäisyys ja keskittyminen vähäpuustoisiin kohteisiin ovat olleet syynä siihen, että metsävähennysmahdollisuuden vaikutus metsäkiinteistöjen kauppahintoihin on toistaiseksi ollut vähäistä ainakin kauppahintatilastojen valossa. Metsäkiinteistön ostaja pystyy kuitenkin metsävähennysmahdollisuuden myötä maksamaan periaatteessa varsinkin välittömiä hakkuumahdollisuuksia sisältävistä kiinteistöistä metsävähennysoikeuden arvon verran enemmän kuin ilman metsävähennysoikeutta. Tämä voisi teoriassa vaikuttaa nostavasti tilastoituun metsäkiinteistöjen kauppahintatasoon. Verovuodesta 2008 lähtien sovelletut, metsävähennyksen merkitystä kasvattavat säännösmuutokset voivatkin jatkossa jossakin määrin nostaa metsäkiinteistöjen hintatasoa.

#### Yhteisomistustilanteet

Verotusyhtymälle voi muodostua metsävähennyspohjaa osakkaiden yhteiseen lukuun hankittujen metsien hankintamenoista. Verotuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa on lisäksi katsottu, että metsävähennyspohjaa muodostuu yhtymän osuuskien kaupoissa riippumatta siitä, onko yhtymällä entuudestaan metsävähennyspohjaa.

Metsävähennyksen uudistamisella kiinteistökohtaisesta verovelvolliskohtaiseksi vuodesta 2008 alkaen ei ollut ao. lakimuutosta koskevan hallituksen esityksen perustelujen mukaan tarkoitus muuttaa voimassa olevaa sääntelyä, jonka mukaan metsäkiinteistön määräosaisen omistusosuuden perusteella saatu tulo metsästä verotetaan erillisen laskentayksikön, verotusyhtymän, tulona. Koska metsätalouden pääomatulon laskentasubjekti on siis verotusyhtymä eikä osakas, muodostuu verotusyhtymällä metsävähennyksen erikoispiirteeksi siis se, että yhden osakkaan nimiin tehdystä kiinteistön määräosan hankinnasta koituu metsävähennyshyötyä kaikkien muidenkin osakkaiden hyväksi. Osakkaiden keskinäisten suhteiden kannalta metsävähennysmenette-

lyn lopputulos on taloudellisesti epäoikeudenmukainen. Osakkaat voivat tämän tyypisessä tilanteessa tarvittaessa sopia verotusyhtymän tulonjaosta siten, että osakas saa muille tuottamansa hyödyn takia muita suuremman tulo-osuuden. Sama epäoikeudenmukaisen kohdentumisen ongelma muodostuu verotusyhtymille eräistä muistakin metsätalouden pääomatuloon kohdistuvista vähennyksistä, kuten osakkaiden keskenään erisuuruisten metsätalouteen kohdistuvien matkakulujen osalta.

Mielenkiintoinen mahdollisuus saada metsävähennyshyötyä on tilanteessa, jossa useita metsäkiinteistöjä sisältävä verotusyhtymä puretaan siten, että kiinteistöt jaetaan osakkaille. Kyse on tällöin vastikkeellisista vaihdoista, joissa muodostuu myös metsävähennyspohjaa. Jos vaihdot sattuvat olemaan vapaita luovutusvoiton verosta, muodostuu tällaisesta runsaspuustoisten metsäkiinteistöjen omistusjärjestelystä verotuksellisesti hyvinkin edullinen. Entisten yhtymäosakkaiden maksettavaksi tulee neljän prosentin varainsiirtovero, mutta muodostuva metsävähennysmahdollisuus on maksettua varainsiirtoveroa arvokkaampi.

Tuloverolain 14.4 §:n mukaan puolisoiden yhdessä harjoittamasta metsätaloudesta saadun tulon verotukseen sovelletaan verotusyhtymää koskevia säännöksiä. Myös kummankin puolison yksin omistamat metsät kuuluvat lähtökohtaisesti samaan yhtymäperiaatteella verotettavaan kokonaisuuteen puolisoiden yhdessä omistamien metsien kanssa. Metsävähennyspohjaa muodostuu kaikkien kiinteistöjen hankintamenojen perusteella, jos vain kiinteistöt on hankittu vastikkeellisesti uuden tuloverolain voimassaoloaikana. Yksin omistamiensa, pysyvästi täysin itsenäisesti ja erillisenä hallitsemiensa metsien osalta on toinen puolisoista voinut irtautua yhteisesti harjoitetusta metsätaloudesta antaen tällöin esimerkiksi aina oman metsätalouden veroilmoituksensa. Näissä tapauksissa yksin omistettujen metsien metsävähennysseurantakin irtautuu toisen puolison nimiin jäävästä yhteisten ja tämän mahdollisesti yksin omistamien metsien metsävähennysseurannasta.

Metsää omistavan jakamattoman kuolinpesän sisällä tapahtuvat osuuksien kaupat ovat puolestaan irtaimen kauppaa, josta ei muodostu erillisenä verotettavalle kuolinpesälle perustetta metsävähennykseen.

## Muita erityiskysymyksiä

Metsäteiden rakentaminen ja metsäojitus ovat metsän perusparannusinvestointeja. Pysyvien metsäteiden rakentamisenmenot ja metsän ojituksesta aiheutuneet menot vähennetään metsätalouden pääomatulojen verotuksessa vuotuisina, enintään 15 prosentin suuruisina, poistamatta olevan hankintameno perusteella määrättävinä poistoina. Enintään 200 euron suuruinen meno tai menojäännös voidaan TVL 115 §:n mukaan poistaa kerralla. Kiinteistökaupan yhteydessä näiden perusparannusmenojen poistamaton osa ei siirry ostajalle, vaan se lisätään TVL 46.1 §:n ja TVL 47.1 §:n mukaisesti kiinteistön hankintameno. Ostaja saa tiestöllä ja ojituksella perusparannetun metsäkiinteistön ja saa perusparannustoimenpiteistä mahdollisesti maksamastaan kauppahinnan ”lisästä” 60 % metsävähennyspohjaan.

Metsän hankintamenoa ja metsävähennyspohjaa voi muodostua myös joidenkin järjestelytyyppisten kiinteistötoimitusten (halkominen, uusjako, tilusvaihto) yhteydessä. Tällaiseen kiinteistönmuodostamistoimitukseen liittyvä, muille toimituksen osakkaille maksettu puustotilikorvaus on maksajalle metsän hankintamenoa. Tilikorvauksia näissä toimituksissa voi tulla maksettavaksi silloin, kun toimituksen kohteena olevan kiinteän omaisuuden arviointiin sovelletaan omaisuuslajikohtaista menettelyä, esimerkiksi ns. tilushalkomista. Uuden, vuoden 1997 alusta voimaan tulleen kiinteistönmuodostamislain aikana valtamenettelyksi on kuitenkin muodostunut ns. kokonaisarvomenettely, esimerkiksi kokonaisarvohalkominen, jossa ei ole lainkaan tarvetta tilikorvauksiin.

Myös lahjanluonteinen kauppa on metsävähennykseen oikeuttava vastikkeellinen saanto. Metsävähennyspohja muodostuu tällöin vastikkeeksi katsottavasta metsän osuuden kauppahinnasta. Lisäksi myyjällä mahdollisesti käyttämättä jääneestä metsävähennyksestä siirtyy luovutuksen saajalle osa, joka vastaa lahjan suhteellista osuutta luovutuksen kohteena olevan metsän käyvästä arvosta. Tämä tulkinta perustuu TVL 47.5 §:n säännökseen luovutuksen jaosta vastikkeelliseen ja vastikkeettomaan osaan maksetun kauppahinnan ja käyvän arvon suhteen perusteella sekä toisaalta TVL 55.3 §:n säännökseen, jonka mukaan verovelvollisella on sama oi-

keus metsävähennyksen tekemiseen kuin edellisellä omistajalla olisi ollut, jos kiinteistön omistus siirtyy edelleen vastikkeettomalla saannolla.

Kokonaan vastikkeeton saanto ei tuota oikeutta tehdä metsävähennystä. Lahja- tai perintöverotusarvo kuten myöskään maksettu lahja- tai perintövero ei voi olla metsävähennyksen perusteena. Jos kuitenkin lahjan antajalla tai perinnön jättäjällä on käyttämätöntä metsävähennyspohjaa jäljellä omista aikaisemmista saannoistaan, siirtyy metsävähennyspohja TVL 55.3 §:n jatkuvuusperiaatteen mukaisesti metsätaloutta jatkavan verovelvollisen käyttöön. Jos vastikkeettomalla saannolla siirtyy vain osa luovuttajan omistamista kiinteistöistä, siirtyvän metsävähennysoikeuden määrä vastaa saannon kohteena olevan metsän hankintamenon suhteellista osuutta luovuttajan metsävähennyksen perusteena olevien hankintamenojen kokonaismäärästä.

Poikkeuksen edellä kuvattuihin metsävähennyspohjan synty- ja siirtymisperiaatteisiin muodostaa tilanne, jossa metsävähennyspohjaa omaava kiinteistö liittyy perustettavaan uuteen yhteismetsään tai jo toimivaan yhteismetsään. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun perusteella metsävähennyspohja siirtyy näissä tapauksissa yhteismetsän käyttöön, vaikka kyseessä ei luovutusvoittoverotukseen ja varainsiirtoverotukseen johtava vastikkeellinen saanto tai edes vastikkeeton varsinainen saanto olekaan.

### Metsävähennyspohjan muutokset

Metsän hankintamenoon luetaan myös metsän osuus kiinteistökauppaan välittömästi liittyneistä muista menoista eli varainsiirtoverosta, lainhuudatus- ja lohkomiskuluista sekä muista suoranaisista kaupasta aiheutuneista kuluista. Osa näistä kuluista voi muodostua vasta kiinteistökauppaa seuraavana vuonna. Tämän takia verovelvollisen on syytä pitää yllä metsätalouden veromuistiinpanoissaan ja verovuosi-kohtaisissa metsätalouden veroilmoituksissaan metsän hankintamenon perusteella muodostuvaa metsävähennyspohjaa.

Eritynen tarve metsävähennyspohjan ylläpidolle muodostui niillä metsänomistajilla, jotka olivat hankkineet metsänsä vuosina 1993–2007 eli ennen metsävähennyspohjan 50 prosentista 60 prosenttiin kasvattanutta lakimuutosta. Vaikka aiempi

50 prosentin metsävähennyspohja olisikin tullut jo kokonaan käytetyksi, muodostui säännösmuutoksen myötä metsävähennyksen perustetta 10 % lisää metsän hankintamenon määrästä laskien.

Myös metsävähennyspohjaa omaavien kiinteistöjen luovuttaminen aiheuttaa tarpeen päivittää jäljelle jäävää metsävähennyspohjaa. Verovuoden aikana luovutettujen metsien hankintamenoa ei lue- ta mukaan siihen hankintamenoon, josta metsävähennyspohja muodostuu. Luovutettaessa määräalaja metsäkiinteistöistä pienennetään luovuttajalle jäävän kantakiinteistön hankintamenoa ja samalla metsävähennyspohjaa metsäpinta-alojen (määräala/kantakiinteistö) suhteessa, ellei luovutetun alueen osuutta metsän alkuperäisestä hankintamenosta muutoin voida selvittää.

### Metsävähennyksen vaatiminen

Metsävähennys tehdään TVL 55.4 §:n mukaan vain verovelvollisen vaatimuksesta. Vaatiessaan metsävähennystä verovelvollisen on ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista annetun Verohallinnon päätöksen mukaisesti liitettävä metsätalouden veromuistiinpanoihinsa selvitys puun myyntitulon kohdistumisesta metsävähennykseen oikeutettuun metsäalueeseen.

Metsävähennys vähennetään metsätalouden veronalaisesta pääomatulosta ennen TVL 111 §:ssä tarkoitetun menovarauksen ja TVL 56 §:ssä tarkoitettujen metsätalouden pääomatuloon kohdistuvien vähennysten tekemistä, eikä varauksien tulouttamisesta myöhemminä verovuosina voi muodostua metsävähennyksen käyttöön oikeuttavaa metsätalouden pääomatuloa. Metsätalouden veroilmoituslomake ohjaa vähennyksen tekemiseen oikeassa kohdassa metsätalouden puhtaan pääomatulon laskentaa. Veroilmoituslomakkeella ilmoitetaan lisäksi metsävähennyspohjan muodostumiseen ja vähennyksen käyttöön liittyvät tiedot.

Metsävähennystä voi vaatia vähentämisedellytysten täytyessä jo metsäkiinteistön hankintavuonna. Takarajaa metsävähennyksen käyttöajalla ei ole.

## Metsävähennyksen vuotuinen määrä

Metsävähennyksen vuotuinen enimmäismäärä on 60 % metsävähennykseen oikeuttavista metsistä verovuonna saadun metsätalouden veronalaisen pääomatulon määrästä. Verovuonna tehtävän metsävähennyksen on lisäksi oltava suuruudeltaan vähintään 1 500 euroa. Pienin mahdollinen vähennys edellyttää siten 2 500 euron suuruista metsätalouden veronalaista pääomatuloa verovuodelta kyseisistä metsistä.

Vähennyksen enimmäismäärä nostettiin 60 prosenttiin lailla, jota sovellettiin ensimmäisen kerran vuoden 2008 verotuksessa. Aikaisemmin metsävähennyksen vuotuinen enimmäismäärä oli 40 % metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saadun metsätalouden pääomatulon määrästä. Tällöin metsävähennyksen hyödyntäminen edellytti 1 500 euron vähimmäisvaatimus huomioon ottaen vähintään 3 750 euron suuruista metsätalouden pääomatulon määrää verovuonna.

Vuoden 2008 alusta voimaan tulleen muutoksen myötä myös metsävähennyksen käyttö muuttui verovelvolliskohtaiseksi siten, että metsän omistaja voi vähentää käyttämättä olevan metsävähennyksen miltei tahansa omistamaltaan metsäkiinteistöltä saadusta metsätalouden veronalaisesta pääomatulosta. Kun kuitenkin TVL 140.4 §:n säännös jäi muuttumattomana voimaan, merkitsee se, että metsävähennyksen käyttöön oikeuttavia metsätalouden pääomatuloja voi kertyä edelleenkin vain 1.1.1993 tai sen jälkeen vastiketta vastaan hankituista metsistä.

Metsävähennyksen käyttöön oikeuttavaa metsätalouden veronalaista pääomatuloa voi puun myyntitulojen lisäksi kertyä myös metsästä saaduista vakuutus- tai vahingonkorvauksista sekä metsävähennyspohjaa omaavasta metsästä omaan käyttöön tai muihin tulolähteisiin otetun puutavaran arvosta.

Vuosina 2008–2011 sovellettava puun myyntitulon määräaikainen osittainen verovapaus rajoittaa tilapäisesti metsävähennyksen käyttömahdollisuuksia, kun sellaista metsätalouden veronalaista pääomatuloa, jonka perusteella metsävähennystä voi vaatia, muodostuu vain 50 % tai 75 % puukauppatalon bruttoarvosta.

Metsävähennyksen käyttömahdollisuuden varmistamiseksi on tarvetta verovuosi-kohtaisten rajoitteiden takia joissakin tapauksissa suunnitella metsä-

talouden pääomatulojen ajallista kohdistumista. Metsänomistaja voi esimerkiksi kalenterivuoden lopulla puukauppaa tehdessään sopia puun ostajan kanssa, että pienehkön puukaupan ennakkomaksu maksetaan vasta seuraavana kalenterivuotena. Näin varmistuu, että puukauppasuoritukset eivät metsänomistajan kassaperusteisessa verotuksessa pilkkoudu kahdelle eri verovuodelle siten, että metsävähennyksen käyttö kumpanakaan vuonna ei olisi mahdollista. Toinen esimerkki suunnittelumahdollisuudesta on pieni hankintakauppa, jonka puunkorjuu kannattaisi puhtaasti metsävähennyksen käyttömahdollisuutta ajatellen teettää ulkopuolisella yrittäjällä tai metsänhoitoyhdistyksellä ns. hankintapalvelukauppana. Koska urakoitsijalle maksettava korvaus puutavaran teosta ja kuljetuksesta vähennetään metsätalouden pääomatulosta vasta vuosimenona, olisi puukaupan bruttosumma luettavissa kokonaan metsävähennyksen käyttöön mahdollistavaan metsätalouden pääomatuloon. Jos taas metsänomistaja tekisi itse puutavaran valmistuksen ja/tai kuljetuksen, vähennetään tämän hankintatyön arvo suoraan hankintakauppatulosta, eikä metsävähennyksen käytön edellyttämää vähimmäismäärää metsätalouden pääomatuloa enää välttämättä jäisi jäljelle. Toisin sanoen, kun myy puut hankintakaupalla ja teettää korjuun vieraalla, on metsävähennyksen käytön perusteena oleva tulo suurempi kuin tekemällä korjuu itse tai myymällä puut pystykaupalla.

Verovuoden aikana luovutetuilta metsävähennyskiinteistöltä saadun metsätalouden pääomatulon perusteella metsävähennystä ei voi tehdä. Tämä rajoittaa joissakin tapauksissa olennaisesti metsävähennyksen hyödyntämistä. Jos esimerkiksi verovelvollinen on ostanut metsäkiinteistön vuonna 2000, tehnyt puukaupan ja saanut puun myyntitulot keväällä 2010 ja luovuttaa metsäkiinteistönsä syksyllä 2010, ei hän omista verovuoden 2010 lopussa metsävähennykseen oikeuttavaa metsää, eikä siten voi tehdä metsävähennystä tältä kiinteistöltä saatujen metsätalouden pääomatulojen perusteella. Esimerkin tilanteessa metsävähennys jäisi kokonaan hyödyntämättä, vaikka vastikkeellisesti hankitulta kiinteistöltä onkin saatu metsätalouden veronalaista pääomatuloa. Sekä puukaupan ajankohdalla että toisaalta kiinteistön luovutuksen oikealla ajoittamisella on siis merkityksensä metsävähennyksen hyödyntämisen kannalta.

Metsävähennys on voitu verovuodesta 2008 lähtien hyödyntää täysimääräisesti jopa yhden verovuoden aikana. Jos esimerkiksi metsäkiinteistön hankintameno on 100 000 euroa, muodostuu siitä metsävähennyspohjaa 60 000 euroa, joka saadaan heti kokonaisuudessaan käytettyä silloin, kun metsävähennyskiinteistöiltä saadaan verovuoden aikana metsätalouden veronalaista pääomatuloa vähintään 100 000 euroa. Aina silloin, kun metsän hankintameno on suurempi kuin verovuoden metsätalouden pääomatulot metsävähennyskiinteistöiltä yhteensä, jää metsävähennystä kuitenkin käytettäväksi myöhemmistä puun myynneistä. Ennen vuotta 2008 voimassa ollutta 40 %:n rajoitusta sovellettaessa metsävähennyspohjan täysimääräinen hyödyntäminen edellytti, että metsätalouden pääomatuloa oli saatava juuri kyseiseltä kiinteistöltä neljänneksen yli metsän hankintamenon.

### **Metsävähennyksen käytön huomioon ottaminen metsäkiinteistön luovutuksen yhteydessä**

Metsän hankintamenoa ei sallita vähentää verotuksessa kahteen kertaan, ensin metsävähennyksenä metsätalouden pääomatulosta ja uudelleen luovutusvoiton verotuksessa. Metsävähennyksen muuttua verovelvolliskohtaiseksi katsottiin tarkoituksen mukaisimmaksi ratkaisuksi metsän hankintamenon kahdenkertaisen vähentämisen estämiseksi se, että käytetty metsävähennys lisätään luovutusvoittoon luovutusvoittoa laskettaessa. Metsävähennyksen käsittelyä luovutusvoittelaskennassa koskeva uusi TVL 46.8 §:n säännös tuli voimaan vuoden 2009 alusta kuuluen seuraavasti: ”Metsän luovutusvoiton määrää laskettaessa luovutusvoittoon lisätään 55 §:n nojalla tehdyn metsävähennyksen määrä, kuitenkin enintään määrä, joka vastaa 60 prosenttia luovutettavan metsän hankintamenosta.”

Lisäystä luovutusvoittoon ei luonnollisesti tehdä lainkaan, jos luovutettava metsä ei ole ollut metsävähennysjärjestelmässä, eli ei ole tuonut omistajalleen metsävähennyspohjaa. Lisäystä ei myöskään tehdä, jos metsä luovutetaan täysin vastikkeetta tai jos koko luovutus on luovutusvoiton verosta vapaa eli täyttää esimerkiksi verovapaan sukulaisluovutuksen edellytykset. Sen sijaan lisäys tehdään nor-

maalisti, jos kauppa on ollut lahjanluonteinen. Lisäys tehdään myös, jos luovutusvoiton laskennassa sovelletaan hankintameno-olettamaa. Lisäyksen enimmäismäärä on kuitenkin aina korkeintaan luovutetusta metsästä aikanaan saadun metsävähennysvoikeuden suuruinen.

Metsävähennyksen muuttuminen verovelvolliskohtaiseksi vaikuttaa hyvin konkreettisesti myös luovutusvoittoverotuksen puolella. Käytettyä metsävähennystä voi tulla lisättäväksi luovutettavan metsävähennyskiinteistön luovutusvoittoon, vaikka kyseiseltä metsäalueelta ei olisi saatu sen omistusaikana lainkaan metsätalouden veronalaista pääomatuloa. Menettelyä havainnollistaa seuraava esimerkki. Verovelvollinen on vuonna 2003 ostanut metsäkiinteistön A ja vuonna 2005 metsäkiinteistön B siten, että A:n hankintameno oli 100 000 euroa ja B:n hankintameno 50 000 euroa. Metsävähennyspohjaa muodostui  $150\,000 \times 60/100 = 90\,000$  euroa. Kiinteistöltä A on vuonna 2008 myyty puuta 80 000 eurolla, ja metsävähennystä on käytetty 48 000 euroa. Kiinteistö B myydään vuonna 2010 ”vieraalle” 50 000 eurolla. Kiinteistön B luovutuksesta ei siis olisi muuten muodostumassa luovutusvoittoa, mutta TVL 46.8 §:n mukaisesti luovutusvoittoon lisätään 30 000 euroa, vaikka kyseiseltä kiinteistöltä ei ole myyty puuta lainkaan.

Koska metsävähennyksen käyttäminen edellyttää sitä, että kiinteistöltä on saatu merkittävässä määrin metsätalouden pääomatuloa, on useimmissa käypään hintaan hankittujen metsäkiinteistöjen jatkuo- luovutuksissa muodostumassa luovutustappiota. Metsän arvon nousu (yhteisvaikutus puuston vuotuisesta kasvusta, järeytyvän puuston siirtymisestä arvokkaampiin puutavaralajeihin ja puutavaralajien hinnannoususta) riittää harvoin kattamaan vaikkapa pienen osaankin kiinteistöä kohdentuvan uudistushakkuun aiheuttamaa metsälön kokonaisarvon alenemista. Käytetyn metsävähennyksen huomioon ottaminen luovutusvoittoon lisättävänä eränä metsäkiinteistöihin kohdistuvassa luovutusvoittelaskennassa merkitsee siis vieraille myytäessä useimmiten luovutustappion pienentymistä tai luovutustappion muuttumista luovutusvoitoksi.

Taimikkona ostetut metsät eivät puolestaan useinkaan ole ehtineet tuottaa puun myyntituloa, jolloin alhaisesta hankintamenosta muodostunutta pientä metsävähennyspohjaa ei ole ollut mahdollista vielä

lainkaan käyttää. Erityisesti useat pinta-alaverotukseen siirtymäkauden ajaksi jääneistä verovelvollisista realisoivat siirtymäkauden aikana hakkuumahdollisuutensa niin tarkkaan, että heillä ei välttämättä ole vielä vuosiin tai vuosikymmeniin mahdollisuuksia saada metsävähennyspohjaa omaavilta kiinteistöiltään vähennyksen käyttöön oikeuttavia metsätalouden pääomatuloja. Metsävähennys jää siis myös usein yhden verovelvollisen omistusaikana kokonaan hyödyntämättä, eikä kiinteistölle käyttämättömänä jäävällä metsävähennyspohjalla ole siten merkitystä ko. kiinteistön luovutusvoittoverotuksen kannalta. Luovutusvoittoverotuksen merkitystä metsävähennyksen käytön kannalta pienentää myös se, että edelleenkin hyvin todennäköisesti suurin osa myös siitä metsäomaisuudesta, jonka perusteella metsävähennystä on käytetty, vaihtaa seuraavan kerran omistajaa vastikkeetta suvun sisällä.

### Metsävähennyksestä valtiontukea?

Euroopan Yhteisöjen komission 8.2.2008 tekemän päätöksen mukaan yksityisluonteisiakin metsänomistajia on pidettävä valtiontukisääntelyn tarkoituksena yrittäjinä. Päätös koski kestävän metsätalouden rahoituslain (544/2007) sisältämiä tukiohjelmiä, jotka Suomen valtio ilmoitti komissiolle. Tällaisille yrityksille myönnettäviä veronhuojennuksia on lähtökohtaisesti pidettävä sellaisina verotustoimenpiteinä, jotka ovat erityisiä tai valikoivia suosiessaan jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ja jotka muodostavat poikkeuksen yleisesti sovellettavasta verojärjestelmästä. Näin ollen vuonna 2008 voimaan tulleiden metsäverotusta huojentavien muutosten katsottiin muodostavan etuuden, joka täyttää EY:n perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettun valtiontuen tunnusmerkit.

Metsäveromuutoksille kaavaillun pikaisen voimaantulon takia lakimuutoksia koskevaan hallituksen esitykseen otettiin valtiontukikysymyksessä lähtökohdaksi, että näihin verotuksen kautta metsänomistajille myönnettäviin tukiin sovellettaisiin EY:n komission antamaa asetusta EY:n perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen (EY) N:o 1998/2006 eli ns. de minimis -asetusta. Tällöin vältettiin riski muutosten voimaantulon viivästyisestä, minkä lakiesityk-

sen käyttäminen erikseen komission notifioitavana olisi voinut aiheuttaa. Tuloverolakiin lisättiin hallituksen esityksen mukaisesti uusi 43c pykälä, jonka mukaan puukaupan määräaikaiset veronhuojennukset sekä metsävähennys muodostavat de minimis-perusteista valtiontukea.

Muodostaako metsävähennys sitten todella sellaisen poikkeuksen yleisesti sovellettavasta verojärjestelmästä, että se on valtiontukea? Hallituksen esityksen perusteluissa tuodaan esille, että yleisen verojärjestelmän mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää tulonhankinnassa käytettyjen hyödykkeiden hankintamenot joko vuotuisina poistoina tai luovutusvoittoverotuksen yhteydessä luovutushinnasta vähennettävänä hankintahintana sekä luovutukseen liitännäisinä menoina. Metsävähennyksellä mahdollistetaan tosiasiallisesti laajempi hankintamenon vähennysmahdollisuus kuin mitä on pidettävä verojärjestelmän yleisten periaatteiden mukaisena. Tämä korostuu, kun metsävähennys uudistui verovelvolliskohtaiseksi vähennykseksi. Tämän vuoksi esityksessä on päädytty pitämään metsävähennystä sellaisena verotustoimenpiteenä, joka on erityinen tai valikoiva siinä suhteessa, että se suosii jotakin yritystä tai tuotannonalaa ja siten muodostaa poikkeuksen yleisesti sovellettavasta verojärjestelmästä.

Toisaalta perusteluissa metsävähennyksen lukeemisessa valtiontueksi ei ole käsitelty lainkaan sitä näkökohtaa, että metsävähennysoikeutta muodostuu vain 60 % metsän hankintamenosta, vaikka yleisen verojärjestelmän mukaan koko hyödykkeen hankintameno on vähennyskelpoinen. Myöskään käytetyn metsävähennyksen lisäämistä luovutusvoittoon eli vähennyshyödyn osittaista palauttamista ei perustelutekstin valtiontukitarkastelussa ole otettu huomioon. Muiden jäsenvaltioiden vastaavia metsätaloutta koskevia veronhuojennuksia ja niitä koskevaa valtiontukisääntelyä tutkittaessa huomataan, että Suomessa vuoden 2007 loppuun saakka sovellettu metsävähennys muistutti hyvin pitkälti ruotsalaista metsävähennysjärjestelmää, eikä Ruotsissa ole katsottu sikäläistä metsävähennystä valtiontueksi.

Eduskunnassa valtiovarainvaliokunta suhtautui kriittisesti hallituksen esityksessä omaksuttuun näkemykseen, jonka mukaan metsävähennys olisi valtiontukea. Metsävähennys on valiokunnan näkemyksen mukaan osa yleistä verojärjestelmää, eikä täytä valtiontuen tunnusmerkkejä. Koska metsä-

vähennyksen muutos liittyi kuitenkin hallituksen esitykseen määräaikaisista metsäverotuksen huojennuksista, metsävähennys voitiin oikeusvarmuuden vuoksi sisällyttää tässä yhteydessä de minimis-tuen piiriin. Valiokunta lausui kuitenkin, että määräaikaisten veronhuojennusten päätyttyä tulee selvittää, miten metsävähennys voidaan poistaa de minimis -järjestelmästä.

## Lopuksi

Metsävähennyksen merkitys metsätalouden pääomatulojen verotuksessa kasvaa vuosi vuodelta. Metsävähennyksen käyttömahdollisuuden omaavien verovelvollisten lukumäärä ja vähennyspohjaa sisältävien metsien määrä lisääntyvät tasaisesti koko ajan vastikkeellisten metsäkiinteistökauppojen myötä. Maanmittauslaitoksen julkaisemien kiinteistöjen kauppahintatilastojen mukaan ns. edustavia metsämaakauppoja tehdään vuosittain vajaa 3000 kappaletta. Tämän lisäksi lienee vähintään saman verran kiinteistökauppoja, joissa on metsän lisäksi mukana rakennuksia tai maatalousmaata tai joissa kaupat tehdään sukulaisten välillä, jolloin ne eivät ole mukana edustavien kauppojen tilastossa. Verovuodesta 2008 lähtien metsävähennyksen käyttöä on lisännyt myös vähennyspohjan kasvaminen 10 prosentilla niiden vuosina 1993–2007 hankittujen metsien osalta, joilta metsävähennykset oli jo aikaisemmin sovelletun säännöksen mukaan täysimääräisesti käytetty. Verovuonna 2008 metsävähennystä vaati yhteensä lähes 13 000 verovelvollista tuona vuonna saamiensa metsätalouden pääomatulojen perusteella. Näiden metsävähennysten yhteismäärä oli n. 124 miljoonaa euroa.

Metsänomistajille metsävähennys tarjoaa merkittävän välineen keventää metsätalouden pääomatuloon kohdistuvaa verorasitusta. Metsävähennys myös avaa huomattavia, toistaiseksi metsänomistajien keskuudessa varsin vähälle huomiolle jääneitä lisämahdollisuuksia verosuunnittelulle järjestellessä metsäomaisuuden siirtoa seuraavalle sukupolvelle.

Varsinkin runsaspuustoisten metsien vastikkeellinen kauppa saattaa olla varainsiirtoverosta huolimatta metsävähennyksen takia kokonaisverorasitukseltaan edullisempi vaihtoehto kuin metsätalouden lahjoit-

tus tai suunnitteleman sukupolvenvaihdos perinnön kautta. Vastikkeellinen sukupolvenvaihdos on yleensä vapaa luovutusvoiton verosta. Vastikkeellisen luovutuksen verotusta voi lisäksi optimoida mitoittamalla kauppahinnan vain hiukan yli 75 prosentin käyvästä arvosta, jolloin lähes neljännes metsätalouden arvosta siirtyy suoraan veroitta jatkajalle. Jatka- ja rahoittaa tyypillisesti kiinteistökauppansa puun myyntituloilla, joista voi metsätalouden pääomatu- lojensa verotuksessa vähentää metsävähennyksen, menovarauksen ja normaalit tulonhankkimiskulut. Myös verovuosina 2008–2011 sovellettavat määrä- aikaiset puun myyntitulon veronhuojennukset ke- ventävät sukupolvenvaihdoskaupan rahoittamiseen käytettävien tulojen verotusta.

Metsävähennyksen soveltamiskauden aikana os- tettu metsätiloja ei kuitenkaan yleensä siirretä seuraavalle sukupolvelle vastikkeellisesti. Jos tällaisilla kiinteistöillä metsävähennykset on jo käytetty, tarkoittaa se useimmiten, että metsissä ei ole jäljellä välittömiä hakkuumahdollisuuksia, eikä ostaja pysy näin ollen rahoittamaan kauppaa hakkuutuloilla. Jos taas hakkuuta ei ole juurikaan tehty, ovat vanhat metsävähennykset jääneet käyttämättä, ja ne kannattaa siirtää lahjaluovutuksen mukana seuraavalle omistajalle.

Maa- ja metsätaloutta harjoittavilla maatiloilla puolestaan useimmiten suorastaan keskitetään varallisuutta metsään ennen vastikkeettomana toteutettavaa sukupolvenvaihdosta. Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennusta sovellettaessa tulee maatilavarallisuuden kuuluva metsä arvostettua 40 prosenttiin sen ns. vertailuarvosta eli käytännössä keskimäärin noin 15 prosenttiin metsän todellisesta käyvästä arvosta. Jatka- ja rahoittaa saa metsät huojennetulla lahjaverolla ja voi tämän päälle bonuksena nauttia vuosikaudet metsävähennyksillä huojennetusta metsätalouden tuloverotuksesta, kun hänelle siirtyy luopujalla käyttämättä jäänyt metsävähennysoikeus.

Metsävähennys toteuttaa osaltaan metsätalouden harjoittamiseen kohdistuvalle verotukselle asetettuja, mm. kansallisessa metsäohjelmassa KMO 2015 määriteltyjä metsäpoliittisia tavoitteita. Metsävähennys parantaa yksityisten metsänomistajien puuntuotannon kannattavuutta sekä aikaistaa metsätilojen sukupolvenvaihdoksia ja ohjaa metsäomaisuutta keskittymään isommiksi kokonaisuuksiksi aktiivisille metsätalouden harjoittajille. Samalla edistetään

puun markkinoille tuloa, koska vähennysmahdollisuuden hyödyntäminen edellyttää aina aktiivista metsätalouden harjoittamista puun mynteineen.

Koska kuitenkin valtaosa metsäkiinteistöistä vaihtanee jatkossakin omistajaa vastikkeettomasti, jäävät metsävähennykseltä odotetut metsäpoliittiset vaikutukset ainakin toistaiseksi toivottua vähäisemmiksi. Positiivisten vaikutusten lisäämiseksi olisi siis metsäkiinteistöjen tarjontaa vapailla markkinoilla syytä saada lisättyä. Metsäpoliittisessa keskustelussa onkin lääkkeeksi vallitsevaan metsäkiinteistöjen kysynnän ja tarjonnan epätasapainoon jo esitetty esimerkiksi määräaikaista metsäkiinteistön luovutuksen verovapautta.

Metsäntutkimuslaitoksessa on kesällä 2009 käynnistynyt metsätilojen koon ja rakenteen kehittämistä selvittävä hanke, jonka tavoitteena on tuottaa konkreettisia toimenpide-ehdotuksia tilakoon kasvattamiseksi ja sukupolvenvaihdosten edistämiseksi. Myös metsävähennystä sivuavat verokysymykset tullevat nousemaan hankkeessa esille.

## Kirjallisuutta

- Henkilöverotuksen käsikirja 2009. Verovuosi 2008. Verohallituksen julkaisu 43.09. Edita Prima Oy.
- Kiviranta, E. 2010. Maatilaverotus. Jatkuvatäydenteinen teos. WSOY-Tietopalvelut.
- Lähteenoja, P. 2000. Metsäpolitiikka ja verotus. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, A-sarja N:o 226.
- Pilhjerta, K. 2009. Metsävähennys. Verotus 1/2009: 44–59.
- TM 1992:VM 5. Puun myyntitulon verotustyöryhmän muistio.

■ Ylitarkastaja Kari Pilhjerta, Verohallinto  
Sähköposti kari.pilhjerta@vero.fi