

Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen

- Työryhmän taustaselvitykset

Helsinki 2011

Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen

- Työryhmän taustaselvitykset

Helsinki 2011

Saatteeksi

Tässä työryhmämuistiossa esitetään maa- ja metsätalousministeriön Metsätilakoon ja rakenteen kehittämistyöryhmän (2009–2011) käyttöön Metsäntutkimuslaitoksessa ja Maanmittauslaitoksessa laaditut taustaselvitykset sekä asiantuntijoilta pyydetyt lausunnot. Työryhmän kannanotot on julkaistu maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistiossa mmm 2011:3, osa 1.

Sisällys

Liite 1 Keinoja metsätilarakenteen parantamiseksi.....	5
Liite 2 Metsän yhteisomistusmuodot	21
Liite 3 Professori Kaarlo Tuorin lausunto metsätilan sukupolvenvaihdon veronhuojennuksista perustuslain näkökulmasta	39
Liite 4 Professori Tuomas Ojasen lausunto metsätilan sukupolvenvaihdon veronhuojennuksista perustuslain näkökulmasta	49
Liite 5 Metsätilojen sukupolvenvaihdonhuojennuksen puunmyynti- ja verokertymävaikutukset	67
Liite 6 MYEL-vakuutus metsätilojen sukupolvenvaihdonhuojennuksen ehtona.....	81
Liite 7 Metsätilusjärjestelyt Suomessa 1990- ja 2000 -luvulla	93
Liite 8 Professori Edward Anderssonin lausunto henkilöyhtiö- ja yhteisömuotoisten metsä- tilojen metsävähennys- sekä meno- ja tuhovarausoikeudesta verolainsäädännön kannalta...	109
Liite 9 Valtion metsät rahaston tai yhteismetsän siemenenä – vaihtoehtojen ja vaikutusten vertailu.....	117
Liite 10 Tarvitaanko osittamisrajoituksia Suomessa.....	126
Liite 11 Metsänomistuskasvu keinona tilakoon kasvattamiseksi.....	131

Keinoja metsätilarakenteen parantamiseksi

Taustapaperi valtiosihteereiden (MMM, VM, TEM) palaveriin 18.12.2009

Harri Hänninen, Jussi Leppänen ja Marjut Vierimaa, Metla

17.12.2009

Sisällys

Alkusanat.....	5
1 Metsänomistukseen liittyvät keskeiset ongelmat	6
2 Yhteenvedo keinojen käytettävyydestä.....	6
3 Yksityismetsänomistuksen rakenne ja sen merkitys	8
4 Keinot yksityiskohdittain	9
4.1 Sukupolvenvaihdoshuojennus perintö- ja lahjaverotukseen.....	9
4.2 Luovutusvoittoveron huojennus metsätilakaupalle.....	10
4.3 Metsäverotuksen muuttaminen MVL-pohjaiseksi.....	11
4.4 Kunnalle veronpalautus sen siirtäessä metsää yhteismetsään.....	12
4.5 Metsää omistaville kuolinpesille enimmäiskesto aika.....	13
4.6 Metsäkiinteistön siirto yhtiömuotoon veroneutraaliksi	14
4.7 Metsätalouden tappio vähennyskelpoiseksi vain metsätalouden tuloista	15
4.8 Metsänhoitomaksun porrastaminen metsätilakoon suhteen.....	16
4.9 Metsille kiinteistövero	17
4.10 Metsätiloille osittamisrajoitus.....	18
4.11 Metsätiloille etuosto-oikeus.....	19
4.12 Tilusjärjestelyt metsien kiinteistörakenteen parantamiseksi.....	20

Alkusanat

Tässä paperissa esitellään muutamia esille nostettuja rakennepoliittisia keinoja, joilla voitaisiin suurentaa metsätilojen keskikokoa tai vähentää tilojen pirstoutumista sekä nopeuttaa tilojen sukupolvenvaihdoksia. Keinojen vaikutuksia on tarkasteltu suhteessa näihin tavoitteisiin sekä metsätalouden että metsäteollisuuden puunhankinnan kannattavuuden parantamiseen. Lisäksi on arvioitu keinojen toteuttamiskelpoisuutta valtionhallinnon ja -talouden kannalta.

Raportti on tehty nopealla aikataululla. Siinä on pyritty tiiviiseen ja selkeään esitystapaan ilman lähdeviitteitä. Arviot valtiontaloudellisista vaikutuksista ovat alustavia ja vain osa niistä perustuu aikataulullisista syistä laskelmiin. Paperin alkuun on tehty tiivistelmä ongelmasta ja keinoista (luvut 1 ja 2). Toimenpiteet kuvataan tarkemmin luvussa 4.

1 Metsänomistukseen liittyvät keskeiset ongelmat

- ✓ Yksityismetsien merkitys Suomen metsäteollisuudelle on keskeinen, joten toiminnan tulisi olla tehokasta (yksityiset omistavat 60 % metsistä mutta teollisuuden kotimaisesta puunhankinnasta yksityismetsien n. 80 %)
- ✓ Metsätilojen pienestä koosta (keskimäärin 24 ha) johtuen metsällä ei ole monille omistajille useinkaan taloudellista merkitystä
- ✓ Metsätilojen pieni koko ja puukaupan epäsäännöllisyys nostavat teollisuuden puunhankinnan kustannuksia
- ✓ Sukupolvenvaihdosten pitkittyminen johtaa metsänomistajien ikääntymiseen ja metsien käytön – sekä hakkuiden että metsien hoidon – vähenemiseen
- ✓ Metsätila vaihtaa omistajaa lähes puolessa tapauksista vasta omistajan kuoltua, jolloin riski tilan jakamiseen perinnönjaossa on suuri, mikä edelleen pienentää metsätilojen kokoa
- ✓ Maatalouden vähentyessä yhä pienempi osa metsänomistajista on oikeutettu maatalojen perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennukseen
- ✓ Metsätilojen tarjonta vapailla markkinoilla on kysyntää vähäisempi, mikä vaikeuttaa aktiivisten metsätalouden harjoittajien mahdollisuuksia kasvattaa metsänomistustaan

2 Yhteenveto keinojen käytettävyydestä

Seuraavana tässä raportissa esitettävät 12 keinoä ovat syntyneet eri tavoin. Osa on tullut esille metsätilakoon ja rakenteen kehittämishankkeen tutkijoiden tai hankkeen ohjausryhmän aloitteesta ja osa keskusteluissa eri viranomaisistahojen ja sidosryhmien kanssa.

Keinot eivät ole täysin toisistaan riippumattomia. Tiettyjen keinojen toteuttaminen ei ole välttämättä mahdollista ilman, että samaan aikaan toteutettaisiin myös joku toinen keino tai lisättäisiin toteutettavaan keinoon piirteitä toisesta keinosta. Esitetyt keinot eroavat toisistaan sekä vaikuttavuuden, mittakaavan että vaikutusajan suhteen. Mittakaavaltaan merkittävimpiä ovat keinot 1–3, 9 ja 12 (numeroinnilla viitataan keinojen otsikkonumeroon).

Seuraavassa esitetty keinojen paremmuusjärjestys perustuu raportin latineiden tutkijoiden asiantuntemukseen. Järjestys on kolmeosainen: 1) tärkeimmät ja tehokkaimmat keinot, 2) toimivat ja käyttökelpoiset keinot ja 3) ongelmalliset ja toimimattomat keinot.

1) Tärkeimmät ja tehokkaimmat keinot

- A. Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennus perintö- ja lahjaverolaissa (keino 1).
 - o päätös voidaan tehdä kansallisesti, eikä huojennukseen liity EU:n valtiontukitulkintaa.
 - o perustuslain yhdenvertaisuusvaatimus pyritään täyttämään huojennuksen ehdoilla
 - määräaikainen luovutusrajoitus sukupolvenvaihdoksen jälkeen
 - määräaikainen osittamisrajoitus (keino 10)
 - pakollinen eläkevakuutus (MYEL tai YEL)
 - muut mahdolliset keinot, kuten huojennettavien tilojen siirtyminen TVL-verotuksesta MVL-verotukseen (keino 3)
- B. Luovutusvoittoverotuksen huojentaminen (keino 2).
 - o Ennen keinoä käyttöönottoa on syytä odottaa EU-komissiolta tuleva vastaus peltojen luovutusvoittoverotuksen määräaikaisesta huojennuksesta vuosille 2009-2010.
 - o myös tämä keino sisältää piirteitä muista keinoista
 - kohdistetaan MYEL-vakuutuksessa määritellyt pinta-alarajat¹ joko ennen tai tilakaupan jälkeen täyttävälle tiloille, eli pyritään muodostamaan tiloja, jotka täyttävät sukupolvenvaihdoshuojennuksen (keino 1) edellytykset

¹ MYEL -vakuutuksessa sovelletut metsän pinta-alarajat ovat Etelä-Suomessa 50 ha, Keski-Suomessa 75 ha ja Pohjois-Suomessa 100 ha.

- määräaikainen luovutusrajoitus tilakaupan jälkeen
 - määräaikainen osittamisrajoitus (keino 10)
 - keino sisältää myös etuosto-oikeuden (keino 11), joka tosin toteutetaan taloudellisena keinona, jolloin ei tarvita valtion väliintuloa tilakaupoissa
- C. Tilusjärjestelyjen rahoittaminen metsien kiinteistörakenteen parantamiseksi (keino 12)
- o keinoon tehokkuutta pitkällä aikavälillä parantavat huomattavasti edellä mainitut sukupolvenvaihdoshuojennukset (keino 1) ja luovutusvoittoverotuksen huojennukset (keino 2), jolloin tilarakenne ei pääse uudestaan heikentymään sukupolvenvaihdoksissa ja luovutuksissa
- D. Metsäverotuksen muuttaminen maatilatalouden tuloverotukseen (MVL) pohjaiseksi (keino 3)
- o selkeyttäisi alustavasti arvioituna noin 10 prosentilla metsätiloista elinkeinotoiminnan verotusta ja hyödyttäisi myös osaa maataloutta harjoittavista metsätiloista

2) Toimivat ja käyttökelpoiset keinot

- A. Kunnalle veronpalautus sen siirtäessä metsää yhteismetsään (keino 4)
- o yksinkertainen muutos, joka ei muodosta merkittäviä hallinnollisia kustannuksia
- B. Metsäkiinteistön siirto yhtiömuotoon veroneutraaliksi (keino 6)
- o tietyllä tapaa ongelmallinen, koska yleensä yritystoimintaan siirtyvät erät ovat veronalaisia
 - luovutusvoittoverotus heikentää tilan käyttöä apporttina silloin, kun tilalla ei ole hankintameno ajan tasalla (tila omistettu jo pitkään)
 - myös varainsiirtoverotus heikentää jossain määrin
 - o sen sijaan metsävähennys- ja menovarausoikeuden antaminen luonnollisten henkilöiden omistamalle yhtiölle olisi melko yksinkertainen ratkaisu

3. Ongelmalliset ja toimimattomat keinot

- A. Metsää omistaville kuolinpesille enimmäiskesto aika (keino 5)
- o kuolinpesien määrän kehittymistä kannattaa toistaiseksi vain seurata, koska kuolinpesät yleistyivät pinta-alaverotuksen aikana ja ovat vähentyneet myyntituloverotuksen aikana: verosiirtymäkausi päättyi vasta vuoden 2005 lopussa
- B. Metsätalouden tappio vähennyskelpoiseksi vain metsätalouden tuloista (keino 7)
- o syntyisi monella tapaa ongelmallinen tulolähtörajaus, joka johtaisi metsänhoidon laiminlyöntien kasvuun ja metsätalouden tukitarpeen lisääntymiseen
 - o
- C. Metsänhoitomaksun porrastaminen metsätilakoon suhteen (keino 8)
- o metsänhoitomaksu on metsänomistajien pakolliseksi säädettyyn yhdistystoimintaan sidottu omarahoitusjärjestelmä, joten sen käyttäminen metsänomistajia eriarvoistavalla tavalla ei ole linjassa metsänhoitoyhdistyslain periaatteiden eikä lain tavoitteiden kanssa
- D. Metsille kiinteistövero (keino 9)
- o perinteisessä muodossaan kiinteistövero palauttaisi pinta-alaverotuksen metsiin, jolloin vero tulisi kohdistumaan samaan tuloon kuin puun myyntitulovero: tämä heikentäisi metsätalouden kannattavuutta huomattavasti ja siirtäisi merkittävän osan tiloista täysin kannattamattomiksi
 - o metsätilojen arvonnäätitys lisäisi hallinnollisia kustannuksia, mikä ei ole linjassa julkiselle hallinnon tuottavuusohjelman kanssa
- E. Metsätiloille osittamisrajoitus (keino 10)
- o sinänsä käyttökelpoinen keino, mutta perustuslaillisesti ja myös käytännössä ongelmallinen
 - o soveltuu sen sijaan erinomaisesti käytettäväksi sukupolvenvaihdoshuojennuksen ja luovutusvoittoverotuksen huojennuksen määräaikaisena lisäehtona, jolloin se ei edellytä kiinteistönmuodostamislain muuttamista

F. Metsätiloille etuosto-oikeus (keino 11)

- o sinänsä käyttökelpoinen keino, mutta perustuslaillisesti ja myös käytännössä ongelmallinen
- o soveltuu sen sijaan erinomaisesti käytettäväksi sukupolvenvaihdoshuojennuksen ja luovutusvoittoverotuksen huojennuksen määräaikaisena lisäehtona

3 Yksityismetsänomistuksen rakenne ja sen merkitys

Yksityiset henkilöt omistavat metsämaan alasta 60 prosenttia. Metsätilaston mukaan metsätilojen lukumäärä on noin 443 000. Metsätilat ovat keskimäärin pieniä. Kaikkien metsätilojen keskikoko on 24 hehtaaria ja metsänhoitomaksuvelvollisten metsätilojen noin 31 hehtaaria. Noin 65 % metsätiloista on kooltaan alle 20 hehtaaria.

Yksityismetsien osuus metsäteollisuuden kotimaisen puun hankinnasta on keskeinen. Vuosina 2000–08 yksityismetsien osuus oli 83 prosenttia, mikä on noin 45 milj. kuutiometriä vuodessa. Kun leimikon ($\approx$ puukaupan) keskikoko on metsänkäyttöilmoitusten mukaan noin 450 kuutiometriä, vuosittaisen puun hankintamäärän toteutuminen edellyttää noin 100 000 puukauppaa yksityisten metsänomistajien kanssa. Lisäksi yksityismetsien puusta vain noin 10 % on korjattavissa mihin vuoden aikaan tahansa, noin 40 % on korjattavissa kesällä ja 50 % voidaan korjata vasta kun maa on jäänyt. Nämä asettavat puunkorjuun logistiikalle suuret vaatimukset. Tuontipuu mukaan lukien yksityismetsien osuus metsäteollisuuden puunhankinnan kokonaismäärästä oli edellä mainitulla jaksolla 63 prosenttia, mutta osuus on nykyään tuonnin pienennettyä huomattavasti suurempi.

Yksityismetsistä kolme neljäsosaa on perheomistuksessa joko puolisoiden yhdessä tai erikseen omistamana. Loput ovat verotusyhtymien (14 %) ja kuolinpesien (11 %) omistuksessa. Metsänomistus siirtyy pääosin suvussa joko perintönä ja lahjoina (45 %) tai ostoina vanhemmilta ja sukulaisilta (40 %). Vain 15 prosenttia metsänomistajista on hankkinut metsätilansa tai pääosan siitä vapailta markkinoilta. Metsämaan perintöluonteesta johtuen metsänomistuksen rakennemuutos on edennyt täysin ennakoidusti. Metsänomistajat ovat ikääntyneet, keski-ikä on jo 60 vuotta ja yli 60-vuotiaiden osuus metsänomistajissa on yli puolet (56 %). Vuonna 1990 metsänomistajien keski-ikä oli 54 vuotta. Eläkeläiset ovat nykyisin ammattiasemaltaan suurin metsänomistajaryhmä 45 prosentin osuudella. Metsien käytön aktiivisuus vähenee iän myötä.

Maatalouden rakennemuutoksen myötä päätoimisten maanviljelijöiden osuus metsänomistajina on puoliintunut 1990-luvun alusta ja on enää noin 16 prosenttia. Viljelijät omistavat kuitenkin selvästi keskimääräistä suurempia metsätiloja, joten metsäalasta he omistavat vielä neljänneksen. Kun myös sivutoimiset viljelijät otetaan huomioon, viljelijöiden osuus on hieman runsas viidennes ja heidän metsäalaosuutensa lähes kolmannes. Viljelijät ovat myös huomattavasti keskimääräistä metsänomistajaa nuorempia, sillä heidän keski-ikänsä on hieman yli 50 vuotta, kun ns. metsätilanomistajien keski-ikä on noin 62 vuotta.

4 Keinot yksityiskohdittain

4.1 Sukupolvenvaihdoshuojennus perintö- ja lahjaverotukseen

Tausta

Perintö- ja lahjaverotuksessa metsänomistus luetaan sijoitustoiminnaksi, jolloin metsäomaisuuden luovutus on oikeutettu vain poikkeustapauksessa sukupolvenvaihdoshuojennukseen. Valtaosa metsänomistajista (noin 80 %) on vailla sukupolvenvaihdoshuojennuksia toisin kuin maataloutta pää- tai sivutoimisesti harjoittavat. Pelkän metsätilan omistaja saa huojuksen vain, jos hän harjoittaa myös peltoviljelyä, tai omaan metsään liittyvää muuta yritystoimintaa, kuten esimerkiksi sahausta ja sekä metsätalous- että sahaustoiminta on kokonaisuudessaan yhtiöitetty. Tämä on osaltaan johtanut metsätilanomistajien ikääntymiseen keskimäärin 62-vuotiaiksi, kun aktiivimaanviljelijät metsänomistajina ovat hieman yli 50-vuotiaita. Iäkkäämmät metsänomistajat ovat nuoria passiivisempia sekä metsänhoidon että puun myyntien suhteen. Lisäksi ongelmia syntyy siitä, jos sukupolvenvaihdosta ei toteuteta omistajan elinaikana, vaan tila jää kuolinpesän yhteisomistukseen. Nykytilanne on johtanut myös tilanteisiin, joissa metsänomistajat säilyttävät nimellisen määrän maatilatoimintaa saadakseen sukupolvenvaihdoshuojennuksen.

Ratkaisu

Perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennus tulisi laajentaa koskemaan myös metsätalouden harjoittajia. Huojennukseen liitettäisiin seuraavat ehdot, joiden täyttämättömyydestä olisi seurauksena verosanktiot:

- metsätilan koko täyttää MYEL-vakuutettujen pinta-alarajat (Etelä-Suomessa 50 ha, Keski-Suomessa 75 ha ja Pohjois-Suomessa 100 ha); tällaisia tiloja olisi n. 19 000 vastaten n. 2,1 milj. ha
- tai vaihtoehtoisesti pinta-alavaatimukset, jotka ovat 20 % MYEL-vakuutuksen ehtoja pienempiä, jolloin huojuksen kattaa laajemman metsänomistajajoukon; tällaisia tiloja olisi yhteensä n. 30 000 vastaten n. 2,8 milj. ha
- tila säilyy sukupolvenvaihdoksessa jakamattomana ja jatkaja sitoutuu olemaan luovuttamatta olennaista osaa tilasta seuraavien viiden vuoden ajan;
- jatkajan tulisi ottaa MYEL- tai YEL-vakuutus.

Vaikutukset

Metsätilakoko

- + ehkäisee tilakoon pienenemistä

Sukupolvenvaihdokset

- + kannustaa tilan siirtämiseen kokonaisena aktiiviseen käyttöön
- + kääntäisi metsänomistajien ikääntymisen nuorentumiseksi
- + ehkäisee kuolinpesien muodostumista

Kannattavuus

- + kannustaa metsään perustuvan yritystoiminnan muodostamista, jota perilliset voivat jatkaa
- + lisäänee puukauppaa ja sen säännöllisyyttä metsänomistajien nuoretuessa

Valtiontalous ja hallinto

- vähentäisi valtion perintö- ja lahjaveroista samaa verokertymää 5–15 milj. €/vuosi huojuksen laajuudesta riippuen
- + verotulojen menetys kompensoituisi puukaupan lisääntymisen kautta sekä tilakokonaisuuden asuintontteihin, asuinrakennuksiin ja peltoihin kohdistuvilla perintö- ja lahjaveroilla sekä sisarusjärjestelyihin ja lahjanluonteisiin kauppoihin kohdistuvilla varainsiirtoveroilla
- + edistäisi elinkeinotoiminnan yhdenvertaisuutta, sillä nyt metsänomistajat ovat eriarvoisessa asemassa maatalouden ja muun yritystoiminnan kanssa
- voidaan nähdä ristiriitaisena perustuslain yhdenmukaisuusperiaatteen kanssa
- riskinä että myös nykyiset sukupolvenvaihdoshuojennukset todetaan perustuslain vastaisiksi

4.2 Luovutusvoittoveron huojennus metsätilakaupalle

Tausta

Luovutusvoittoa laskettaessa sovelletaan metsätilan hankintameno-olettamana 40 %, jos omaisuus on omistettu yli 10 vuotta ja muutoin 20 %, ellei todellista tai perintö- ja lahjaverotuksessa vahvistettua hankintamenoa käytetä. Metsämaata sisältävän maatilan kauppa omille lapsille tai sisaruksille on mahdollista ilman luovutusvoittoveroa. Kauppa sisarusten lapsille ei kuitenkaan oikeuta luovutusvoittoveron huojennukseen. Usein kuitenkin maa- ja metsätilalle ei löydy perheestä jatkajaa, mutta jatkaja löytyisi joko sisarusten lapsista tai suvun ulkopuolisista henkilöistä. Tilakauppa ei-lähisukulaiselle saattaa kuitenkin jäädä syntymättä tilanomistajan elinaikana luovutusvoittoverotuksen vuoksi ja jos kauppa tehdään lahjanluonteisena, se johtaa luovutusvoittoverotuksen lisäksi myös lahjaverotukseen.

Luovutusvoiton verotuksella on metsäkiinteistöjen kauppaa vähentävä vaikutus. Metsätiloja ostettaisiin, mutta omistajilta puuttuu kannusteet myydä tiloja vapailla markkinoilla. Toisaalta metsätilojen kysyntä on pääomarajoitteista siten, että pienten tilojen suuri kysyntä johtaa suurehkojen metsätilojen lohkomisiin ja myynteihin pienempinä kokonaisuuksina. Luovutusvoiton verotus kohdistuu metsätaloudessa pitkien omistusaikojen (n. 30 vuotta) vuoksi etupäässä inflaation vuoksi kohonneeseen arvonnousuun.

Ratkaisu

Metsämaan kaupoissa luovutusvoittoveron huojennus laajennetaan koskemaan myös ei-lähisukulaisia (sisarusten lapset tai ulkopuoliset) nostamalla hankintameno-olettama 80 %:iin seuraavin ehdoin (ehtojen täyttämättömyydestä seuraisivat verosanktiot):

- metsätila myydään jakamattomana (asunto- tai vapaa-ajan asuntotontti voidaan erottaa);
- ostajana on nykyisin tai hankinnan jälkeen MYEL-vakuutuksen pinta-alaehdot täyttävä metsänomistaja (ks. pinta-alarajat esitetty edellisen keinon kohdalla);
- tai ostajana on rajanaapuri, jolloin hänen tilusrakenteensa paranee
- ostaja sitoutuu tilan jakamattomuuteen vähintään viiden vuoden ajaksi

Vaikutukset

Metsätilakoko

- + kasvattaisi metsätilojen kokoa
- + lisäisi metsätilojen tarjontaa ja erityisesti tarjonnan ohjautumista jo ennestään metsää omistaville

Sukupolvenvaihdot

- + kannustaisi tilan siirtoon kokonaisena metsätalouden aktiiviselle jatkajalle
- + aikaistaisi sukupolvenvaihdoksia ja hillitsisi metsänomistajien ikääntymistä

Kannattavuus

- + omistajilleen vähäisen merkityksen omaavia metsätiloja saataisiin aktiivisen metsätalouden pariin osana suurempaa metsätilakokonaisuutta

Valtiontalous ja hallinto

- verohuojennuksesta aiheutuvat luovutusvoiton veromenetykset olisivat tilakaupan määristä riippuen 15–20 milj. €/v, mutta lisääntynyt metsätilakauppa toisi noin 4 milj. euroa lisää varainsiirtoveroja ja 5–6 milj. euroa luovutusvoittoveroja, joten nettovaikutus olisi noin 5–10 milj. euroa
- + puun myyntien lisääntyminen lisäisi puunmyyntitulojen verokertymää
- 0 nettovaikutukset epävarmat; tilakaupan kaksinkertaistuminen nollassa verotulojen menetykset (kokonaisuuden arvioimista mutkistaa sekin, että vuoden 1993 jälkeen käytetty metsävähennys lisätään tilaa luovutettaessa luovutusvoittoon)
- notifioitava EUn komissiossa ja on siksi realistista toteuttaa vain määräaikaisena, vaikka haluttujen seurausten vuoksi olisi parempi toteuttaa pysyvä

4.3 Metsäverotuksen muuttaminen MVL-pohjaiseksi

Tausta

Tuloverotuksessa (TVL) metsänomistus luetaan henkilökohtaiseen tulolähteeseen ja sijoitustoiminnaksi eikä elinkeinotoiminnaksi, mikä hankaloittaa yrittäjämäisen toiminnan investointien ja tulojen yhteensovittamista sekä kaluston yhteiskäyttöä. Metsätaloutta on vaikea liittää muihin elinkeinomuotoihin, jotka nykyisellään verotetaan maatilatalouden tuloverotuksessa (MVL) tai erillisenä liikkeenä. Ns. liitännäiselinkeinoista pelkästään maatilamatkailua harjoitetaan vajaalla 2 500 metsätilalla ja metsäkoneurakointia myös noin 2 500 metsätilalla. Kun mukaan lasketaan myös aktiivimaatilat ja muut liitännäiselinkeinot, erilaisia metsään liittyviä liitännäiselinkeinoja harjoitetaan kaikkiaan noin 20 000–40 000 tilalla. Puunmyyntitulot verotetaan pääomatuloina, mutta hankintatyön arvo on kuitenkin ansiotuloa. Tämä aiheuttaa sen, että metsätalouden mahdollinen pääomatappio voidaan vähentää hankintatyötuloista vain alijäämahyvityksen kautta. Metsätaloutta tulisi voida verottaa elinkeinotoimintana, jolloin se tulisi sekä käytännöltään että verotukseltaan enemmän yritystoiminnan luonteiseksi. Tällä voisi olla myös puumarkkinoita vakauttava vaikutus.

Ratkaisu

Metsätalouden tuloja tulisi voida verottaa tuloverolain sijaan myös maatilatalouden tuloverolaissa (MVL). Puun myyntitulon verotukseen määriteltäisiin pääomatulo-osuus nettovarallisuuden perusteella, muutoin tulot verotettaisiin ansiotuloverotuksessa. Verotuksessa metsätalouden varallisuus (verotusarvo) voitaisiin määritellä peltujen tavoin "lailla varojen arvostamisesta verotuksessa" (käytännössä vanha verotusarvo) ainakin minimitasoltaan, joka voisi veronmaksajan vaatimuksesta korvautua metsään kohdistuneella maksetulla kauppahinnalla vähennettynä metsävähennyspohjalla. Metsätaloudessa puunmyynneissä voitaisiin käyttää lisäksi maatalouden tuloverotuksen kaltaista kotieläinmyyntien jaksottamisen mukaista mallia sekä tasausvarausta. Pienten tilojen osalta tulisi miettiä mallin toimivuutta erikseen, sillä puukauppojen tulisi olla kooltaan mielellään vähintään parisataa kuutiometriä.

Vaikutukset

Metsätilakoko

- + mahdollistaisi metsätalouden harjoittamisen yritystoimintana, mikä kannustaisi myös suurempiin tiloihin

Sukupolvenvaihdokset

- + yrittäjämäisyys kannustaisi tilan siirtämiseen kokonaisuutena perillisille

Kannattavuus

- + hyödyttäisi alustavasti arvioituna noin kymmentä prosenttia metsätiloista sekä lisäksi osaa maataloista, yhteensä siis muutamaa kymmentä tuhatta tilaa
- + kannustaa yrittäjyyteen ja ammattimaisuuteen sekä helpottaa muiden elinkeinojen liittämistä metsätalouteen
- + vähentäisi metsätalouden kausiluontoisuudesta aiheutuvaa työvoiman, kaluston ja rakennusten vajaakäyttöä
- 0 verorasituksen uudelleenjakautuminen: kevyempi verotus puuta tasaisesti myyville, metsätalousyrittäjille ja liitännäiselinkeinoyrittäjille, muille verotus säilyisi ennallaan tai hieman kiristyisi

Valtiontalous ja hallinto

- 0 kokonaisvaikutukset hankalasti arvioitavissa
- metsänomistajien veroneuvonnan tarve voi lisääntyä

4.4 Kunnalle veronpalautus sen siirtäessä metsää yhteismetsään

Tausta

Yhteismetsiä ei perusteta pienistä sirpaleisista yksityismetsistä, jos olemassa ei ole jo riittävän suuria "alkuyhteismetsiä", joihin pienet tilat voisivat liittyä. Uusien yhteismetsien siemenenä voisivat toimia kuntien metsät. Käytännössä kunnissa on ilmennyt mielenkiintoa siirtää metsiään joko olemassa oleviin tai perustettaviin yhteismetsiin. Ongelmana on kuitenkin se, että yhteismetsä maksaa myös kunnan yhteismetsäosuudesta pääomatuloveron (26 %) vaikka kunnan ei omista metsistään tarvitse maksaa puunmyyntituloveroja. Yhteismetsät ovat osoittautuneet toimivaksi metsänomistusmuodoksi, ja niiden metsänhoito on ammattimaisempaa ja niillä on mittakaavaetuja. Yhteismetsiin suhtaudutaan kuitenkin epäluuloisesti osin siksi ettei niistä ole ollut riittävästi tietoa. Kunnan esimerkki kannustaisi muitakin liittämään metsiään yhteismetsään.

Ratkaisu

Kunnan siirtäessä metsäänsä perustettavaan yhteismetsään tai osaksi olemassa olevaa yhteismetsää, sen osuus yhteismetsätuloista olisi tuloverosta vapaa tai tuntuvasti alempi kuin 26%. Tämä voidaan toteuttaa veronpalautuksella, jolloin yhteismetsän kunnalle tilittämästä tulosta maksamaa veroa vastaava osuus palautettaisiin anomuksesta kunnalle. Veronpalautus koskisi sitä osaa kunnan yhteismetsään liittämistä metsistä, jotka sijaitsevat oman kunnan alueella.

Vaikutukset

Metsätilakoko

- + kasvattaisi metsätilojen kokoa, joskin kokonaisvaikutus voi olla vähäinen

Sukupolvenvaihdot

- + yhteismetsä tarjoaa vaihtoehdon sukupolvenvaihdokselle, jossa sisarukset voidaan ottaa tasapuolisesti huomioon

Kannattavuus

- + yhteismetsän metsänhoito ja puun myynti usein tehokkaampaa kuin pienten tilojen
- + helpottaa kunnan metsätalouteen liittyvää päätöksentekoa

Valtiontalous ja hallinto

- 0 ei verokertymän menetyksiä (jos veronpalautus vain osittainen, lisäisi verokertymää)
- vähäisiä hallinnollisia kustannuksia veronpalautusten käsittelystä

4.5 Metsää omistaville kuolinpesille enimmäiskesto aika

Tausta

Kuolinpesien (perikuntien) hallussa on 11 % yksityismetsäalasta. Vaikka kuolinpesä on luonteeltaan tilapäinen omistusmuoto, monet niistä ovat jääneet selvittämättä ja monista on muodostunut kuolinpesä useammassa sukupolvessa. Metsää omistavien kuolinpesien hallinta-aika on keskimäärin 18 vuotta. Kuolinpesät ovat tutkimusten mukaan muita omistajia passiivisempia metsien hoidossa ja käytössä. Osaltaan tämä johtunee siitä, että päätöksenteko edellyttää yksimielisyyttä, jolloin yksikin kuolinpesän jäsenistä voi lukkiuttaa metsien käyttöä koskevan toiminnan. Päätösten valmistelu ja toimeenpano edellyttäisi, että osan jäsenistä tulisi panostaa kuolinpesän asioiden ja metsätalouden hoitoon enemmän kuin toisten ilman eri korvausta. Osasyynä lienee myös siinä, että kuolinpesien metsätilat ovat keskimäärin melko pieniä, jolloin metsällä ei ole jäsenille useinkaan taloudellista merkitystä. Toisaalta kuolinpesän metsätila rakennuksineen voi muodostaa suvulle tärkeän yhteisen lomanviettopaikan.

Ratkaisut

Eräs keino olisi säätää metsämaata omistaville kuolinpesille määräaika, jonka kuluessa (esim. 4 vuotta omistajan kuolemasta) se pitäisi purkaa. Tässä voitaisiin soveltaa elinkeinotoimintaa harjoittavien kuolinpesien siirtymäsäännöksiä. Metsäomaisuus tulisi siirtää joko jonkin kuolinpesän jäsenen nimiin tai muodostaa siitä veroyhtymä (vrt. Ruotsi).

Ruotsissa kuolinpesää verotetaan omistajan kuolinvuotena, kuten omistaja olisi elänyt koko vuoden (näin Suomessakin). Vuosina 2–4 omistajan kuoleman jälkeen, kuolinpesää verotetaan kuten erillisenä kokonaisuutena (yksityisasuntokiinteistönä eikä elinkeinona) tuloista ja varallisuudesta riippumatta. Viidenneistä vuodesta alkaen valtion veroa kannetaan koko verotettavasta ansiotulosta (tavallinen omistaja alkaa maksaa veroa vasta noin 30 000 eurosta alkaen). Kuolinpesä ei ole oikeutettu myöskään perusvähennykseen, josta johtuen kuolinpesä maksaa veroja 5–15 %-yksikköä enemmän. Verohaitta pienenee suurilla kuolinpesillä, jonka vuoksi Ruotsissa pienet kuolinpesät puretaan, mutta purkamatta jää edelleen joitakin suuria kuolinpesiä. Maataloutta harjoittava kuolinpesä on purettava viimeistään neljäntenä vuonna omistajan kuoleman jälkeen. Käytännössä purkaminen tarkoittaa, että kiinteistö on siirrettävä uuden omistajan nimiin (Suomessa maataloutta voi harjoittaa kuolinpesän lukuun).

Toinen keino olisi lisätä kuolinpesien neuvontaa omistusjärjestelyissä, sillä kuolinpesä on nykyisellään verotuksellisesti yhtymää ja yksinomistusta epäedullisempi metsätilan omistusmuoto, sillä a) toiminnasta syntyvää tappiota ei voi vähentää osakkaan muista pääomatuloista eikä alijäämää vähentää henkilökohtaisessa verotuksessa ja b) osakkailla ei ole oikeutta luovutusvoiton verovapauteen metsätilan sukulaiskaupassa. Kuolinpesien määrä on vuosina 1990–2009 vähentynyt 18 %:sta 11 %:iin ilmeisesti pääosin verotuksen vuoksi. Kuolinpesää kannustettaisiin muuttamaan veroyhtymäksi, ellei sitä haluta siirtää yhdelle omistajista. Yhtymille luodaan mallisäännöt yhteishallintosopimusta varten.

Vaikutukset

Metsätilakoko

- pakkopurkamisen riskinä on, että se johtaa tilan lohkomiseen jäsenten kesken, sillä kuolinpesän metsätilaa käytetään usein vakituiseen asumiseen tai lomanviettoon

Sukupolvenvaihdokset

- + yhteisomistuksesta tulee harkittu ratkaisu, jolloin sille on mahdollisuus laatia pelisäännöt

Kannattavuus

- + kuolinpesän metsäomaisuus saadaan selkeämmän päätöksentekojärjestelmän piiriin, jolloin metsätaloudellinen aktiivisuus lisääntyy

Valtiontalous ja hallinto

- + metsien käytön aktivoituessa puunmyyntituloerot lisääntyvät, mutta vaikutus on vähäinen
- kuolinpesän muuttuessa yhtymäksi valtion menetyksenä on mahdollisen sukulaiskaupan luovutusvoiton vero
- pakkopurkaminen lisää hallinnollisia kustannuksia, vapaaehtoinen muuttaminen edellyttää metsänomistajien neuvontaa

4.6 Metsäkiinteistön siirto yhtiömuotoon veroneutraaliksi

Tausta

Yksityismetsätaloutta ei juuri koskaan harjoiteta yhtiömuodossa. Yhteisomistuksessa (kuolinpesät ja yhtymät) olevaa metsänomistusta ei kannata muuttaa yhtiömuotoiseksi (avoin, kommandiitti- tai osakeyhtiö), vaikka siitä voisi olla etua metsätilan toiminnassa. Veroneutraalisuus ei toteudu siirrettäessä metsäkiinteistön hallinta ja omistus toiseen omistusmuotoon. Jos metsätilan omistaja ryhtyy harjoittamaan metsätaloutta muodostamansa osakeyhtiön, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön nimiin, metsäomaisuuden siirrosta peritään sekä luovutusvoitto- että varainsiirtovero. Hän ei myöskään ole yhtiömuodossa oikeutettu metsävähennyksen tai menovarauksen tekoon. (Lisäksi osakeyhtiössä puunmyyntitulot ovat osin kaksinkertaisen verotuksen piirissä: puunmyyntitulosta maksetaan vero sekä osakkaille maksetuista osingoista).

Ratkaisu

Metsänomistajan siirtäessä metsäomaisuutensa perustamaansa avoimeen yhtiöön, kommandiittiyhtiöön tai osakeyhtiöön, omistuksen hallinnan siirrosta ei peritä luovutusvoitto- ja varainsiirtoveroa ja yhtiö on oikeutettu sekä metsävähennykseen että menovaraukseen. Yhtiön tulee olla luonnollisten henkilöiden omistuksessa ja sen päätoimialan tulee olla metsätalouden harjoittaminen.

Vaikutukset

Tilakoko

- + mahdollistaa metsätilakoon kasvattamisen lainarahalla koko tilaa vakuutena käyttäen, toisin kuin yhteismetsä, joka ei välttämättä voi käyttää metsäomaisuuttaan vakuutena
- + vähentää metsätilan pirstoutumisriskiä, koska sukupolvenvaihdos voidaan toteuttaa perillisten kesken tasapuolisesti osakkeita myymällä tai lahjoittamalla ilman että metsätilaa tarvitsee jakaa

Sukupolvenvaihdokset

- + sukupolvenvaihdos voidaan toteuttaa omistajan elinaikana suunnitelmallisesti osakkeita myymällä tai lahjoittamalla

Kannattavuus

- + mahdollistaa yritystoiminnassa yhteismetsää laajemman toiminnan ja on lievemmin säännelty kuin yhteismetsä
- + lisää yritysmäistä toimintaa metsätaloudessa

Valtiontalous ja hallinto

- 0 nykytilanteeseen verrattuna luovutusvoitto- tai varainsiirtoveromenetyksiä ei tulisi, koska metsätalouteen keskittyneitä avoimia, kommandiitti- tai osakeyhtiöitä ei juurikaan perusteta
- tuloverotuksessa osakeyhtiöiden alhaisempi yhteisöveroaste aiheuttaisi veromenetyksiä; avoimilla ja kommandiittiyhtiöillä verovaikutukset riippuvat verotuksen ansiotulo-osuuden määrästä

4.7 Metsätalouden tappio vähennyskelpoiseksi vain metsätalouden tuloista

Tausta

Nykyllänsäädännön mukaan metsätalouden menot voi vähentää metsänomistajan muista pääomatuloista tai alijäämähyvityksenä ansiotuloista, jos metsätalouden tuloja ei ole tai ne ovat menoihin nähden liian vähäiset. Koska tappion voi vähentää muista tuloista, menettely voi vähentää metsien hakkuumahdollisuuksien hyödyntämistä tietyissä tapauksissa, kuten virkistyspainotteisessa metsätaloudessa. Toisaalta koska metsätalouden menot toistuvat säännöllisemmin kuin puukaupan tulot erityisesti pienillä metsätiloilla, nykyinen menettely kannustaa metsänomistajaa hoitamaan metsäänsä, vaikkei tuloja olisikaan. Pienen tilan metsien hakkuutulojen välillä voi olla yli kymmenen vuoden ero. Lisäksi nykyinen malli on tehnyt kuolinpesän metsänomistuksen muita omistusmuotoja epäedullisemmaksi, koska pesän jäsenet eivät voi vähentää metsätalouden menoja henkilökohtaisista pääomatuloistaan tai tehdä alijäämähyvitystä ansiotuloistaan. Tämä on toiminut kannusteena muuttaa kuolinpesä yhtymäksi tai purkaa se muulla tavoin, joskin asia on ehkä ollut hieman huonosti metsänomistajien tiedossa.

Ratkaisu

Metsätalouden tappion voi vähentää vain metsätalouden tuloista. Jos metsätalouden tuloja ei ole tai ne ovat liian pienet, tappio on määräajan (10 vuotta) vähennettävissä tulevien vuosien metsätalouden tuloista. Tappiota ei voisi enää vähentää metsänomistajan muista pääomatuloista eikä hänen ansiotuloistaan.

Vaikutukset

Metsätilakoko

- + kannustaa metsätilakoon kasvattamiseen, jos omistajan tavoitteena on puuntuotannon harjoittaminen

Sukupolvenvaihdokset

- + lisää metsätilojen kauppaa erityisesti pienten ja/tai vähäpuustoisten tilojen osalta
- menetetään toimiva kannuste purkaa perikuntamuotoinen metsänomistus

Kannattavuus

- kannustanee tekemään nykyistä pienempiä leimikoita tulovirran tasaamiseksi, mikä lisää puuhuollon kustannuksia
- kiristää metsätalouden verotusta ja laskee metsätalouden kannattavuutta
- johtaa nykymuotoisena siihen, ettei metsätalouden pääomatulon tappiota voi vähentää edes hankintatyötulosta, koska se luetaan ansiotuloksi
- menettely asettaa metsätalouden tulot eriarvoiseen asemaan suhteessa muihin pääomatuloihin tai elinkeinotoimintaan
- lisää metsien hoitamattomuutta metsätalouden investointien vähentyessä erityisesti niissä tapauksissa, joissa metsänomistajalla ei ole lainkaan tai on vain vähäiset hakkuumahdollisuudet
- saattaa vahvistaa metsänomistajan käsitystä, ettei metsänomistuksella ole taloudellista merkitystä ja ohjata hakemaan omistukselle muita merkityksiä kuten virkistyskäyttö

Valtiontalous ja hallinto

- + on otettavissa nopeasti käyttöön, ei merkittäviä hallinnollisia kustannuksia
- + lisää hieman muiden pääomatulojen ja ansiotulojen verokertymää
- todennäköisesti hieman vähentää puunmyyntitulon verotuloja puukauppatulojen pienentyessä
- johtaa todennäköisesti metsätalouden tukitarpeen kasvuun, kun metsänhoitotöiden laiminlyönti lisääntyy

4.8 Metsänhoitomaksun porrastaminen metsätilakoon suhteen

Tausta

Nykyisen metsänhoitoyhdistyslain (1998/534) mukaan metsänhoitoyhdistys on metsänomistajien yhteenliittymä, jonka tarkoituksena on mm. edistää metsänomistajien harjoittaman metsätalouden kannattavuutta. Edistämistoiminnan rahoittamiseksi se on oikeutettu saamaan veroluonteisia metsänhoitomaksuja, jotka kerätään metsänomistajilta.

Metsätalouteen käytettävissä olevasta maasta on suoritettava metsänhoitomaksuna metsänomistajakohdasta perusmaksua sekä hehtaarikohtaista maksua. Perusmaksun suuruus on 70 prosenttia koko maan kolmen edellisen kalenterivuoden puukuutiometrin keskikantohinnan aritmeettisesta keskiarvosta. Hehtaarikohtaista maksua varten maa on jaettu neljään vyöhykkeeseen, joilla maksun enimmäismäärä vaihtelee 1,5–11 prosenttiin koko maan kolmen edellisen kalenterivuoden puukuutiometrin keskikantohinnan aritmeettisesta keskiarvosta. Metsänhoitoyhdistys päättää kalenterivuodeksi kerrallaan hehtaarikohtaisen maksun suuruudesta. Metsänhoitomaksulla on metsänhoitoyhdistyskohtaisena kattona kaikilla vyöhykkeillä em. keskikantohinta kerrottuna kolmellakymmenellä. Metsänomistaja voi anoa vapautusta metsänhoitomaksusta enintään kymmeneksi vuodeksi kerrallaan, jos metsien hoidossa ei ole puutteita ja niitä hoidetaan ammattitaitoisesti metsäsuunnitelman mukaan.

Ratkaisu

Metsänhoitomaksu porrastettaisiin metsätilakoon mukaan siten, että se olisi nykyistä voimakkaammin regressiivinen. Menettelyllä tähdättäisiin metsänhoitomaksurasituksen lisäämiseen pienillä metsätiloilla, jolloin omistaja joko hankkisi lisää metsää tai luopuisi metsätilastaan.

Vaikutukset

Metsätilakoko

- sisältää jo nykyisellään tilakoon kasvattamiseen tähtäviä elementtejä (perusmaksu ja maksukatto), mutta se ei ole vaikuttanut tilakoon kasvuun; on vaikea arvioida, kuinka paljon nykyistä suurempi porrastuksen tulisi olla vaikuttaakseen tilakokoon
- ei ole pakollinen pienille metsätiloille, joihin sen haluttaisiin vaikuttavan²

Sukupolvenvaihdot

- ei vaikutuksia sukupolvenvaihdoksiin

Kannattavuus

- pienillä tiloilla virkistyskäyttö on puuntuotannon vaihtoehto ja usein jopa sitä kannattavampaa
- metsänhoitoyhdistyslain tavoitteena on metsänomistajien neuvonnan ja ammattiavun omarahoitusjärjestelmä, joka parantaa metsätalouden harjoittamisen kannattavuutta erityisesti pienillä tiloilla: maksun korottaminen heikentäisi tätä

Valtiontalous ja hallinto

- metsänhoitomaksuun ei haluta poliittisesti puuttua
- + kaikille metsänomistajille pakollinen (pl. pienet tilat ja maksuvapautuksen saaneet)
- nykyinen metsänhoitoyhdistyslaki on säädetty perustuslain säätämisyjärjestyksessä, joten muutokset edellyttänevät vastaavaa menettelyä
- yhdistyslain mukaan jäseniä on kohdeltava tasavertaisesti, jonka kanssa maksun porrastus ei ole linjassa

² Metsänhoitomaksu on maksettava, jos metsätalouteen käytettävissä olevan maan pinta-ala metsänhoitoyhdistyksen toimialueella on Lapin läänissä yli 12 hehtaaria, Oulun läänissä yli seitsemän hehtaaria ja muualla maassa yli neljä hehtaaria.

4.9 Metsille kiinteistövero

Tausta

Nykylainsäädännön mukaan "kiinteistöveroa ei suoriteta metsästä eikä maatalousmaasta" (kiinteistöverolaki 654/1992, 3§). Kiinteistöverotus perustuu varallisuuden arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) 5 lukuun perustuvien säännösten ja päätösten mukaisesti laskettavaan arvoon veron määrittämistä edeltävältä kalenterivuodelta. Yritysvarallisuuteen kuuluvan kiinteistön arvo määrätään samojen perusteiden mukaan" (kiinteistöverolaki 654/1992, 15§). Veropohjaan kohdistuvat veroprosentit määrätään kiinteistöverolain 3 luvussa.

Sekä metsä- että maatalouden heikon kannattavuuden vuoksi maatalous- ja metsämaan kiinteistöverottomuus on perusteltua. Ei ole järkevää kerätä veroja sellaisista elinkeinotoiminnoista, joita joudutaan tukemaan merkittävästi vuosittain julkisista varoista. Sekä maatalous- että metsämaan arvostaminen kiinteistöverotusta varten ja veroprosenttien määrittäminen toisivat merkittäviä ongelmia. Kiinteistöverosta muodostuisi osalle tiloja kestävä verorasite. Metsien osalta kiinteistövero merkitsisi paluuta pinta-alaveron kaltaiseen järjestelmään. Esimerkiksi Ruotsissa kiinteistöveroa ei peritä metsästä, pellolta tai näiden tuotantorakennuksista. Toisaalta erityisesti metsätalouden verotuksen yhtenä ongelmana on, että pääomatuloiksi määritellyistä metsätuloista ja suureksi osaksi verovapaaksi määritellyistä hankintatyötuloista ei kerry kunnallisveroa. Tätä vajetta on korjattu ns. metsäerällä, jolla osa yhteisöveroista palautetaan kunnille (verontilityslaki 532/1998, 13 §).

Ratkaisu

Muutetaan kiinteistöverolakia, jossa metsämaa määritellään kiinteistöveron alaiseksi. Säädetään uusi laki varallisuuden arvostamisesta verotuksessa, jossa määritellään metsätalouden varojen arvostuskäytäntö. Muodostetaan viranomaisorganisaatio metsätalouden varojen määrittelyn maastotyöhön ja tietojenkäsittelyyn. Vuonna 1997 kaikkien omistajaryhmien metsien veroluokitukseen ja pinta-alaverotuskäytäntöön perustuva verotusarvo oli 55 miljardia markkaa eli 9,2 mrd. euroa. Karkeasti arvioituna kaikkien metsien verotusarvo vuonna 2010 voisi olla noin 15 mrd. euroa, josta noin 80 prosenttia kohdistuisi yksityismetsiin. Tästä kiinteistövero olisi 0,6–1,35 % eli noin 72–162 miljoonaa euroa, mikä yläpäässään olisi lähes samassa suuruusluokassa yksityismetsien koko puun myyntituloverokertymän kanssa. Kiinteistövero kohdistuisikin suurimmaksi osaksi kasvavan puuston arvoon ja olisi siten päällekkäinen myyntituloveron kanssa.

Vaikutukset

Metsätilakoko

- johtaa tilakoon pienenemiseen ja virkistyskäytön lisääntymiseen metsätalouden kannattavuuden alenemisen takia

Sukupolvenvaihdot

- ohjaa metsiä pienituloisilta metsänomistajilta hyvätuloisille, mikä voi tarkoittaa sekä metsänomistajakunnan ääripäiden, sekä nuorten että kaikkein vanhimpien metsänomistusosuuden vähenemistä sekä kaupunkilaismetsänomistuksen lisääntymistä

Kannattavuus

- heikentää metsätalouden kannattavuutta merkittävästi, kun kiinteistövero kohdistuu samaan tuloon kuin puun myyntituloverotuskin

Valtiontalous ja hallinto

- + lisää kuntien verotuloja
- vaarantaa jokamiehen oikeudet, joiden perusteella kuka tahansa voi kulkea metsissä, ja mm. kerätä marjoja ja sienä
- lisää metsätalouden tukitarvetta kannattavuuden alentumisen vuoksi
- lisää pinta-alaverotuksen käytäntöjen palautuksen myötä merkittävästi viranomaistoiminnan tarvetta ja hallinnollisia kustannuksia

4.10 Metsätiloille osittamisrajoitus

Tausta

Normatiivisella ohjauksella voidaan tehdä rajoituksia kiinteistön osittamiseen, jos kiinteistönmuodostamislaisissa otetaan kantaa kiinteistön käyttöön. Suomessa oli voimassa maa- ja metsätalouskiinteistöjen osittamisrajoitukset vuoteen 1916 asti, jolloin ne kumottiin lopullisesti. Osittamisrajoituksia oli sitä ennen vähitellen väljennetty useaan otteeseen ja vuoden 1895 väljennykset käytännössä sallivat jo tilojen lähes vapaan jakamisen. Osittamisrajoituksia on pyritty palauttamaan 1900-luvulla useita kertoja, mutta kaikilla kerroilla eduskunnassa on todettu, että osittamisrajoitus ei sovellu suomalaiseen oikeuskäytäntöön eikä yleiseen pyrkimykseen kohti taloudellisia ohjauskeinoja hallinnollisen sääntelyn sijaan.

Nykyinen Suomen kiinteistönmuodostamislaki ei ota kantaa kiinteistön käyttötarkoitukseen (kiinteistönmuodostamislaki 554/1995). Ruotsissa kiinteistönmuodostamislaisissa myös kiinteistön käyttötarkoitus on mukana, ja laki sisältää maa-, metsä- ja kalataloutta koskevat osittamisrajoitukset (fastighetsbildningslag 1979:988).

Fastighetsbildningslag (1970:988)

Särskilda bestämmelser beträffande jordbruk, **skogsbruk** och fiske

5 § För att en jordbruksfastighet skall anses lämpad för sitt ändamål skall den ha sådan **storlek, sammansättning och utformning** att den medger att det företag som skall bedrivas på fastigheten ger ett **godtagbart ekonomiskt utbyte**. Vid bedömningen härav skall hänsyn tas till möjligheterna att **kombinera företaget med annan varaktig verksamhet på orten**. Särskild hänsyn skall tas till intresset av att **sysselsättning och bosättning i glesbygd främjas**. Hänsyn skall också tas till betydelsen av att **värden av natur- och kulturmiljön främjas**.

Första stycket gäller även i fråga om en skogsbruksfastighet. Lag (1993:1340).

6 § Fastighetsbildning som berör en jordbruksfastighet får inte äga rum om åtgärden är ägnad att medföra någon olägenhet av betydelse för jordbruksnäringen. Lag (1993:1340).

7 § Mark som är avsedd för skogsbruk får inte delas in på ett sådant sätt att **möjligheten att ekonomiskt utnyttja skogen** undergår försämring av någon betydelse. Fastighetsbildning som berör sådan mark får inte heller äga rum, om den innebär en **skadlig delning** av en skogsbruksfastighet. Lag (1993:1340).

Ratkaisu

Muutetaan kiinteistönmuodostamislakia sisällyttämällä siihen määritelmät kiinteistöjen käytöstä tai soveltuvuudesta tiettyyn käyttöön. Säädetään metsäkiinteistöjä koskevat osittamisrajoitukset.

Vaikutukset

Metsätilakoko

+ estää tietyn kokoluokan ylittävien metsätilojen virallisen jakamisen halkomalla tai lohkomalla
Sukupolvenvaihdokset

0 vaikutus sukupolvenvaihdoksiin vähäinen, lisännee yhtymämuotoista omistusta ja saattaa lisätä ns. sopujakoja, jossa tiloja jaetaan epävirallisesti

Kannattavuus

+ parantaa metsätalouden kannattavuutta siinä tapauksessa, että yhtymät toimivat tehokkaasti ja ns. sopujakoja ei tehdä kovin paljoa

Valtionalous ja hallinto

– lisää viranomaistoiminnan tarvetta ja hallinnollisia kustannuksia

4.11 Metsätiloille etuosto-oikeus

Tausta

Normatiivisella ohjauksella voidaan tehdä rajoituksia maanhankintaan. Maanhankinnan rajoittaminen juontaa metsäteollisuuden voimakkaan laajenemisen aikaan 1800-luvun lopulla ja 1900-luvun alussa. Markkinoiden kehittymättömyyden vuoksi puunhankintaa tehtiin usein kokonaisia tiloja ostamalla, jolloin maanhankinnan rajoitusten keskeisenä tavoitteena oli estää puunjalostusyhtiöitä hankkimasta metsää alihintaan talonpojilta.

Viimeisin Suomessa voimassa ollut maanhankinnan rajoituslaki oli "laki oikeudesta hankkia maa- ja metsätalousmaata (391/1978)" vuosina 1979–97. Lain 3§:ssä säädettiin alun perin perintöjärjestyksen ulkopuolisista maanhankinnan oikeuksista silloin, 1) kun maa on hankittu lisäalueeksi yhdelle tai useammalle henkilölle, joka saa kokonaan tai osaksi toimeentulonsa harjoittamastaan maatala- tai metsätaloudesta; 2) kun ostajana on henkilö, joka on hankkinut maan käyttääkseen sitä itse maatala- tai metsätalouden harjoittamiseen pää- tai sivuammattinaan, mikäli kauppa, milloin kysymys on yksinomaan metsämaan ostamisesta, ei ilmeisesti haittaa maatilalain tarkoitusperien toteuttamista; tai 3) kun kysymys on saannosta, jonka lupaviranomainen on 12 §:n nojalla ilmoittanut tulevansa hyväksymään. Hallinnollista toimeenpanoa tarkennettiin vuosina 1980 ja 1990 lain 3§:ään tehdyillä lisäyksillä. Muutoksilla korostettiin, että maanhankintalain soveltamisessa myös pelkän metsämaan hankintaoikeus haluttiin myöntää useimmiten maanviljelijöille, vaikka alkuperäisen lain henkeen sisältyi myös (sivutoiminen) metsätalousyrittäjäys, silloin kun se "ei ilmeisesti haittaa maatilalain tarkoitusperien toteuttamista". Pienet tilat jäivät lain soveltamisalueen ulkopuolelle, mikä saattoi lisätä tilojen pirstoutumista.

Ruotsissa on voimassa harvaan asuttuja (glesbygd) ja tilusjärjestelyalueita (omarronderingsområde) koskeva maanhankintalaki, jossa rajoitetaan lähinnä juridisten henkilöiden ja ulkopaikkakuntalaisten oikeutta ostaa maata (jordförvärvslag 1979:230):

Jordförvärvslag (1979:230)

7 § Tillstånd till förvärv av **egendom i glesbygd** får vägras, om egendomen behövs för att **främja sysselsättningen eller bosättningen på orten**. Detta gäller dock inte om förvärvaren gör sannolikt att han inom tolv månader från förvärvet varaktigt kommer att bosätta sig på fastigheten eller att förvärvet varaktigt kommer att främja sysselsättningen på orten.

Oavsett vad som sägs i första stycket får tillstånd till förvärv av egendom i **omarronderingsområde** vägras, om förvärvet skulle göra det svårare att genomföra **rationaliseringen av ägostrukturen**. Lag (2005:423).

Ratkaisu

Säädetään uusi maanhankinnan rajoituslaki, jossa mainitaan tilanteet, jolloin metsätilaa on tarjottava myytäväksi tietyille etuoikeutetuille ostajille. Näitä voisivat olla esimerkiksi rajanaapuruus ja paikalliset asukkaat. Lain soveltamisesta olisi mahdollista hakea myös ennakkoratkaisu.

Vaikutukset

Metsätilakoko

- + laki lisäisi hieman sitä todennäköisyyttä, että myyntiin tuleva tila päätyisi rajanaapurille tai muulle etuoikeutetuksi määriteltävälle henkilölle; taustalla on kuitenkin pidettävä mielessä, että vain noin 15% metsätiloista vaihtaa omistajaa vapailla markkinoilla ja 85% suvun sisällä ja että myös pienet vapaille markkinoille tulevat tilat tulisi saada lain piiriin

Sukupolvenvaihdokset

- 0 ei vaikuta sukupolvenvaihdoksiin (sukulaisluovutukset rajataan lain ulkopuolelle)

Kannattavuus

- + parantaa metsätalouden kannattavuutta erityisesti silloin, kun rajanaapurit voivat yhdistää tilojaan ja aktiiviset metsätalouden harjoittajat voivat hankkia maata läheltä

Valtiontalous ja hallinto

- lisää viranomaistoiminnan tarvetta ja hallinnollisia kustannuksia
- perustuslain yhdenvertaisuus

4.12 Tilusjärjestelyt metsien kiinteistörakenteen parantamiseksi

Tausta

Metsätilojen kokoa ja kiinteistöjen rakennetta on mahdollista parantaa tilusjärjestelyillä. Metsätilat ovat isojaon jälkeen tehtyjen useiden perinnönjakojen seurauksena muodostuneet rakenteeltaan pitkiksi (jopa useita kilometrejä) ja kapeiksi (usein alle 20 metriä) erityisesti Länsi-Suomessa. Niiden metsätaloudellinen hyödyntäminen on usein erittäin vaikeaa ja kallista. Metsätilusjärjestelyin tilarakennetta voidaan parantaa merkittävästi, mutta niiden toteuttaminen vaatisi lisäresursseja. Suomessa tilusjärjestelyiden painopiste on peltojen tilusjärjestelyissä ja 1990-luvulta alkaen onkin toteutettu ainoastaan viisi pelkästään metsämaata käsittävää tilusjärjestelyä. Karkean arvion mukaan jopa 5–6 milj. metsähehtaarilla olisi hyötyä tilusjärjestelyistä. Näitä ei voida korvata markkinaehtoisilla tai metsänomistajalähtöisillä toimilla. Metsien tilusjärjestelyiden hehtaarikohtaisten kustannusten on arvioitu vastaavan noin parin vuoden kantorahatuloja (100-200 €/ha). Rahoituksen ohjaaminen metsien tilusjärjestelyihin ei välttämättä vaadi lisää rahoitusta, jos rahoitusta voidaan osin siirtää pois peltojen tilusjärjestelyistä.

Ruotsissa tehdään vuosittain noin 20 000 hehtaarilla tilusjärjestelyjä, ja niiden läpimenoaika on 4 vuotta. Järjestelyissä maanomistajille tarjotaan takuuhinta, ja markkinahinnan muuttuessa valtio takaa muutoksen.

Ratkaisu

Metsätilojen tilusjärjestelyihin ohjataan resursseja erillisellä momentilla valtion talousarviosta. Rahoitusta tarvitaan paitsi tilusjärjestelyjen läpivientiin myös ns. maapankin toimintaan, joka lunastaa metsiä väliaikaisesti tilusjärjestelyjen ajaksi niiltä, jotka ovat valmiita myymään tilansa tilusjärjestelyiden yhteydessä ("metsäalan kehittämisrahasto" vrt. maatalouden "Makera").

Vaikutukset

Metsätilakoko

- + parantaisi erityisesti metsätilojen rakennetta
- + saattaisi edistää metsätilojen koon kasvattamista, sillä tilusjärjestelyn yhteydessä on helppo luopua tilasta myymällä se "maapankille"

Sukupolvenvaihdot

- + saattaa aikaistaa tilan sukupolvenvaihdosta osana tilusjärjestelyratkaisua

Kannattavuus

- + metsätalouden kannalta erittäin kannattava toimenpide, joka kannustaisi puunmyynteihin ja joissakin tapauksissa olisi edellytys sille, että puunmyynnit olisivat mahdollisia

Valtiontalous ja hallinto

- edellyttäisi lisärahoitusta, jos peltomaan tilusjärjestelymäärä halutaan säilyttää ennallaan

Metsän yhteisomistusmuodot

Marjut Vierimaa, Jussi Leppänen, Harri Hänninen ja Anna Vanhatalo, Metla

25.1.2010, päivitetty 22.2.2011

Sisältö

1 Johdanto	22
2 Yhteisomistusmuotojen kuvaukset.....	23
2.1 Kuolinpesä	23
2.2 Verotusyhtymä	24
2.3 Avoin ja kommandiittiyhtiö	25
2.4 Osakeyhtiö	26
2.5 Osuuskunta	28
2.6 Säätiö	29
2.7 Yhteismetsä	30
2.8 Metsäkiinteistörahasto	31
2.9 Metsäsijoitusrahasto	32
3 Soveltuvuus metsänomistukseen ja metsätalouden harjoittamiseen	34
4 Keskeiset kehittämistarpeet ja keinot.....	37
Kirjallisuutta.....	37

1 Johdanto

Metsänomistusmuotojen kehittäminen on yksi keinoista, joilla voidaan vaikuttaa metsätilakoon kasvuun ja estää tilojen pirstomista. Tässä paperissa keskitytään metsän yhteisomistusmuotoihin, joissa metsällä on tavallisesti useampia omistajia. Tarkasteltavat yhteisomistusmuodot on jaettu kolmeen ryhmään: perinteiset yksityisomistusmuodot, erikoismuodot ja yhtiömuodot. Yksityisomistusmuotoja ovat henkilöomistus, kuolinpesä ja verotusyhtymä. Erikoismuotoihin kuuluvat yhteismetsä, sijoitus- ja kiinteistörahastot sekä säätiö. Yhtiömuotoisia omistusmuotoja ovat avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö, osakeyhtiö ja osuuskunta. Taulukosta 1 nähdään, että metsämaan kokonaispinta-alasta noin viidennes on yhteisomistuksessa.

Taulukko 1. Metsämaan omistusmuodot ja niiden osuus, prosenttia metsämaan kokonaispinta-alasta vuonna 2008. Lähde: Hänninen ja Peltola 2010.

Omistusmuoto	Osuus metsämaan kokonaispinta-alasta, %
Yksityisomistusmuodot	
Yksin tai puolison kanssa	44,6
Kuolinpesät	6,7
Verotusyhtymät	8,8
Erikoismuodot	
Yhteismetsät	2,0
Säätiöt	0,2
Sijoitus- tai kiinteistörahasto	..
Yhtiömuodot	
Avoimet ja kommandiittiyhtiöt sekä elinkeinoyhtymät	0,1
Osakeyhtiöt ¹	8,9
Osuuskunnat	..
Muut	
Valtiot, kunnat, seurakunnat ja muut julkiset yhteisöt	28,8

¹ Yhtiön toimiala voi olla mikä tahansa. Jos se omistaa metsämaata vähintään yhden hehtaarin, se sisältyy taulukon lukuihin.

Tässä paperissa pyritään tunnistamaan yhteisomistusmuotojen erityispiirteet, soveltuvuus metsätalouden harjoittamiseen, kehittämistarpeet sekä keinot ongelmien korjaamiseksi. Omistusmuodon toimivuus riippuu metsänomistajan tarpeista ja metsänomistuksen tavoitteista. Yhteisomistusmuotoja tarkastellaan seuraavien ominaisuuksien perusteella:

- yleiskuvaus
- perustamistapa
- päätöksenteko
- tuloverotus ja kirjanpitovelvollisuus
- oikeus julkisiin tukiin
- omistusmuodon byrokraattisuus
- mahdollisuus muuttaa omistajapohjaa tai omistussuhteita
- mahdollisuus käyttää omistusta lainan vakuutena
- kasvumahdollisuudet

2 Yhteisomistusmuotojen kuvaukset

2.1 Kuolinpesä

Yleiskuvaus

- kuolinpesällä tarkoitetaan henkilöitä, joilla on oikeus osallistua kuolleen henkilön omaisuuden yhteishallintoon.
- kuolinpesä ei ole varsinainen omistaja, vaan vainajan omaisuuden hallintoa ja selvittämistä varten luotu juridinen käsite.
- perintökaaren 18 ja 24 luvun säännöksiä sovelletaan kuolinpesän hallintoon ja omaisuutta koskevaan päätöksentekoon.

Kenelle sopii

- järkevä yhteisomistusmuoto silloin, kun erillisverovelvollisuudesta on hyötyä, kuten esimerkiksi silloin, kun kuolinpesällä on ansiotuloja tai osakkaina on lapsia tai opiskelijoita, jolloin he eivät tulojen ja varallisuuden takia menetä oikeutta opinto- ja asumistukiin
- kun metsätilan käytöstä ei ole kuolinpesän jäsenten kesken erimielisyyttä

Perustamistapa

- muodostuu automaattisesti omistajan kuollessa
- tarkoitettu tilapäiseksi omaisuuden hallintamuodoksi, mutta voi olla jakamattomana määräämättömän ajan, jos kukaan osakkaista ei vaadi ositusta
- osakkaina lakimääräiset perilliset ja mahdolliset yleistestamentin saajat sekä leski, kunnes ositus on suoritettu

Päätöksenteko

- vaatii pesän osakkaiden yksimielisyyden
- yksi osakkaista on nimettävä yhteyshenkilöksi (asianhoitajaksi) ulkopuolisia tahoja varten
- osakkaat voivat myös sopia kirjallisesti toiminnan järjestämisestä perintökaaren 24 luvun mukaisella sopimuksella yhteishallinnosta, mutta tämä on huonosti tunnettua ja melko harvinaista

Tuloverotus ja kirjanpitovelvollisuus

- erillinen verovelvollinen TVL:ssa (tuloverolaki)
- oikeus hankintatyön verovapauteen ja kuolinpesäkohtaisesti metsävähennykseen ja meno- tai tuhovaraukseen (eli ei osakaskohtaisesti)
- kuolinpesän tappiota tai alijäämää ei lueta osakkaiden hyväksi heidän henkilökohtaisessa verotuksessaan, vaan se voidaan vähentää kuolinpesän tulevien 10 vuoden tuloista

Oikeus julkisiin tukiin

- oikeus kemera-tukeen

Omistusmuodon byrokraattisuus

- maksuperusteinen kirjanpito (veromuistiinpanot)
- tuloveroilmoitus ja mahdollinen alv-ilmoitus vuosittain (alv-ilmoitus vaatimuksesta kuukausittain)

Mahdollisuus muuttaa omistajapohjaa tai omistussuhteita

- muuttuu verotusyhtymäksi perinnönjakosopimuksella tai kun joku osakkaista luovuttaa osuutensa kuolinpesän ulkopuoliselle taholle tai esimerkiksi osakkaan lapselle
- kuolinpesäosuuksien kauppa kuolinpesän osakkaiden välillä on irtaimen omaisuuden kauppaa, jossa ostajalle ei muodostu metsävähennysoikeutta, eikä samasta syystä luovuttajalle myöskään synny lähisukulaiskaupassa 10 vuoden omistustajan jälkeen luovutusvoittoverovapautta
- osakkuuden likvidiys on huonompi kuin verotusyhtymässä
- koko kuolinpesän myyminen ei ole ongelmallista

Mahdollisuus käyttää omistusta lainan vakuutena

- panttaus haetaan kiinteistöön (voi olla tilakokonaisuuden osa, jos tila muodostuu useista kiinteistöistä)
- panttauksen hakeminen ja osakkaan velan nosto vaativat yleensä kaikkien omistajien yksimielisyyttä, jollei ole mainittuna yhteismetsän yhteishallintasopimuksessa

Kasvumahdollisuudet

- kuolinpesän nimiin voi hankkia metsää normaaliin tapaan

Mahdollisia toimenpiteitä

- määräaika kuolinpesän purkamiselle (pakkokeino voi kuitenkin johtaa tilan jakamiseen)
- perintökaaren 24 luvun mukaisten yhteishallintasopimusten lisääminen
- kuolinpesiä tulisi kannustaa siirtämään metsäomaisuus kokonaisuutena yhdelle omistajalle tai muuttamaan omistusmuoto muuhun yhteisomistusmuotoon
- resurssit kannattaa kohdistaa kuolinpesien syntymisen vähentämiseen

2.2 Verotusyhtymä

Yleiskuvaus:

- yhtymällä tarkoitetaan sellaista kahden tai useamman henkilön muodostamaa yhteenliittymää, jonka tarkoituksena on kiinteistön viljely tai hallinta (verotusyhtymä).
- yksinkertainen kahden tai useamman henkilön taloudellisen yhteistoiminnan muoto
- yhtymän toimintaa sääntelee yhteisomistuslaki

Kenelle sopii

- Yhtymä soveltuu pienen omistajajoukon metsänomistusmuodoksi. Kuolinpesä on luontevaa muuttaa yhtymäksi, mutta se soveltuu muihinkin tilanteisiin.

Perustamistapa

- perustilanne, kun on vähintään kaksi metsänomistajaa, ja omistusta ei ole järjestetty tai järjestetty muulla tavalla

Päätöksenteko

- edellyttää osakkaiden yksimielisyyttä päätöksenteossa
- yksi osakkaista on nimettävä yhteyshenkilöksi (asianhoitajaksi) ulkopuolisia tahoja varten
- osakkaat voivat myös sopia kirjallisesti toiminnan järjestämisestä yhteishallintasopimuksella, mutta tämä on huonosti tunnettua ja melko harvinaista

Tuloverotus

- verotusyhtymä on verotuksen laskentayksikkö, mutta ei erillinen verovelvollinen, jolloin jokainen osakas maksaa osuuteensa kohdistuvan veron
- TVL-verotus
- oikeus hankintahakkuutyön verovapauteen, ja yhtymäkohtaisesti metsävähennykseen ja meno- tai tuhovaraukseen
- verotusyhtymän tappio voidaan osuuksien suhteessa vähentää osakkaiden henkilökohtaisessa pääomatuloverotuksessa alijäämähyvityksenä
- metsäyhtymän tai sen osuuden siirtäminen sukupolvelta toiselle on verotuksellisesti edullisempaa kuin kuolinpesän tai sen osuuden

Oikeus julkisiin tukiin

- on oikeus kemera-tukiin

Omistusmuodon byrokraattisuus

- vuosittain tulovero- ja alv-ilmoitus (alv vaatimuksesta kuukausittain)
- maksuperusteinen kirjanpito (veromuistiinpanot)

Mahdollisuus muuttaa omistajapohjaa tai omistussuhteita

- yhtymäosakkuus voi olla heikosti likvidi (yleensä sukulais- tai tuttavakauppaa)

- yhtymästä voi erota tai sen voi purkaa koska tahansa, mutta omistusosuuden heikko likvidiys voi olla ongelmallinen
- yhtymäosuuden sukupolvenvaihdosluovutus voidaan tehdä tavanomaisesti
- koko yhtymän myyminen ei ole ongelmallista

Mahdollisuus käyttää omistusta lainan vakuutena

- panttaus haetaan kiinteistöön (voi olla tilakokonaisuuden osa, jos tila muodostuu useista kiinteistöistä), ei yhtymäosuuteen
- panttauksen hakeminen ja osakkaan velan nosto vaativat kaikkien omistajien yksimielisyyttä, jollei ole mainittuna yhteishallintasopimuksessa

Kasvumahdollisuudet

- uusien metsätilojen hankinta vaatii kaikkien omistajien yksimielisyyttä, jollei ole mainittuna yhteishallintasopimuksessa

Mahdollisia toimenpiteitä

- yksimielisyyden sijaan tulisi olla mahdollisuus päättää metsän hoito- ja käyttötoimenpiteistä enemmistöpäätöksellä
- yhteishallintasopimusperiaatteiden ja -mallien kehittäminen selkeyttämään päätöksentekoa

2.3 Avoin ja kommandiittiyhtiö

Yleiskuvaus

- avoin ja kommandiittiyhtiö ovat ns. henkilöyhtiöitä
- kommandiittiyhtiö on toiseksi yleisin yhdessä harjoitetun liiketoiminnan yhtiömuoto osakeyhtiön jälkeen ja avoin yhtiö kolmanneksi yleisin
- määritellään yhtiömuodostukseksi, jossa kaksi tai useampi harjoittaa sopimuksen perusteella yhdessä elinkeinotoimintaa yhteisen taloudellisen tarkoituksen saavuttamiseksi
- kommandiittiyhtiössä on mukana toiminnasta vastuunalaisia yhtiömiehiä ja vain pääomapanoksella osapuolena olevia eli ns. äänettämiä yhtiömiehiä
- toimintaa sääntelee laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä (389/1988)

Kenelle sopii

- voi olla yrittäjämäiseen metsätalouteen sopiva, mutta edellyttää luottamusta yhtiömiesten välillä, koska jokainen vastuullinen yhtiömiehen voi tehdä sopimuksia yhtiön lukuun
- kommandiittiyhtiö on yksi vaihtoehto kuolinpesän jakamiseen vastuunalaisiin ja äänettämiin yhtiömiehiin, jos osa omistajista haluaa olla aktiivisesti mukana tilan toiminnassa ja osa ei

Perustamistapa

- perustetaan kahden tai useamman yhtiömiehen tekemällä yhtiösopimuksella
- *avoimessa yhtiössä* kaikki yhtiömiehet ovat vastuunalaisia koko omaisuudellaan velvoitteiden täyteen määrään asti, *kommandiittiyhtiössä* on mukana myös vähintään yksi ääneton yhtiömiehen, joka on vastuussa vain sijoittamallaan summalla
- toiminnasta voidaan sopia yhtiösopimuksessa melko vapaasti
- jos yhtiömiehet sijoittavat aikaisemmin TVL-verotettua metsäomaisuutta yhtiöön, siirtoon kohdistuu varainsiirtovero ja luovutusvoittovero

Päätöksenteko

- vastuunalaiset yhtiömiehet päättävät (kommandiittiyhtiössä äänettämillä yhtiömiehillä ei äänivaltaa)
- vastuunalaisilla yhtiömiehillä oikeus tehdä päätöksiä ja sitoumuksia yhtiön nimissä
- yhtiömiehen voi kieltää yksittäiset toimet, ellei erikseen rajattu yhtiösopimuksessa

Tuloverotus

- avoin ja kommandiittiyhtiö ovat tuloverotuksessa laskentayksikkö ja lopullinen verotus kohdistuu yhtiömiehiin
- metsätalouden tuloa verotetaan muun toiminnan tulolähteessä henkilökohtaisena pääomatulona TVL:n mukaan, paitsi jos yhtiön päätoimiala on puunjalostusteollisuus (tällöin metsätalouden tulot voidaan sisällyttää elinkeinotoiminnan EVL-tulolähteeseen)
- ei oikeutta hankintatyön verovapauteen, metsävähennykseen, meno- tai tuhovaraukseen
- tulojen siirto yhtiöstä yhtiömiehille melko vapaata

Oikeus julkisiin tukiin

- oikeus Kemera-tukeen, kun yhtiömiehet luonnollisia henkilöitä ja yhtiön päätoimialana on maatila- tai metsätalous

Omistusmuodon byrokraattisuus

- kirjanpitovelvollisuus
- vuosittainen tilinpäätös
- vähintään yksi tilintarkastaja
- kuukausittainen tai liikevaihdon suuruudesta riippuen neljännesvuosittainen (liikevaihto alle 50 000 euroa) tai vuosittainen (liikevaihto alle 25 000 euroa) arvonlisäverojen tilitysvelvollisuus

Mahdollisuus muuttaa omistajapohjaa tai omistussuhteita

- yhtiömiehellä oikeus irtisanoa yhtiösopimus (irtisanomisaika 6 kk)
- yhtiö purkautuu vastuunalaisen yhtiömiehen jouduttua konkurssiin tai ulosmittaukseen

Mahdollisuus käyttää omistusta lainan vakuutena

- voi pantata kiinteistön velan vakuudeksi

Kasvumahdollisuudet

- voi hankkia lisää metsää
- voidaan ottaa lisää vastuunalaisia ja äänettämiä yhtiömiehiä, joiden pääomapanos voidaan ottaa myös apporttina
- voidaan muuttaa melko yksinkertaisesti osakeyhtiöksi näin haluttaessa

Mahdollisia toimenpiteitä

- tarve saada luonnollisten henkilöiden omistama avoin ja kommandiittiyhtiö neutraaliksi omistusmuodoksi muihin yhteisomistusmuotoihin verrattuna
- luonnollisten henkilöiden omistamille avoimille ja kommandiittiyhtiöille olisi lisättävä oikeus metsävähennykseen ja mahdollisuus meno- sekä tuhovaraukseen
- varainsiirtoveron ja luovutusvoittoveron poistaminen silloin, kun metsä luovutetaan apporttina perustettavalle tai olemassa olevalle luonnollisten henkilöiden omistamalle avoimelle tai kommandiittiyhtiölle

2.4 Osakeyhtiö

Yleiskuvaus

- osakeyhtiö on yleisin muoto organisoida yhteistä liiketoimintaa tai yhteisomistusta
- omistajan hyöty syntyy sijoitetun pääoman tuottona, jota voidaan jakaa osinkoina, ja yhtiöstä mahdollisesti saatuna palkkana
- osakeyhtiön toimintaa säätelee osakeyhtiölaki (624/2006)

Kenelle sopii

- osakeyhtiö on toimiva omistusmuoto sijoittajavetoiseen tai kasvuun tähtäävään metsänomistukseen.
- osakeyhtiötä harkitsevan kannattaa punnita sen edut esimerkiksi suhteessa yhteismetsään

Perustamistapa

- osakkeenomistajat tekevät perustamissopimuksen ja laativat yhtiöjärjestyksen
- perustamisilmoitus kaupparekisteriin (kustannuksia)
- perustettaessa metsäosakeyhtiö apporttina TVL-verotetuista metsäkiinteistöistä varainsiirtoveron ja mahdollisen luovutusvoittoveron maksuvelvollisuus

Päätöksenteko

- toimintaa johtaa osakkaiden valitsema hallitus
- osakkaat vaikuttavat yhtiökokouksessa, jossa äänimäärä suhteessa osakeosuuteen
- äänivaltarajoituksista voidaan sopia yhtiöjärjestyksessä

Tuloverotus

- osakeyhtiö on erillinen verovelvollinen, tuloveroprosentti 26 %
- osinkoihin sovelletaan 9 %:n nettovarallisuussääntöä, jolloin osingot ovat 90 000 euroon saakka verovapaita: muutoin osingot ovat 70 %:sesti verollisia
- jos osakeyhtiön päätoimiala on puunjalostusteollisuus, metsätalous sisältyy EVL-tulolähteeseen, muussa tapauksessa metsätalous on henkilökohtaisen toiminnan tulolähteessä, jossa noudatetaan TVL:n säännöksiä
- ei oikeutta hankintatyön verovapauteen, metsävähennykseen tai meno- ja tuhovaraukseen
- voitonjakoon mahdollisuus vain kerran vuodessa vahvistetun tilinpäätöksen jälkeen

Oikeus julkisiin tukiin

- oikeus kemera-tukeen vain jos osakkeenomistajina yksinomaan luonnollisia henkilöitä ja päätoimialana on maatala- tai metsätalous

Omistusmuodon byrokraattisuus

- kirjanpitovelvollisuus, vuosittainen tilinpäätös, joka toimitettava myös patentti- ja rekisterihallitukseen
- kuukausittainen tai liikevaihdon suuruudesta riippuen neljännesvuosittainen (liikevaihto alle 50 000 euroa) tai vuosittainen (liikevaihto alle 25 000 euroa) arvonlisäverojen tilitysvelvollisuus
- tilintarkastajien valintaan tietyt ehdot

Mahdollisuus muuttaa omistajapohjaa tai omistussuhteita

- osakas voi vapaasti luovuttaa osakkeitaan, ellei rajoitettu yhtiöjärjestyksessä
- osakeyhtiö voi laajentaa omistuspohjaansa osakeannilla
- purkaminen tapahtuu selvitystilän kautta

Mahdollisuus käyttää omistusta lainan vakuutena

- osakkeet panttaamiskelpoisia

Kasvumahdollisuudet

- useita mahdollisuuksia; osakepääoman korottaminen (uusien osakkeiden liikkeellelasku), pääomalaina ja pääomalaina, johon lisätty oikeus vaihtaa pääoma yhtiön osakkeisiin
- mahdollisuus uusien osakkaiden osakepääomapanoksen ottoon apporttina

Mahdollisia toimenpiteitä

- tarve saada luonnollisten henkilöiden omistama osakeyhtiö neutraaliksi omistusmuodoksi muihin yhteisomistusmuotoihin verrattuna
- tuloverolakia metsätaloudessaan soveltavalle metsäosakeyhtiölle tulisi saada tuhovarausoikeus
- metsäosakeyhtiöille tulisi lisätä oikeudet ainakin osittaiseen metsävähennykseen ja mahdollisuus menovaraukseen
- tulisi poistaa varainsiirtovero ja luovutusvoittovero silloin, kun metsä luovutetaan apporttina perustettavalle tai olemassa olevalle omistamalle osakeyhtiölle

2.5 Osuuskunta

Yleiskuvaus

- yhteisö, jonka jäsenmäärä ja pääoma ovat edeltä käsin määräämättömät
- tarkoitus on jäsentensä taloudenpidon ja tai elinkeinon tukemiseksi harjoittaa taloudellista toimintaa siten, että jäsenet osallistuvat siihen käyttämällä hyväkseen yhteisön palveluja
- jäsenet hyötyvät osuuskunnasta käyttämällä hyväksi sen tarjoamia palveluja.
- osuuskunnan toimintaa säätelee osuuskuntalaki (1488/2001)

Kenelle sopii

- osuuskunta soveltuu melko rajoitetusti metsänomistukseen perustamistarkoituksensa vuoksi. Kuitenkin esimerkiksi asumis-, virkistys- tai metsästyspalveluihin panostava metsätaloutta harjoittava osuuskunta voisi olla täysin perusteltu
- pelkästään metsätaloutta harjoittavia osuuskuntia ei ole tiedossa

Perustamistapa

- luonnollisten henkilöiden perustaessa osuuskuntaa vähintään kolme perustajaa
- kirjallinen sopimus sisältäen osuuskunnan säännöt
- perustettaessa metsäosuuskunta apporttina TVL-verotetuista metsäkiinteistöistä varainsiirtoveron ja mahdollisen luovutusvoittoveron maksuvelvollisuus

Päätöksenteko

- päätösvalta osuuskunnan kokouksessa
- jokaisella jäsenellä yksi ääni riippumatta omistusosuudesta
- jäsenet eivät ole henkilökohtaisesti vastuussa osuuskunnan sitoumuksista

Tuloverotus

- jos osuuskunnan päätoimialana on puunjalostus, metsätalous sisältyy elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, muussa tapauksessa metsätalous verotetaan henkilökohtaisessa tulolähteessä TVL:n mukaan
- osuuspääoman korot verovapaita 1 500 euroon saakka
- ei oikeutta hankintatyön verovapauteen, metsävähennykseen tai meno- ja tuhovaraukseen

Oikeus julkisiin tukiin

- oikeus Kemera-tukeen, kun osakkaina luonnolliset henkilöt ja pääasiallinen toimiala maatalous- tai metsätalouden harjoittaminen

Omistusmuodon byrokraattisuus

- kirjanpitovelvollisuus, vuosittainen tilinpäätös
- kuukausittainen tai liikevaihdon suuruudesta riippuen neljännesvuosittainen (liikevaihto alle 50 000 euroa) tai vuosittainen (liikevaihto alle 25 000 euroa) arvonlisäverojen tilitysvastuu
- tilintarkastajien valintaan tietyt ehdot

Mahdollisuus muuttaa omistajapohjaa tai omistussuhteita

- jäsen voi erota kirjallisella ilmoituksella
- jäsenyyttä ei voi luovuttaa toiselle, mutta osuuskuntaan sidottu pääoma on siirrettävissä vapaasti
- jäseneksi voi hakea kirjallisesti

Mahdollisuus käyttää omistusta lainan vakuutena

- osuus on pantattavissa

Kasvumahdollisuudet

- osuuskunnan jäsenyyttä haetaan kirjallisesti
- osuuskunta voi laajentaa omaisuuttaan

Mahdollisia toimenpiteitä

- tarve saada luonnollisten henkilöiden omistama osuuskunta neutraaliksi omistusmuodoksi muihin yhteisomistusmuotoihin verrattuna
- tuloverolakia metsätaloudessaan soveltavalle metsäosuuskunnalle tulisi saada tuhovaraoikeus
- metsäosuuskunnalle tulisi lisätä oikeudet ainakin osittaiseen metsävähennykseen ja mahdollisuus menovaraukseen
- tulisi poistaa varainsiirtovero ja luovutusvoittovero silloin, kun metsä luovutetaan apportina perustettavalle tai olemassa olevalle omistamalle osuuskunnalle

2.6 Säätiö

Yleiskuvaus

- säätiö on määrätarkoitukseen luovutetun omaisuuden hoitamista varten perustettu itsenäinen oikeushenkilö
- säätiöllä ei ole omistajia eikä jäseniä, vaan säätiön hallitus hallinnoi säätiölle tiettyn tarkoitukseen luovutettua omaisuutta
- säätiön toimintaa säätelee säätiölaki (109/1930)

Kenelle sopii

- säätiön ensisijainen tarkoitus on sen hankkia omaisuudelleen tuottoa, jonka se jakaa ennalta määrättyyn tarkoitukseen. Tällöin se voi harjoittaa hyvinkin aktiivista metsätaloutta. Säätiö sopii hyvin myös luonnonsuojelun toteuttamiseen. Säätiön verotus on erittäin alhainen.
- yksityisomistuksen etujen näkökulmasta säätiömuotoinen metsän hallinta ei kuitenkaan ole järkevä, sillä säätiö ei voi jakaa tulostaan säätäjilleen lukuun ottamatta kohtuullista palkkaa (toimihenkilöille).

Perustamistapa

- perustamiseen tarvitaan lupa patentti- ja rekisterihallitukselta
- vähintään 25 000 euron alkupääoma
- perustamissopimus ja säännöt, jotka määräävät säätiön toiminnan ja varojen käytön
- säätiöllä oltava yleishyödyllinen tarkoitus

Päätöksenteko

- säätiöllä oltava hallitus, johon kuuluu puheenjohtaja ja vähintään kaksi muuta jäsentä
- patentti- ja rekisterihallitus valvoo säätiön toimintaa

Tuloverotus

- metsätalouden verotus TVL:n mukaan on kiinteistön tuottamasta (puunmyynti)tulosta (vuonna 2009: 8,9908 %) ja elinkeinotulosta 26 %
- säätiötä ei veroteta, jos kiinteistö on yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä
- alv-velvollinen elinkeinotulosta ja puunmyyntitulosta
- ei oikeutta hankintatyön verovapauteen, metsävähennykseen, meno- ja tuhovaraukseen
- ei voi jakaa säätäjilleen tai näiden sukulaisille ts. rajoitetulle henkilöpiirille taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä

Oikeus julkisiin tukiin

- oikeus Kemera-tukeen, kun säätiön pääasiallisena tarkoituksena on maatala- tai metsätalouden harjoittaminen

Omistusmuodon byrokraattisuus

- kirjanpitovelvollisuus, tilinpäätös toimitettava patentti- ja rekisterihallitukselle vuosittain
- kuukausittainen tai liikevaihdon suuruudesta riippuen neljännesvuosittainen (liikevaihto alle 50 000 euroa) tai vuosittainen (liikevaihto alle 25 000 euroa) arvonlisäverojen tilitysvastuu elinkeinotulosta
- tilintarkastajien valintaan tietyt ehdot

Mahdollisuus muuttaa omistajapohjaa tai omistussuhteita

- vaatii patentti- ja rekisterihallituksen hyväksymisen

Mahdollisuus käyttää omistusta lainan vakuutena

- voidaan käyttää vakuutena, mutta yleensä säätiö käyttää omaisuutensa tuottoja lainan sijaan omaisuuden kartuttamiseen

Kasvumahdollisuudet

- säätiön varat sijoitettava voittoa tuottavalla tavalla
- varallisuuden kasvattaminen ei voi olla säätiön pitkäaikaisena tarkoituksena
- osa tuotoista jaettava yleishyödylliseen tarkoitukseen

Mahdollisia toimenpiteitä

- ei toimenpiteitä

2.7 Yhteismetsä

Yleiskuvaus

- kiinteistölle kuuluva yhteisalue (yhteisetuus), joka on tarkoitettu käytettäväksi kestävän metsätalouden harjoittamiseen sen osakkaiden hyväksi.
- yhteismetsän osakkuus syntyy tilan omistamisen kautta. Osakas on se, jonka omistamaan tilaan kuuluu yhteismetsäosuus.
- yhteismetsän muodostamisesta on säännökset kiinteistönmuodostamislaisissa.
- toimintaa sääntelee yhteismetsälaki (109/2003)

Kenelle sopii

- sopiva omistusmuoto metsän yhteisomistukseen varsinkin keskisuudessa ja suuressa mittakaavassa, sekä esimerkiksi suvun metsien omistusmuodoksi.
- sopii pääasiassa sellaisille metsänomistajille, joilla ei ole pyrkimystä toimia itse metsänomistajuuden eteen (poikkeuksena pienet suvun yhteismetsät).
- verotuksellisesti yhteismetsä on edullinen yhteisomistusmuoto

Perustamistapa

- osakkaat laativat perustamisasiakirjan, jossa sovitaan yhteismetsäosuuksien jako osakkaille
- osuustiloja oltava vähintään kaksi, omistajia riittää yksikin
- perustettavasta yhteismetsästä rajataan ulos henkilökohtaiseen käyttöön jäävät asuin- ja vapaa-ajan asunnot tontteineen sekä muut sellaiset kiinteistön osat, joihin liittyy merkittävää tulonhankkimistoimintaa
- jos yhteismetsää on aikomus käyttää sukupolvenvaihdokseen, osuustiloja on järkevää muodostaa riittävä määrä jo perustamisvaiheessa, jolloin toimituskustannuksen hoitaa valtio
- perustamisen yhteydessä laaditaan ohjesääntö, jonka metsäkeskus vahvistaa
- maanmittaustoimisto tekee muodostamistoimituksen ja kustannukset maksaa valtio

Päätöksenteko

- päättävä elin on osakaskunnan kokous, toimeenpaneva hoitokunta, mutta pienimmissä yhteismetsissä toimitsija voi korvata hoitokunnan
- äänimäärä suhteessa omistusosuuteen, kuitenkin niin ettei yhdelläkään osakkaalla ole yli 10 % kokoukseen osallistuvien äänimäärästä (ns. äänileikkuri); ohjesäännössä voidaan kuitenkin yhden osakkaan äänimääräksi sopia enintään 50 % kokoukseen osallistuvien äänimäärästä.

Tuloverotus

- metsätaloudesta saadut tulot henkilökohtaisessa tulolähteessä TVL:n mukaan
- erillinen verovelvollinen yhteisöverokannan (26 %) mukaan, tuloutus osakkaalle on veroton
- ei hankintatyön verovapautta, mutta oikeus metsävähennykseen sekä meno- ja tuhovaraukseen

Oikeus julkisiin tukiin

- oikeutettu Kemera-tukeen (mikäli osuuksista vähintään puolet on luonnollisten henkilöiden omistuksessa)

Omistusmuodon byrokraattisuus

- arvonlisäverojen tilitysvolvollisuus kuukausittain tai hakemuksesta liikevaihdon suuruudesta riippuen joko neljännesvuosittain (liikevaihto alle 50 000 euroa) tai vuosittainen (liikevaihto alle 25 000 euroa)
- vuosittainen tuloveroilmoitus, ei ennakonpidätyksiä puukaupoista
- kirjanpitovelvollinen, kaksi tilintarkastajaa joista toisen valitsee metsäkeskus
- toimintakertomus vuosittain

Mahdollisuus muuttaa omistajapohjaa tai omistussuhteita

- osakkaat voivat käydä kauppaa osuuksillaan tai niitä voidaan myydä ulkopuolelle
- pienempien osuuksien myynti tai jakaminen perillisille edellyttää lohkomistoimitusta, ns. haamutilojen muodostamista. Tällöin osakastilasta(-oista) muodostetaan sopivia kokonaisuuksia, koska yhteismetsässä kaikki osuudet on sidottu kiinteistöihin (joko todellisiin tai haamutiloihin)
- yhteismetsään liitettyä omaa metsäkiinteistöä ei voi enää irrottaa yhteismetsästä

Mahdollisuus käyttää omistusta lainan vakuutena

- yhteismetsä ei voi pantata yhteismetsässä olevia metsäkiinteistöjä tai yhteismetsäosuuksia
- yhteismetsä voi hankkia myös erillisen kiinteistön, jota ei liitetä yhteismetsään, ja tämän yhteismetsä voi pantata lainan vakuudeksi
- osakas voi käyttää yhteismetsäosuuteensa pohjana olevaa todellista tai "haamukiinteistöä" lainan vakuutena

Kasvumahdollisuudet

- yhteismetsään on mahdollista liittyä metsäkiinteistöllään ja myös yhteismetsä voi kasvattaa metsäomaisuuttaan
- yhteismetsään liittyttäessä ei varainsiirto- tai luovutusvoittoveroa

Mahdollisia toimenpiteitä

- arvonmääritysperusteiden selkiyttäminen ja yhdenmukaistaminen läpinäkyvyyden ja luottamuksen lisäämiseksi
- tilintarkastusvaatimusten keventäminen tietyn tulorajan alittaville yhteismetsille
- yhteismetsiin liittyvien kehittämistarpeiden ja ongelmien selvittäminen yhteismetsien markkinointi metsänomistusmuotona

2.8 Metsäkiinteistörahasto

Yleiskuvaus

- osakeyhtiö- tai kommandiittiyhtiömuodossa toimiva kiinteistöjen omistukseen tarkoitettu rahasto.
- eroaa mm. sijoitustoiminnan sääntelyn, vieraan pääoman käytön ja tiedonantovelvollisuuden perusteella tavallisista osakeyhtiömuodossa toimivista kiinteistösijoitusyhtiöistä.
- kiinteistörahastojen toimintaa säädellään pääasiassa kiinteistörahastolailla (1173/1997). Lisäksi voidaan soveltaa kiinteistörahastoon ja sen omistajaan lakia avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä, osakeyhtiölakia, arvopaperimarkkinalakia, kirjanpitolakia ja tilintarkastuslakia.

Kenelle sopii

- suuret pääomasijoittajat

Perustamistapa

- laaditaan perustamisasiakirja, yhtiöjärjestys, perustamiskokouksen pöytäkirja
- ilmoitetaan rahasto kaupparekisteriin
- yhtiöjärjestys toimitetaan kiinteistörahastoja valvovalle ministeriölle ja rahoitustarkastukselle

- minimiosakepääoma (koskee myös kommandiittiyhtiömuotoista kiinteistörahastoa)
- varainsiirto- ja luovutusvoittoverovelvollinen

Päätöksenteko

- kiinteistörahastolaki määrää sijoitustoiminnasta
- rahaston toiminnasta määrää sen hallitus

Tuloverotus

- metsään sijoittavaa osakeyhtiömuotoista kiinteistörahastoa verotetaan sekä yhtiön tuloksesta että sen jakamista osingoista: ei ole siten verotuksellisesti kannattava omistusmuoto
- kommandiittiyhtiömuotoista metsään sijoittavaa kiinteistörahastoa ei veroteta erillisenä verovelvollisena, vaan yhtiön tulos verotetaan ainoastaan voitonsaajien verotuksessa: tämä voi vaihdella sen mukaan, onko voitonsaaja koti- vai ulkomaalainen, luonnollinen vai juridinen henkilö.
- ei oikeutta hankintatyön verovapauteen, metsävähennykseen, meno- tai tuhovaraukseen

Oikeus julkisiin tukiin

- ei oikeutta Kemera-tukiin

Omistusmuodon byrokraattisuus

- kiinteistörahaston yhtiömuoto on nykyisellään osakeyhtiö tai kommandiittiyhtiö
- kirjanpitovelvollisuus
- tiedonantovelvollisuus (kiinteistörahastoesite)

Mahdollisuus muuttaa omistajapohjaa tai omistussuhteita

- rahasto-osuus on likvidi

Mahdollisuus käyttää omistusta lainan vakuutena

- voi käyttää

Kasvumahdollisuudet

- voi kasvattaa metsäomaisuuttaan vapaasti varojensa mukaan

Mahdollisia toimenpiteitä

- metsäkiinteistö- ja sijoitusrahastojen kehittämisestä tuskin apua metsätilakoon kasvattamisessa Suomessa
- jos metsärahastoille haetaan verohuojennuksia, ne olisi rajattava siten, että ne kannustaisivat aidosti uusien, tarpeeksi laajojen ja yhtenäisten metsäkiinteistökantojen luomiseen
- voisivat mahdollisesti parantaa julkisyhteisöjen ja metsäteollisuuden osittain hajanaisen metsänomistuksen rationalisointia

2.9 Metsäsijoitusrahasto

- erikoissijoitusrahasto, joka sijoittaa kiinteistöihin (metsäkiinteistöihin) ja kiinteistöarvopapereihin
- toimii sijoitusinstrumenttina muiden sijoitusrahastojen tapaan
- toimintaa säätelee sijoitusrahastolaki (48/1999)

Kenelle sopii

- suurille pääomasijoittajille

Perustamistapa

- laaditaan perustamisasiakirja, yhtiöjärjestys, perustamiskokouksen pöytäkirja
- ilmoitetaan rahasto kaupparekisteriin
- yhtiöjärjestys toimitetaan kiinteistörahastoja valvovalle ministeriölle ja rahoitustarkastukselle

- erikoissijoitusrahasto voi hankkia metsäkiinteistöjä joko ostamalla tai hankkimalla apporttina (tällöin sijoitusrahastoon liittyvän metsänomistajan metsälö arvotetaan ja hän saa sitä vastaan rahaston osuuksia)
- apporttina liitettävään metsäkiinteistöön kohdistuu varainsiirto- ja luovutusvoittovero

Päätöksenteko

- yhtiökokous tekee päätökset
- toimintaa säätelee sijoitusrahastolaki, rahoitustarkastus valvoo toimintaa

Tuloverotus

- sijoitusrahasto ei yhteisönä maksa tuloveroa
- osuuksien omistajia verotetaan heidän oman verotusasemansa mukaisesti
- (metsä)kiinteistöihin keskittyvät sijoitusrahastot eivät pysty lykkäämään verotustaan tavallisen sijoitusrahaston tapaan, sillä niiden on jaettava osuudenomistajilleen vähintään 75 prosenttia tilikauden voitosta
- ei oikeutta hankintatyön verovapauteen, metsävähennykseen tai meno- ja tuhovaraukseen

Oikeus julkisiin tukiin

- ei oikeutta Kemera-tukiin

Omistusmuodon byrokraattisuus

- kirjanpitovelvollisuus
- tiedonantovelvollisuus (sijoitusrahastoesite)

Mahdollisuus muuttaa omistajapohjaa tai omistussuhteita

- rahasto-osuus on likvidi
- vaihtuvapääomainen sijoitusrahasto on likviditeetin kannalta varsin riskialtis, erityisesti muuttuvassa markkinatilanteessa

Mahdollisuus käyttää omistusta lainan vakuutena

- voi käyttää

Kasvumahdollisuudet

- voi kasvattaa metsäomaisuuttaan vapaasti varojensa mukaan

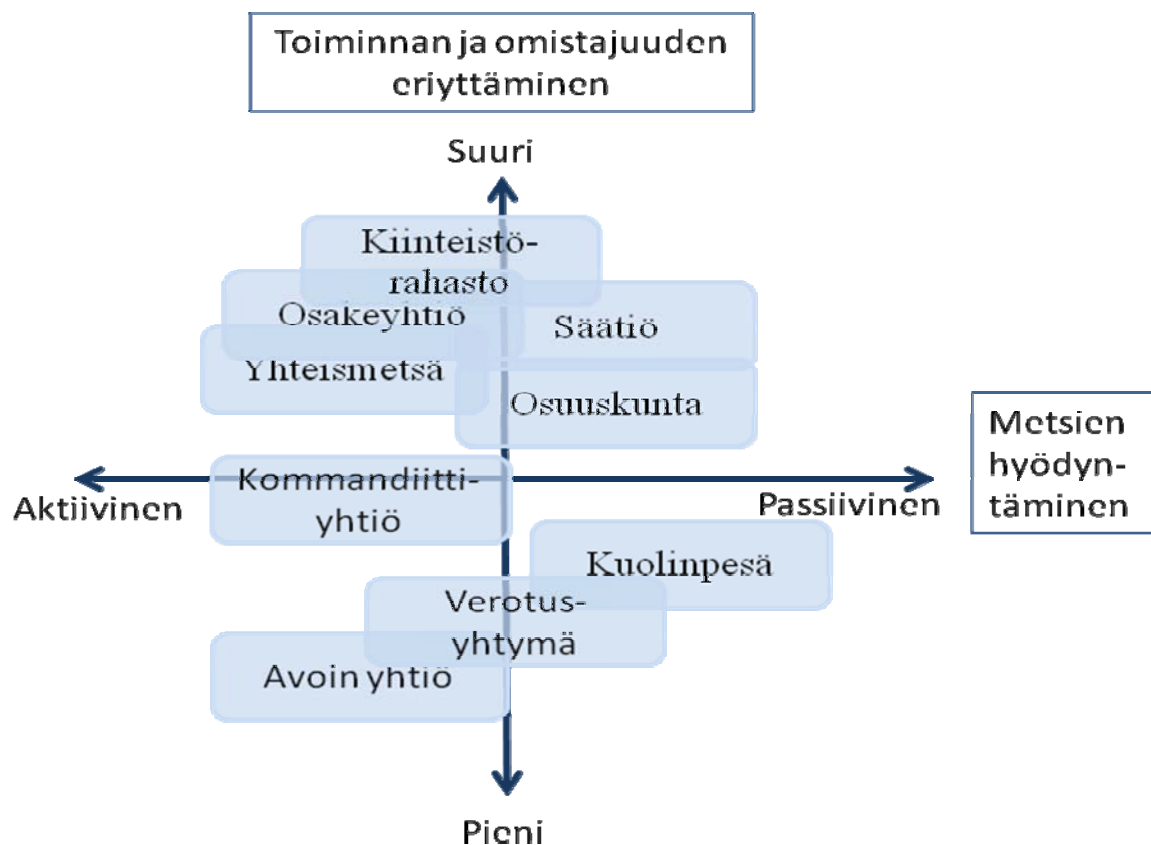
Mahdollisia toimenpiteitä

- sijoitusrahastojen kehittämisestä tuskin apua metsätilakoon kasvattamisessa Suomessa
- jos metsäsijoitusrahastoille haetaan verohuojennuksia, ne olisi rajattava siten, että ne kannustaisivat aidosti uusien, tarpeeksi laajojen ja yhtenäisten metsäkiinteistökantojen luomiseen
- voisivat mahdollisesti parantaa julkisyhteisöjen ja metsäteollisuuden osittain hajanaisen metsänomistuksen rationalisointia

3 Soveltuvuus metsänomistukseen ja metsätalouden harjoittamiseen

Arvioitaessa yhteisomistusmuotojen soveltuvuutta metsäomaisuuden hallintamuodoksi niitä tarkastellaan tässä toisaalta omistajien päätösvallan ja toiminnan eriyttämisen kannalta (yksilönäkökulma) ja toisaalta metsien hyödyntämisen ja metsäteollisuuden puuhuollon tavoitteiden (teollisuusnäkökulma) kannalta. Näitä kahta näkökulmaa on suhteessa omistusmuotoihin on karkeasti havainnollistettu kuvassa 1.

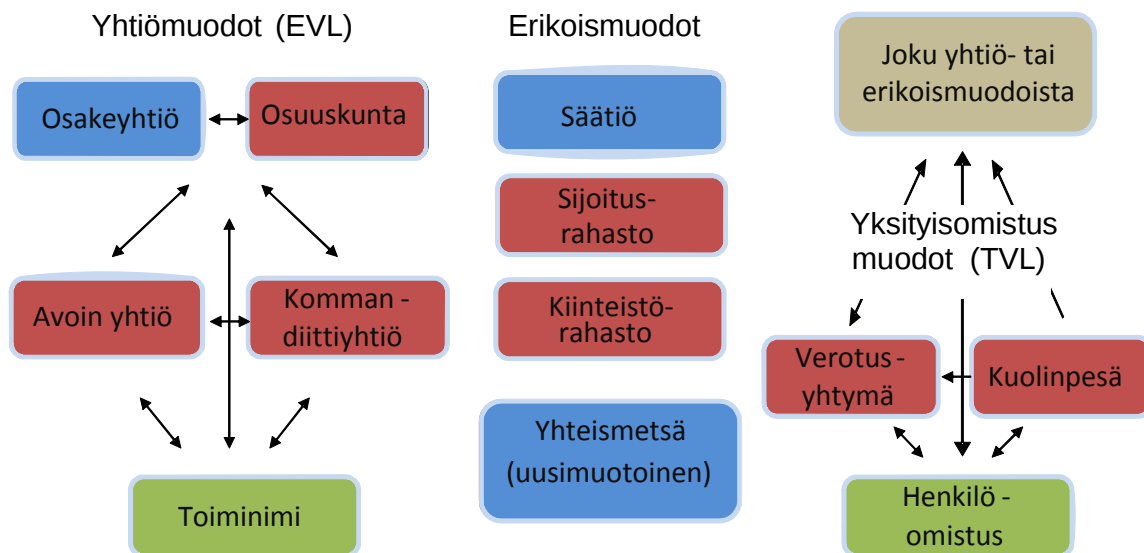
Kiinteistörahasto- tai sijoitusrahastomuotoisessa omistuksessa metsien hoito ja käsittely ja omistajuus on pisimmälle eriytetty, kun taas avoimessa yhtiössä omistajat hoitavat toiminnan ja tekevät päätökset. Metsien hyödyntämisen suhteen yhteismetsä ja yhtiömuotoiset omistusmuodot ovat vähintään keskimääräisiä aktiivisuudessaan, kun taas kuolinpesä on yleensä keskimääräistä passiivisempi. Arvioitaessa omistusmuotojen merkitystä, on ratkaisevaa niiden laajuus suhteessa maan metsäpinta-alaan ja toisaalta omistajien lukumäärään.



Kuva 1. Omistajuuden ja toiminnan kytkentä sekä metsien hyödyntämisen aktiivisuus erilaisissa omistusmuodoissa.

Sijoittajan ja omistajan kannalta keskeistä on, paitsi mahdollisimman suuret ja varmat nettotulot ja pääoman tuotto, myös omistusmuodon joustavuus ja toiminnan laajentamismahdollisuudet. Verotus vaikuttaa näihin. Metsänomistajalla voi olla metsäomaisuutensa suhteen myös muita tavoitteita kuin mahdollisimman suuret tulot ja kannattavuus, mutta se rajataan tässä tarkastelun ulkopuolelle.

Kuvassa 2 on esitetty erilaiset yhteisomistusmuodot ja missä määrin niissä voi joustavasti siirtyä omistusmuodosta toiseen. Joustavuus on siinä mielessä yksipuolista, että yksinkertaisesta omistusmuodosta on huomattavasti helpompaa siirtyä monimutkaisempaan omistusmuotoon kuin toisinpäin, vaikka nuolet onkin asetettu usein molempiin suuntiin. Esimerkiksi yhteismetsän purkaminen vaatii maa- ja metsätalousministeriön luvan, eikä purkutilanteessa täsmälleen oman alkuperäisen metsäkiinteistön takaisin saaminen ole välttämättä mahdollista.



Vihreä = vain yksi omistaja; punainen = aina yhteisomistus; sininen = yksi tai useampi omistaja.

Kuva 2. Metsän yhteisomistusmuodot. Nuolet kuvassa kertovat, miten omistusmuodosta toiseen voi siirtyä (yksinkertaisesta monimutkaisempaan on joustavaa, toisinpäin ei).

Seuraavassa on arvioitu lyhyesti kunkin yhteisomistusmuodon kohdalla sen soveltuvuutta metsänomistukseen.

Kuolinpesä on järkevä yhteisomistusmuoto silloin, kun erillisverovelvollisuudesta on hyötyä. Näin on esimerkiksi silloin, kun kuolinpesällä on merkittäviä ansiotuloja tai osakkaina on lapsia tai opiskelijoita, jolloin he eivät tulojen ja varallisuuden takia menetä oikeutta opinto- ja asumistukiin. Päätöksenteon yksimielisyys tekee omistusmuodosta kankean, lisäksi se on jo perusluonteeltaan tilapäinen ratkaisu. Tilan pitäminen kuolinpesänä edellyttääkin, ettei osakkaiden välillä ole erimielisyyttä tilan käytöstä. Päätöksentekoa voidaan edistää yhteishallintosopimuksella. Useimmissa tapauksissa kuolinpesä on kuitenkin edullisempaa muuttaa yhtymäksi tai muuksi yhteisomistusmuodoksi. Kuolinpesien hallinnassa on noin 1,1 miljoonaa hehtaaria.

Verotusyhtymä soveltuu pienen omistajajoukon metsänomistusmuodoksi. Kuolinpesä on luontevaa muuttaa verotusyhtymäksi, mutta se soveltuu muihinkin tilanteisiin. Se on hallinnollisesti kevyt, verotus on yksinkertainen ja metsätulojen osalta esimerkiksi kuolinpesää edullisempi. Sen metsänomistusta voidaan laajentaa ja yhtymäosuudet ovat luovutuskelpoisia. Yritysmäiseen toimintaan sen heikkouksina ovat yksimielisyysvaatimus päätöksissä. Päätöksentekoa voidaan edistää yhteishallintosopimuksella. Tyypillisesti verotusyhtymä muodostuu kuolinpesästä. Verotusyhtymien hallitsema metsäala on noin 1,6 milj. hehtaaria.

Avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö voi olla yrittäjämäiseen metsätalouteen sopiva, mutta näillä ei ole metsätalouden verotuksessa hankintatyön osittaista verovapautta eikä metsävähennys-, menovaraus- ja tuhovarusoikeuksia. Joustava päätöksentekojärjestelmä, jossa jokainen vastuullinen yhtiömies voi tehdä sopimuksia yhtiön nimiin, ellei perustamissopimuksessa erikseen ole muuta sovittu, voi aiheuttaa myös omat haasteensa. Kommandiittiyhtiö voisi olla yksi vaihtoehto kuolinpesän jakamiseen, jos osa omistajista haluaa olla aktiivisesti mukana tilan toiminnassa vastuullisina yhtiömiehinä ja osa haluaa jättäytyä äänettömiksi yhtiömiehiksi. Avointen ja kommandiittiyhtiöiden hallussa oleva metsäala on vähäinen, vain noin 11 000 hehtaaria.

Osakeyhtiö on toimiva omistusmuoto sijoittajavetoiseen tai kasvuun tähtäävään metsänomistukseen. Sen verotukselliset ongelmat ovat samat kuin avoimilla ja kommandiittiyhtiöillä, mutta toisaalta yhteisöveroaste on pääomatuloveroastetta pienempi. Osakeyhtiötä harkitsevan kannattaa punnita sen edut verrattuna esimerkiksi yhteismetsän verotukselliseen edullisuuteen. Osakeyhtiöt omistavat metsämaata noin 1,5 milj. ha, josta valtaosa on suurten

metsäteollisuusyhtiöiden tai niiden metsäomaisuuden hallintaa perustettujen yhtiöiden omistuksessa. Muiden osakeyhtiöiden metsät ovat useimmiten osa yhtiön muuta kiinteistönomistusta, joiden tarkoituksena voi olla esimerkiksi yhtiön asiakkaiden ja henkilökunnan virkistystoiminta.

Osuuskunta on kehitetty omistusmuodoksi, jossa jäsenet hyötyvät osuuskunnan palveluista. Toisin kuin osakeyhtiöissä päätöksentekojärjestelmä on pääomasijoituksen määrästä riippumaton. Hallinnolliset ja verotukselliset ongelmat ovat samankaltaisia kuin osakeyhtiössä. Esimerkiksi asumis-, virkistys- tai metsästyspalveluihin panostava metsätalousoosuuskunta voisi olla täysin perusteltu ratkaisu. Metsätaloutta päätoimisesti harjoittavia osuuskuntia ei tiettävästi ole.

Säätiö voi harjoittaa hyvinkin aktiivista metsätaloutta (esimerkiksi Metsämiesten Säätiö), mikä on teollisuuden puuhuollon kannalta tavoiteltavaa. Toisaalta säätiö sopii erityisen hyvin myös luonnonsuojelun toteuttamiseen. Sen verotus on erittäin pientä. Säätiömuotoinen metsän hallinta ei kuitenkaan ole yksityisomistuksella yleensä tavoiteltujen etujen näkökulmasta järkevä vaihtoehto, sillä säätiö ei voi jakaa tulostaan rajatulle henkilöpiirille, kuten omistajille lukuun ottamatta kohtuullista palkkaa sen toimihenkilöille. Säätiöiden metsäomaisuus on noin 0,05 milj. ha.

Yhteismetsä on sopiva omistusmuoto metsän yhteisomistukseen varsinkin keskisuuressa ja suuressa mittakaavassa, sekä esimerkiksi suvun yhteismetsäksi. Se sopii pääasiassa sellaisille metsänomistajille, joilla ei ole pyrkimystä toimia itse metsänomistajuuden eteen. Tästä poikkeuksena ovat pienet suvun yhteismetsät. Yhteismetsäksi muodostettavilta metsätiloilta rajataan yleensä vakituinen tai vapaa-ajan asunto pois kiinteistötoimituksessa, eikä yhteismetsällä myöskään voi olla muuta merkittävää tulonhankkimistoimintaa kuin metsätaloutta. Yhteismetsä on verotuksellisesti edullinen metsän yhteisomistusmuoto. Suuremmassa mittakaavassa tai voimakasta kasvua tavoittelevana sen ongelmana on muun muassa osakkuuksien arvon määrittäminen. Yhteismetsissä on metsämaata noin 0,5 milj. ha.

Metsäkiinteistörahastot metsänomistusmuotona eivät ainakaan pienemmässä mittakaavassa ole edullisia. Yhdenkertaisen verotuksen vuoksi kommandiittiyhtiömuotoinen kiinteistörahasto on edullisempi kuin osakeyhtiömuotoinen rahasto. Tarve suureen alkupääomaan asettaa kuitenkin oman rajoitteensa. Metsäkiinteistörahastot voisivat kuitenkin tuoda uutta dynamiikkaa metsäteollisuuden ja julkisyhteisöjen osin hajanaisen metsänomistuksen rationalisointiin. Periaatteessa rahasto voisi toimia pieniä tiloja kokoavana, mutta taloudellisen kannattavuuden vuoksi se ei ole realistista. Todennäköisesti metsäkiinteistörahasto perustettaisiin suuresta metsäosakeyhtiön tai yhteismetsän metsäkokonaisuudesta, kuten esimerkiksi metsäteollisuuden omistamista metsistä. Metsäkiinteistörahastoja ei toistaiseksi ole Suomessa.

Metsäsijoitusrahastot ovat jo nykyisellään erikoisrahastona yhdenkertaisen verotuksen piirissä. Sijoitusrahasto ei yhteisönä maksa tuloveroa, vaan osuudenomistajat oman verotusasemansa mukaisesti. Metsäsijoitusrahasto on kuitenkin epäedullinen verrattuna esimerkiksi yhteismetsään, koska sillä ei ole oikeutta metsävähennykseen, meno- ja tuhovaraukseen tai Kemera-tukeen. Ne voivat toimia sijoitusinstrumenttina muiden sijoitusrahastojen tapaan. Sijoitusrahastojen kehittämisestä tuskin olisi apua metsätilakoon kasvattamisessa. Ne voisivat mahdollisesti parantaa julkisyhteisöjen ja metsäteollisuuden osittain hajanaisen metsänomistuksen rationalisointia. Epäsuorilla sijoittajilla on muita, verotetokkaampia omistusmuotoja. Metsäsijoitusrahastoja ei toistaiseksi ole Suomessa.

Parhaiten edellä mainituista yhteisomistusmuodoista metsätalouden harjoittamiseen sopivat ja samalla kehityskelpoisimmilta vaikuttavat omistusmuodot ovat verotusyhtymä, yhteismetsä, kommandiittiyhtiö (avoin yhtiö) ja osakeyhtiö.

4 Keskeiset kehittämistarpeet ja keinot

Seuraavassa on kerrattu tärkeimmät kehityskohteet metsän yhteisomistukseen parhaiten sopivissa omistusmuodoissa.

Verotusyhtymä (myös kuolinpesä, mikäli sitä ei haluta jakaa):

- yksimielisyyden sijaan tulisi olla mahdollisuus päättää metsän hoito- ja käyttötoimenpiteistä enemmistöpäätöksellä
- yhteishallintosopimusperiaatteiden ja -mallien kehittäminen selkeyttämään päätöksentekoa ja toimintaperiaatteita

Yhteismetsä:

- arvonmäärityspäätösten selkiyttäminen ja yhdenmukaistaminen läpinäkyvyyden ja luottamuksen lisäämiseksi
- tilintarkastusvaatimusten keventäminen tietyn tulorajan alittaville yhteismetsille
- yhteismetsiin liittyvien kehittämistarpeiden ja ongelmien selvittäminen yhteismetsien markkinointi metsänomistusmuotona

Kommandiittiyhtiö (ja avoin yhtiö), jolla luonnolliset henkilöt omistajina:

- tarve saada luonnollisten henkilöiden omistama avoin ja kommandiittiyhtiö neutraaliksi omistusmuodoksi muihin yhteisomistusmuotoihin verrattuna
- luonnollisten henkilöiden omistamille avoimille ja kommandiittiyhtiöille olisi lisättävä oikeus metsävähennykseen ja mahdollisuus meno- sekä tuhovaraukseen
- varainsiirtovero ja luovutusvoittovero tulisi poistaa silloin, kun metsä luovutetaan apporttina perustettavalle tai olemassa olevalle luonnollisten henkilöiden omistamalle avoimelle tai kommandiittiyhtiölle

Osakeyhtiö:

- tarve saada luonnollisten henkilöiden omistama osakeyhtiö neutraaliksi omistusmuodoksi muihin yhteisomistusmuotoihin verrattuna
- tuloverolakia metsätaloudessaan soveltavalle metsäosakeyhtiölle tulisi saada tuhovaraus-oikeus
- metsäosakeyhtiöille tulisi lisätä oikeudet ainakin osittaiseen metsävähennykseen ja mahdollisuus menovaraukseen
- varainsiirtovero ja luovutusvoittovero tulisi poistaa silloin, kun metsä luovutetaan apporttina perustettavalle tai olemassa olevalle omistamalle osakeyhtiölle

Kirjallisuutta

- Hänninen, H. & Peltola, A. 2010. Metsämaan omistus 2006-2008. Metsätalastiedote (SVT Maa-, metsä- ja kalatalous) 28/2010. 12 s.
- Kara, P. 1986. Elinkeinoja harjoitetaan sääntöjen mukaan. Teoksessa: Jaakkola, L. & Lustig, E. (toim.) Menestyvä yrittäjä. Osa 1. Perustana osaaminen. Weiling+Göös. S. 261–280.
- Kiviniemi, M. & Havia, P. 2010. Perintömetsä – sukupolvenvaihdos ja yhteisomistus. 3. uudistettu painos. Metsäkustannus Oy. 331 s.
- Lahti, I. 2008. Säätiöt ja verotus. Esitelmä. 17.9.2008 Finlandia talo. [luettu 19.1.2010] www.talentumtapaukumat.fi/arvopaperi/rahapaiva/esitykset/Ilkka_Lahti.pdf
- Metsän yhteisomistusmuotojen kehittämistyöryhmän muistio. 1999. Maa- ja metsätalousministeriö. Työryhmämuistio MMM 1999:5. 115 s.
- Ouni, J. 2010. REIT-metsäkiinteistörahastot Suomen metsätaloudessa. Pro gradu –tutkielma. Liiketaloudellinen metsäekonomia, Helsingin yliopisto. 88 s.
- Viitala, E.-J. 2008. Kiinteistö- ja sijoitusrahastot uusina metsänomistusmuotoina. Metsätieteen aikakauskirja 1/2008: 42–54.
- Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille. Ohje Drno 384/349/2007, 30.4.2007. www.verohallinto.fi

Liite 3 Professori Kaarlo Tuorin lausunto metsätilan sukupolvenvaihdon veronhuojennuksista perustuslain näkökulmasta

LAUSUNTO

Metsäntutkimuslaitoksen metsätilakoon ja rakenteen kehittämishanke on pyytänyt minulta maa- ja metsätalousministeriön toimeksiannosta oikeustieteellisestä lausuntoa metsätilan sukupolvenvaihdon veronhuojennuksista perustuslain näkökulmasta. Lausuntoani on pyydetty erityisesti seuraavista kysymyksistä:

1. Olisiko perustuslain 6 §:n, 18 §:n ja 19 §:n mukaan mahdollista ja perusteltua säätää maataloutta harjoittamattomille metsätiloille perintö- ja lahjaverolain 55 - 57 §:n mukaisia huojennuksia, jos huojennuksen tämänhetkiseen tasoon ei kiinnitetä huomiota?
2. Jos metsätiloja koskevia huojennuksia olisi mahdollista ja perusteltua säätää, täyttävätkö perintö- ja lahjaverolain 55 - 57 §:n mukaiset huojennukset nykymuodossaan perustuslain 6 §:ssä mainitun hyväksyttävän perusteen? Erityisesti, merkitsisikö maataloutta harjoittamattoman metsätilan lisääminen lain 55 §:n huojennettaviin kohteisiin tarvetta muuttaa olemassa olevia maatilojen ja yritysten perintö- ja lahjaverotuksen huojennuksia?
3. Jos metsätiloja koskevia perintö- ja lahjaverolain 55 - 57 §:n mukaisia huojennuksia olisi mahdollista ja perusteltua säätää, voidaanko huojennuksen saamiselle asettaa ehtoja? Jos ehtoja voidaan asettaa, niin millaiset ehdot olisivat perusteltuja perustuslain 6 §:n, 18 §:n ja 19 §:n näkökulmasta (vähimmäispinta-ala, päätoimisuus, metsänomistajan koulutus, tilalla työskentely, tilalla asuminen, otettava yrittäjävakuutus, liitännäiselinkeinot jne.)?
4. Koska perintö- ja lahjaverolain 55 - 57 §:n huojennukset kohdistuvat poikkeuksetta maatilatalouden tuloverolain (MVL) ja elinkeinotuloverolain (EVL) mukaan verotettaviin yrityksiin, niin voidaanko maataloutta harjoittamattoman metsätilan vero- ja yrittäjäeläkesäännöksissä jatkaa nykyisellä käytännöllä, vai olisiko siihen syytä tehdä muutoksia perustuslain 6 §:n, 18 §:n, 19 §:n ja 81 §:n perusteella? Erityisesti, 1) voidaanko yksityismetsätalouden tuloverotus säilyttää tuloverolain puolella vai olisiko se perusteltua siirtää maatilatalouden tuloverolain tai elinkeinotuloverolaissa EVL- tai MVL-tulolähteen puolelle ja 2) voidaanko ja tulisiko yksityismetsätalouden yrittäjäeläkevakuutus (maalousyrittäjien eläkelaki tai yrittäjien eläkelaki) säätää pakolliseksi kaikille yrittäjiksi katsottaville metsänomistajille?

Esitän lausuntonani seuraavaa.

1. Perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n mukaisten veronhuojennusten valtiosääntöoikeudellista arviointia

Maatilojen ja muun yritysvarallisuuden veronhuojennus perintö- ja lahjaverotuksessa otettiin käyttöön vuonna 1979. Tuolloin voimaan tulleiden säännösten mukaan yritysvarallisuus arvostettiin käyvän arvon sijasta varallisuusverotuksessa noudatettuun arvoon. Vuonna 2004 säädetyllä lainmuutoksella (576/2004) siirryttiin nykyisin voimassa olevaan järjestelmään, jonka mukaan huojennuksen piiriin kuuluva varallisuus arvostetaan 40 %:iin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain mukaisesta tasosta. Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 1 ja 2 momentti kuuluvat seuraavasti:

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

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

Maksuunpanematta jätettävän veron osan laskemiseksi vähennetään tämän lain mukaan määrätystä verosta vero, joka perintöosuudesta tai lahjasta olisi määrättävä, jos maatalousmaa ja sitä vastaava CAP-maatilatukioikeus, rakennukset, rakennelmat, koneet, kalusto ja laitteet sekä niihin kohdistuvat velat samoin kuin muuhun yritykseen kuin maatalaan kuuluva yritysvarallisuus arvostettaisiin määrään, joka vastaa 40 prosenttia verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitettavassa tai toimitetussa tuloverotuksessa noudatettavien tai noudatettujen, varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) 3 ja 4 luvun mukaisten perusteiden mukaisesta määrästä. Osakeyhtiön yritysvarallisuus arvostetaan määrään, joka vastaa 40 prosenttia mainitun lain 4 ja 5 §:n mukaisten perusteiden mukaan lasketusta määrästä. (22.12.2005/1144)

Vuonna 1979 ja 2004 voimaan tulleet säännökset eivät olleet perustuslakivaliokunnan arvioitavana. Perustuslakivaliokunnan käsiteltävänä oli sen sijaan hallituksen esitys 53/2008, jossa ehdotettiin maatilojen ja muiden yritysten sukupolvenvaihdosten verotuksen keventämistä. Esityksen mukaan maatalan ja yrityksen varat olisi arvostettu 40 prosentin sijasta 20 prosenttiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain mukaisesta arvosta. Valiokunta kuuli esityksestä asiantuntijoita, joista useat esittivät epäilyjä ehdotetun veronhuojennusjärjestelmän perustuslainmukaisuudesta yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta. Kun hallitus peruutti esityksensä, valiokunta ei kuitenkaan antanut siitä lausuntoa. Käytettävissä ei ole siten perustuslakivaliokunnan kantaa perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä säännellyn veronhuojennusjärjestelmän perustuslainmukaisuudesta.

Kuten perustuslakivaliokunta on esimerkiksi lausunnossaan 44/2005 vp todennut, veronhuojennussäännöksiä on arvioitava valtiosääntöoikeudellisesti yhtäältä verosta säätämistä koskevan perustuslain 81 §:n 1 momentin ja toisaalta perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuussäännösten kannalta. Perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä nykyisin säännellyt veronhuojennukset perustuvat välittömästi lakiin, eivätkä säännökset jätä verotuksesta päättävälle viranomaiselle harkintavaltaa. Säännökset eivät siten ole ongelmallisia perustuslain 81 §:n 1 momentin verolaille asettamien vaatimusten kannalta. Sen sijaan valtiosääntöoikeudellisessa tarkastelussa olennaista on säännösten arviointi yhdenvertaisuussäännösten kannalta.

Yhdenvertaisuussäännökset velvoittavat myös lainsäätäjää ja kieltävät tätä asettamasta ketään eriarvoiseen asemaan ilman hyväksyttävää perustetta. Perustuslakivaliokunnan käytännössä on

vakiintuneesti korostettu, ettei yhdenvertaisuusperiaatteesta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn. Periaate ei kiellä kaikenlaista erontekoa ihmisten välillä edes silloin, kun erottelu perustuu perustuslain 6 §:n 2 momentin syrjintäkieltosäännöksessä erikseen mainittuun syyhyn. Valiokunnan mukaan ”olennaista on, voidaanko erottelu perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla”. *Perusteiden hyväksyttävyys* onkin keskeinen kriteeri, jota perustuslakivaliokunta on noudattanut arvioidessaan muodollisesta yhdenvertaisuusperiaatteesta poikkeavien lakiehdotusten valtiosääntöoikeudellista sallittavuutta. Lisäksi valiokunta on esimerkiksi arvioidessaan ikään perustuvia erotteluja sosiaaliturvalainsäädännössä edellyttänyt, että erottelut eivät saa olla mielivaltaisia ja että erot, joihin yhdenvertaisuusperiaatteesta peräytyminen johtaa, eivät saa olla kohtuuttomia (PeVL 18/2006 vp sekä 46 ja 60/2002 vp).

Lausunnot, joissa perustuslakivaliokunta olisi ottanut kantaa verolainsäädäntöön yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta, ovat suhteellisen harvinaisia, eikä esimerkiksi ehdotettuja veronhuojennussäännösten saattamista perustuslakivaliokunnan käsiteltäväksi ole yleensä pidetty tarpeellisenä. Linjaa, jonka perustuslakivaliokunta on omaksunut arvioidessaan mahdollisuutta poiketa yhdenvertaisuusperiaatteesta verolainsäädännön yhteiskuntapoliittisten sääntelytavoitteiden vuoksi, voi luonnehtia sallivaksi. Niinpä valiokunta on sallinut verolainsäädännössä poikettavan alueellisesta yhdenvertaisuudesta.

Lausunnossa 51/2005 vp käsiteltiin ehdotusta, jonka mukaan kiinteistöveroprosenttia korotettaisiin ehdotuksessa mainituissa kunnissa. Valiokunta totesi, että ”sääntely korkeammasta kiinteistöveroprosentista kohdistuu vain 12 b §:n 1 momentissa mainittuihin kuntiin ja niiden asukkaisiin”. Valiokunta kuitenkin katsoi, että kun ”rakennusmaasta on pääkaupunkiseudun ja kehyskuntien alueella työvoiman muuttoliikkeen takia pulaa” ja kun lakiehdotuksen ”tarkoitus on siksi edistää asuntorakentamiseen kaavoitetun rakennusmaan saamista asuntotuotannon käyttöön tällä alueella”, ”sääntelylle on hyväksyttävät perusteet”. Vuonna 1997 valiokunta ei pitänyt perusteiltaan ongelmallisena ehdotusta, jossa säädettiin määräaikaisesta kotitalousvähennyksen kokeiluluonteisesta myöntämisestä vain tietyn kokeilualueen verovelvollisille, edellyttäen, että kokeilualue ja sen edellytykset määriteltiin riittävän tarkasti laissa (PeVL 19/1997 vp). Vuonna 2002 valiokunta hyväksyi valtiosääntöoikeudelliselta kannalta kokeilualueen työnantajien vapauttamisen sosiaaliturvamaksun maksuvelvollisuudesta kolmen vuoden ajaksi (PeVL 39/2002 vp).

Perustuslakivaliokunnan käytännössä on kuitenkin myös tapauksia, joissa valiokunta on katsonut, että veronhuojennusta tarkoittavat säännökset oli käsiteltävä perustuslain säätämisyjärjestyksessä. Vuonna 1978 valiokunta katsoi, että lakiehdotus, joka koski tuotannollisen toiminnan edistämiseksi myönnettäviä veronhuojennuksia, antoi valtioneuvostolle liian väljän toimivallan myöntää huojennuksia ja edellytti lain säätämistä poikkeuslakina (PeVL 11/1978 vp). Vastaavasti valiokunta katsoi vuonna 1998, että hallituksen ehdottamat metsänhoitomaksun huojennusvaltuudet oli säädettävä perustuslain säätämisyjärjestyksessä käsiteltävällä lailla (PeVL 1 ja 1a/1998 vp). Näissä lausunnoissa veronhuojennusjärjestelmää ei kuitenkaan arvioitu yhdenvertaisuusperiaatteen vaan verolaeille perustuslaissa – tuolloin hallitusmuodon 61 §:ssä – asetettujen täsmällisyysvaatimusten kannalta.

Yritysvarallisuuden perintö- ja lahjaverotusta koskevan veronhuojennusjärjestelmän perustelut liittyvät yritystoiminnan jatkuvuuteen ja tämän taustalla oleviin elinkeino- ja työllisyyspoliittisiin tavoitteisiin. Hallituksen esityksessä 53/2008 vp todettiin, että ”yritysten ja maatilojen sukupolvenvaihdoksia koskevilla huojennussäännöksillä on pyritty estämään se, että maatalouden ja muun yritystoiminnan jatkuvuus perintö- ja lahjaveron johdosta vaarantuisi, kun varallisuus siirtyy perintönä tai lahjana toimintaa jatkavalle perilliselle tai lahjansaajalle”. Lisäksi hallitus totesi, että ”etenkin maa- ja metsätalouden alalla on toiminnan siirtymistä suvussa sukupolvelta toiselle pidetty vanhastaan tärkeänä, ja ainakin perheen sisäisten sukupolvenvaihdosten edistämiseksi on osin tästä syystä katsottu olevan perustuslain yhdenvertaisuussääntelyn näkökulmasta hyväksyttävät perusteet”. Hallitus viittasi näiltä osin lausuntoon, jonka perustuslakivaliokunta on antanut vuonna 2006 maatalouden luopumistukijärjestelmästä. (HE

53/2008 vp, s. 10) Lausunnossaan 18/2006 vp valiokunta katsoi, että ”perheyhteys on ... perinteisesti kuulunut maatalouden harjoittamiseen, ja tähän liittyen itse maatilalan siirtymistä suvussa sukupolvelta toiselle on pidetty vanhastaan tärkeänä”. Näiden seikkojen vuoksi perheen sisäisten sukupolvenvaihdosten edistämiseksi oli valiokunnan mukaan hyväksyttävät perusteet.

Maatilojen sukupolvenvaihdosten kannalta on vielä syytä todeta, että perustuslakivaliokunta on perintökaareissa säänneltyä maatilaperimystä koskevassa lausunnossaan 1/1981 vp hyväksynyt rintaperillisten erottelevan kohtelun perintökaaren 25 luvussa jäämistöön kuuluvan maatilalan jakamisessa. Valiokunta viittasi lausunnossaan perheviljelmien toimeentulomahdollisuuksien turvaamiseen.

Pidän ilmeisenä, että yritystoiminnan jatkuvuus sekä liittyvät elinkeino- ja työllisyyspoliittiset tavoitteet, joita vielä maatilojen kohdalla täydentävät perheviljelmiä koskevat erityiset näkökohdat, ovat sellaisia perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttäviä perusteita, jotka perustelevat yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä omaksuttua veronhuojennusjärjestelmää.

Yhdenvertaisuudesta poikettaessa on kuitenkin noudatettava, paitsi vaatimusta perusteen hyväksyttävyydestä, myös perusoikeuksien yleisiin rajoitusedellytyksiin niin ikään kuuluvia *suhteellisuuden* ja *välttämättömyyden* vaatimuksia. Perustuslakivaliokunnan korostamat erotteluperusteiden mielivaltaisuuden ja erojen kohtuuttomuuden kiellot voidaan liittää näihin vaatimuksiin. Erotteluperusteiden tulee vastata kulloisenkin järjestelyn tavoitteita; verolainsäädännön yhteydessä on puhuttu sääntelyn *osumatarkkuudesta*. Hallituksen esityksen 53/2008 vp valmistelussa ja eduskentakäsittelyssä monet asiantuntijat kiinnittivät huomiota ongelmiin veronhuojennussäännösten piiriin kuuluvan yritysvarallisuuden rajaamisessa ja esimerkiksi sijoitusvarallisuuden erilaisessa verotuskohtelussa siitä riippuen, kuuluuko tällainen varallisuus yritykselle vai ei. Asiantuntijoiden mukaan osumatarkkuuden ongelmat kohdentuivat kuitenkin muuhun yritysvarallisuuteen kuin maataloihin.

Veronhuojennussäännösten osumatarkkuus voidaan liittää suhteellisuus- ja välttämättömyysarviointiin niin ikään kuuluvaan *vaikuttavuuden* arviointiin. Silmäääränä vaikuttavuuden arvioinnissa on, voidaanko perustellusti olettaa, että perusoikeuspoikkeuksen sisältävä keino todella edistää perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävää tavoitetta (vrt. PeVL 38/2006 vp).

Erojen kohtuuttomuuden kieltö, jota perustuslakivaliokunta on tähdentänyt erityisesti lausunnoissaan yhdenvertaisuusperiaatteesta sosiaaliturvajärjestelmässä, voidaan perusoikeuksien yleisissä rajoitusperusteissa kytkeä *oikeasuhteisuuden* vaatimukseen: yhdenvertaisuusperiaatteesta poikkeamista perustelevan yhteiskunnallisen intressin ja poikkeamisen merkittävyyden on oltava keskenään oikeassa suhteessa.

Perustuslakivaliokunnan kannanoton puuttuessa on vaikea arvioida, miten pitkälle meneviin yhdenvertaisuusperiaatteen loukkauksiin maatilojen ja muun yritysvarallisuuden perintö- ja lahjaveronhuojennusten perusoikeusjärjestelmän kannalta sinänsä hyväksyttävät perusteet oikeuttavat. Yhdenvertaisuutta loukataan ensinnäkin erilaista omaisuutta sisältäviä jäämistöjä perivien välillä. Kokonaisyhteiskunnallisessa katsannossa veronhuojennussäännöstö asettaa palkansaajaväestön jälkeläiset eriarvoiseen asemaan yritysvarallisuutta perinnöksi (tai lahjaksi) saaviin nähden. Toiseksi veronhuojennussäännöstö voi johtaa myös saman jäämistön eri perillisten asettamiseen keskenään hyvin eriarvoiseen asemaan. Näin käy sellaisissa tilanteissa, joissa perittävä määrää testamentillaan jo(i)llekin perilliselle veronhuojennussäännösten alaisen yritysvarallisuuden muiden perillisten saadessa yleisten säännösten mukaan arvostettavaa omaisuutta tai joissa perittävä jo eläessään on lahjoittanut veronhuojennussäännösten tarkoittamaa omaisuutta jo(i)llekin perilliselleen. Perhe- ja perintöoikeuden professori Urpo Kankaan eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle antama, 20.5.2008 päivätty lausunto osoittaa, että yleisten arvostamissäännösten alaista varallisuutta saavan perillisen perintövero voi nousta huomattavasti korkeammaksi kuin perillisen, joka saa maatala- tai muuta veronhuojennussäännösten piiriin kuuluvaa yritysvarallisuutta.

2. Metsätilojen asema vuoden 2008 lainsäädäntöhankkeessa

Perintö- ja lahjaverolaissa ei ole määritelty veronhuojennussäännöksissä tarkoitettua maatilaa käsitettä. Kuten hallituksen esityksen 53/2008 vp perusteluissa on todettu, käsitettä on käytännössä tulkittu pitkälti samoin kuin tuloverotuksessa. Maatilatalouden tuloverolain (543/1967) mukaan maatilalla tarkoitetaan itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maatai metsätaloutta. Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdosten veronhuojennusjärjestelmän soveltamisalaa määrittelevässä 55 §:n 1 §:n 2) kohdassa edellytetään, että maatilalla harjoitetaan maataloutta, eikä huojennus ei siten sovellu pelkkään metsätalouden harjoittamiseen. Kun tilalla harjoitetaan sekä maataloutta että metsätaloutta, huojennus koskee myös metsävarallisuutta. (53/2008 vp, s. 11)

Veronhuojennussäännösten soveltaminen puhtaisiin metsätiloihin oli esillä valmisteltaessa toteuttamatta jäänyttä uudistusta, joka johti sittemmin peruutettuun hallituksen esitykseen 53/2008 vp. Niinpä 11.2.2008 päivätyssä valtiovarainministeriön vero-osaston luonnoksessa hallituksen esitykseksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:n säännökset oli ulotettu maatilojen ohella myös laissa määriteltävät ehdot täyttäviin metsätiloihin. Huojennusta olisi pykälään lisättäväksi ehdotetun 4 momentin mukaan sovellettu metsätilaan, ”jos:

- 1) verovelvollinen on maatalousyrittäjän eläkelain (1280/2006) mukaan vakuutettava hänen jatkaessaan metsätaloutta saamillaan varoilla ja vakuutus otetaan viimeistään 6 kuukauden kuluessa lahjoitushetkestä tai perinnönjättäjän kuolemasta; ja
- 2) jos metsätila on saatu lahjana, edellinen omistaja on omistanut luovutuksen kohteena olevan metsän vähintään 10 vuoden ajan ennen luovutusta”.

Jos saajana 4 momentissa tarkoitettussa tapauksessa olisi ollut alaikäinen, huojennus olisi 5 momentin mukaan voitu myöntää, jos vakuuttamisvelvollisuuteen liittyvät muut kuin ikää ja työskentelyyn osallistumista koskevat maatalousyrittäjän eläkelain mukaiset vaatimukset olisivat täyttyneet ja toimintaa olisi harjoitettu alaikäisen lukuun.

Luonnoksen perusteluosan mukaan ehdotetun muutoksen varsinaisena tarkoituksena oli ”saattaa aktiivista metsätaloutta harjoittavat yrittäjät verotuksellisesti samaan asemaan muiden maatalousyrittäjien kanssa”. Ehdotusten todettiin kuitenkin samalla edistävän useita hallituksen metsäpoliittisia tavoitteita, kuten kotimaisen puun käytön lisäämistä metsäteollisuuden puuhuollossa. Tähän tavoitteeseen oli määrä pyrkiä kahta tietä: yhtäältä metsänomistajien keski-ikää alentamalla ja toisaalta metsätilojen kokoa kasvattamalla. Perustelujen mukaan keskeinen ongelma oli metsätilojen sukupolvenvaihdosten vähäinen määrä ja tähän liittyen metsänomistajien korkea keski-ikä (59 vuotta). Metsänomistajan iän todettiin vaikuttavan merkittävästi metsätaloudelliseen aktiivisuuteen.

Toisena metsäpoliittisena ongelmana valtiovarainministeriön esitysluonnoksessa pidettiin metsätilojen pientä kokoa, mikä luonnoksen mukaan aiheuttaa tehokkuustappioita niin puun korjuussa kuin myös metsänhoitotoissa. Huojennuksen sitomisella maatalousyrittäjän eläkelain mukaiseen vakuutusvelvollisuuteen pyrittiin karsimaan huojennuksen piiristä yhtäältä muut kuin aktiivista metsätaloutta harjoittavat metsänomistajat ja toisaalta pienet metsätilat.

Valtiovarainministeriön luonnoksen mukaisia metsätiloja koskevia ehdotuksia ei kuitenkaan sisällytetty hallituksen esitykseen 53/2008 vp. Esityksessä tätä perusteltiin sillä, että huojennuksen tavoitteena on ”keventää omistajayrittäjän aktiivisesti harjoittaman maatalouden tai muun yritystoiminnan sukupolvenvaihdoksen verotusta” ja että ”valmistelun yhteydessä on osoittautunut, että tavoitetta on vaikea yhdistää pelkän metsätalouden harjoittamiseen”. Syynä esityksen mukaan on se, että metsäomaisuus on monille metsänomistajista sijoitusluontoista varallisuutta ja että metsätalous siten on varsin harvoille metsänomistajille pääasiallinen tai muuta ansiotoimintaa olennaisesti täydentävä toimeentulon lähde.

Hallitus kiinnitti esityksessään huomiota myös vaikeuksiin määritellä huojennuksen piiriin kuuluvat metsätilat tavalla, joka takaisi samanaikaisesti sekä huojennuksen yleisen elinkeino- ja työllisyyspoliittisten tavoitteiden että erityisten metsäpoliittisten tavoitteiden - tilakoon kasvattamisen, omistajien ikärakenteen muuttamisen ja puun tarjonnan lisääntymisen – toteutumisen. Esityksessä todettiin, että ”huojennuksen rajaaminen varsinaisesti yrittäjämäiseen toimintaan edellyttäisi verrattain suurta hehtaarimäärää” ja että ”metsätilan tulisi olla kooltaan jopa useampikertainen MYEL-vakuuttamisvelvollisuuteen liittyvään hehtaarimäärään nähden, jotta metsätila voisi tarjota yrittäjälle yksinomaisen toimeentulon”. Toisaalta valmistelussa esillä olleet maatalousyrittäjien eläkelain mukaisen vakuuttamisvelvollisuuden tilakokovaatimukset jättäisivät metsänomistuksen pirstoutuneisuuden vuoksi valtaosan yksityismetsänomistajista huojennuksen ulkopuolelle. Hallituksen esityksessä arvioitiinkin, että ”huojennuksen metsäpoliittisten tavoitteiden - tilakoon kasvattamisen, omistajien ikärakenteen muuttamisen ja puun tarjonnan lisääntymisen - kannalta huojennuksen vaikutukset jäisivät näin ollen MYEL:n mukaisilla rajauksilla varsin vaatimattomiksi”. Hallitus katsoi niin ikään, että ”rajan vetäminen tilakoon perusteella on myös tasavertaisuusnäkökohdista varsin ongelmallista”. (HE 53/2010 vp, s. 10)

3. Metsätiloja koskevan veronhuojennusjärjestelmän valtiosääntöoikeudellista arviointia

3.1. Perusteen hyväksyttävyyden vaatimus

Jos perintö- ja lahjaverotuksen veronhuojennus ulotetaan myös puhtaisiin metsätiloihin, verovelvollisten yhdenvertaisuudesta tinkiminen edellyttää myös tällöin perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttäviä perusteita. Kuten hallituksen esitys 53/2008 vp ja sen valmisteluvaiheet osoittavat, metsätilojen kohdalla on erotettava yhtäältä veronhuojennusjärjestelmän yleiset (elinkeino- ja työllisyyspoliittiset) tavoitteet ja toisaalta erityiset metsäpoliittiset tavoitteet - puun tarjonnan lisääminen kasvattamalla metsätilojen kokoa, muuttamalla omistajien ikärakennetta ja vähentämällä kuolinpesien merkitystä metsänomistuksessa. Viime mainituilla tavoitteilla ei ole suoranaista vastinetta huojennuksen piiriin nykyisin kuuluvan maatila- ja muun yritysvarallisuuden kohdalla.

Veronhuojennusjärjestelmän yleisenä tavoitteena on ollut estää se, että perintö- ja lahjaverotus vaarantaisi maatalouden ja muun yritystoiminnan jatkuvuutta, sekä mahdollistaa etenkin maa- ja metsätaloudessa toiminnan siirtyminen suvussa sukupolvelta toiselle. Kun aktiivisesti metsätaloutta harjoittavat ovat metsätilojen omistajista vähemmistönä, tällä yleisellä tavoitteella ei ole metsätilojen kohdalla samaa merkitystä kuin järjestelmän piiriin nykyisin kuuluvassa maa- ja metsätaloudessa.

Siinäkin tapauksessa, että perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä nykyisin säännellyn veronhuojennusjärjestelmän perusteita ylipäätään voidaan pitää merkityksellisinä myös puhtaiden metsätilojen kohdalla, nämä perusteet edellyttäisivät huojennuksen myöntämistä vain metsätaloutta aktiivisesti harjoittaville metsänomistajille. Passiivisten metsätilanomistajien sulkeminen järjestelmän ulkopuolelle pyrittiin hallituksen esityksen 53/2008 vp valmisteluvaiheessa varmistamaan siten, että huojennuksen saamisen edellytykseksi ehdotettiin säädettäväksi maatalousyrittäjien eläkelain mukainen vakuuttamisvelvollisuus. Tämä rajausta olisi kuitenkin vähentänyt mahdollisuuksia saavuttaa uudistuksen erityiset metsäpoliittiset tavoitteet.

Samaan metsätiloja koskevaan veronhuojennusjärjestelmään onkin vaikeaa yhdistää voimassa olevan perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:llä tavoiteltuja yleisiä tavoitteita ja puuntarjonnan lisäämistä koskevia erityisiä metsäpoliittisia tavoitteita. Yleiset tavoitteet edellyttävät metsätaloudellisesti aktiivisten ja passiivisten metsänomistajien erottelua. Tämä erotteluperuste ei ole välttämättä sillä tavoin yhteydessä metsänomistajien ikärakenteeseen ja metsätilojen kokoon, että se johtaisi metsäpoliittisten tavoitteiden edellyttämään veronhuojennusjärjestelmän soveltamisalan määrittelyyn.

Edeltävän tarkastelun johtopäätös voidaan esittää seuraavasti. Nykyisen veronhuojennusjärjestelmän yleisiä tavoitteita sekä keskustelussa esillä olleita erityisiä metsäpoliittisia tavoitteita voidaan pitää perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävänä perusteina poiketa verovelvollisten yhdenvertaisuudesta, joskaan yleiset tavoitteet eivät ole metsätaloudellisesti passiivisten metsänomistajien määrän vuoksi yhtä merkityksellisiä metsätilojen kuin järjestelmän piiriin nykyisin kuuluvien maatilojen kohdalla. Olennaista on, että yleisiä tavoitteita ja metsäpoliittisia tavoitteita on vaikea sovittaa yhteen samassa järjestelmässä sen vuoksi, että nämä tavoitteet edellyttävät erilaisia erottelukriteerejä: toisen tavoitteiston kannalta merkitykselliset kriteerit saattavat olla toisen tavoitteiston kannalta mielivaltaisia. Tämän vuoksi uudistuksen valmistelussa on nähdäkseni valittava, kumpaa tavoitteistoa pidetään ensisijaisena. Kun yritystoiminnan jatkuvuuteen sekä perheomistuksen säilymiseen liittyvät tavoitteet eivät omistajarakenteen vuoksi ole yhtä merkityksellisiä metsätilojen kuin maatilojen kohdalla, olisi nähdäkseni vakavasti harkittava vaihtoehtoa, että mahdollinen metsätilojen veronhuojennusjärjestelmä irrotetaan perusteiltaan perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä nykyisin säännellyn maatilojen ja muun yritysvarallisuuden veronhuojennusjärjestelmästä ja sitä perustellaan ensisijaisesti metsäpoliittisilla tavoitteilla.

Tämän vaihtoehdon valinta vaikuttaisi myös valtiosääntöoikeudellisen kysymyksenasetteluun. Perustavana ongelmana olisi yhä yhdenvertaisuus, yhtäältä erilaista omaisuutta perivien saman jäämistön perillisten kesken, toisaalta taas kokonaisuuteisluonteisessa katsannossa erityyppistä jäämistöä perivien ryhmien välillä. Olennaisena kysymyksenä yhdenvertaisuusperiaatteen näkökulmasta ei kuitenkaan enää olisi, perustelevatko nykyisen veronhuojennusjärjestelmän valtiosääntöoikeudellisesti hyväksyttävät perusteet sen ulottamista myös metsätiloihin. Sen sijaan olisi kysyttävä, muodostavatko metsäpoliittiset tavoitteet perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävän perusteen poiketa perintö- ja lahjaverotuksessa perustuslain 6 §:n edellyttämästä yhdenvertaisuusperiaatteesta. Kuten edellä olen selostanut, perustuslakivaliokunta on lausuntokäytännössään hyväksynyt verolainsäädännön, mukaan luettuna yhdenvertaisuusperiaatteesta tinkivien veronhuojennussäännösten, käyttämisen keinona yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Myös ne metsäpoliittiset tavoitteet, joilla julkisessa keskustelussa on perusteltu metsätilojen omistuksen sukupolvenvaihdosta helpottavia perintö- ja lahjaverotuksen huojennuksia, ovat nähdäkseni sellaisia perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttäviä perusteita, jotka oikeuttavat poikkeamaan verolainsäädännössä yhdenvertaisuuden periaatteesta.

3.2. Muut perusoikeuksien yleisiin rajoitusedellytyksiin liittyvät valtiosääntöoikeudelliset vaatimukset

Metsätiloille säädettävien veronhuojennusten on yhdenvertaisuuden rajoitusperusteen hyväksyttävyyden lisäksi täytettävä myös muut perusoikeuksien yleiset rajoitusperusteet, kuten välttämättömyys ja suhteellisuus. Olen yllä liittänyt näihin rajoitusperusteisiin ensinnäkin ns. osumatarkkuuden vaatimuksen, joka vastaa perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännössään korostamaa erotteluperusteiden mielivaltaisuuden kieltoa ja josta keskusteltiin hallituksen esityksen 53/2008 vp yhteydessä erityisesti yhtiömuotoista yritysvarallisuutta silmällä pitäen. Osumatarkkuuden vaatimusta perustelee myös metsätilojen omistajien keskinäinen yhdenvertaisuus: metsätilojen omistajien keskenään erilainen verotuskohtelu on voitava perustella veronhuojennusjärjestelmän tavoitteilla.

Osumatarkkuuden vaatimus edellyttää veronhuojennuksen tarkoittaman varallisuuden määrittämistä veronhuojennusjärjestelmän tavoitteiden kannalta optimaalisella tavalla. Yhtäältä huojennuksen ei tulisi kattaa varallisuutta, joka ei palvele näitä tavoitteita, ja toisaalta huojennuksen piiriin tulisi kuulua kaikki niiden kannalta merkityksellinen varallisuus. Kuten olen yllä todennut, nykyisen veronhuojennusjärjestelmän yleiset tavoitteet edellyttävät veronhuojennusten myöntämistä vain metsätaloudellisesti aktiivisille metsänomistajille. Jos taas metsätilojen veronhuojennuksia perustellaan ensisijaisesti puuntarjonnan lisäämistä koskevilla metsäpoliittisilla tavoitteilla, järjestelmää ei tulisi ulottaa sellaisiin tiloihin, joilla ei ole merkitystä

näiden tavoitteiden toteuttamiselle. Toisaalta erottelukriteerit eivät saisi jättää järjestelmän ulkopuolelle sellaisia tiloja, joiden omistuksen sukupolvenvaihdoksilla voidaan katsoa olevan vaikutusta näiden tavoitteiden saavuttamiseen. Osumatarkkuuden valtiosääntöoikeudellisesti riittävä varmistaminen edellyttää perusteltuja, mieluiten tutkimustulosten tukemia oletuksia eri rajausvaihtoehtojen todennäköisistä vaikutuksista.

Huojennukselle voidaankin säätää ehtoja, jotka liittyvät esimerkiksi tilan vähimmäispinta-alaan, metsänomistajan koulutukseen taikka tilalla työskentelyyn ja/tai asumiseen, liitännäiselinkeinoihin jne. Näiden ehtojen on kuitenkin oltava perusteltuja järjestelmän tavoitteiden kannalta. On myös mahdollista, että huojennuksen ehdot määritellään muun lainsäädännön sisältämien kriteerien avulla; esimerkkinä voidaan käyttää valtiovarainministeriön vero-osaston 11.2.2008 päivättyä esitysluonnosta, jossa kriteeriksi ehdotettiin maatalousyrittäjien eläkelain mukaista vakuuttamisvelvollisuutta. Kuitenkin myös silloin kun huojennuksen ehdot määritellään viittaamalla muuhun lainsäädäntöön, niiden on oltava perusteltuja huojennuksen tavoitteiden kannalta. Jos ehdot ovat tavoitteiden kannalta mielivaltaiset, synnytetään uusi yhdenvertaisuusongelma huojennuksen piiriin kuuluvien ja sen ulkopuolelle jäävien verovelvollisten metsätilanomistajien välillä.

Veronhuojennuslainsäädäntöä on valtiosääntöoikeudellisessa tarkastelussa arvioitava perustuslain 6 §:n tarkoittaman yhdenvertaisuusperiaatteen ohella niiden verolakeja koskevien vaatimusten kannalta, joista on säädetty perustuslain 81 §:n 1 momentissa. Niinpä huojennus on määriteltävä lain tasolla niin täsmällisesti, että verotuksen toimeenpanevan viranomaisen harkintavalta on luonteeltaan sidottua.

Välttämättömyyden ja suhteellisuuden vaatimukset edellyttävät osumatarkkuuden ohella luotettavaa arviota siitä, että ehdotettu veronhuojennus on vaikuttava, toisin sanoen, että on perusteltua odottaa sen johtavan huojennusjärjestelmälle asetettuihin ja yhdenvertaisuusperiaatteesta tinkimistä perusteleisiin tavoitteisiin. Tässä suhteessa merkityksellisiä ovat esimerkiksi sen kaltaiset tutkimustietoon perustuvat arvioinnit, joita sisältyy minulle toimitettuun, 26.11.2010 päivättyyn Jussi Leppäsen ja Harri Hännisen raporttiin Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksen puunmyynti- ja verokertymävaikutukset.

Oikeasuhtaisuuden vaatimuksella on merkitystä ennen kaikkea huojennuksen tason arvioinnissa. Yhdenvertaisuusperiaatteesta poikkeamista perustelevan yhteiskunnallisen intressin ja poikkeamisen merkittävyyden on oltava keskenään oikeasuhtaisia. Kuten olen yllä selostanut, perustuslakivaliokunta ei ole ottanut kantaa perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä nykyisin säännellyn maatala- ja muun yritysvarallisuuden veronhuojennuksen oikeasuhtaisuuteen. Valtiosääntöoikeudellisesti hyväksyttävästä tasosta tai sen vaihteluvälistä on siksi mahdotonta esittää täsmällistä arviota.

4. Vastaukset toimeksiannossa esitettyihin kysymyksiin

Edellä esittämäni perusteella vastaan toimeksiannossa minulle esitettyihin kysymyksiin seuraavasti:

1.-2. Perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä nykyisin säännellyn veronhuojennusjärjestelmän perusteena on yritystoiminnan jatkuvuuden varmistaminen sekä tähän liittyvät elinkeino- ja työllisyyspoliittiset tavoitteet, joita vielä maatilojen kohdalla täydentävät perheviljelmiä koskevat erityiset näkökohdat. Nämä ovat käsitykseni mukaan ovat perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttäviä perusteita, jotka perustelevat valtiosääntöoikeudellisesti verovelvollisten yhdenvertaisuudesta tinkimistä. Samoilla perusteilla voidaan valtiosääntöoikeudellisesti oikeuttaa myös järjestelmän ulottaminen puhtaisiin metsätiloihin, joskin metsätaloudellisesti passiivisten metsänomistajien määrän vuoksi niillä ei ole samaa merkitystä metsätilojen kuin järjestelmän piiriin nykyisin kuuluvien maatilojen kohdalla. Jos maataloutta harjoittamattomat metsätilat lisätään nykyisen veron huojennusjärjestelmän piiriin, tämä ei aiheuta tarvetta muuttaa maatilojen ja muun yritysvarallisuuden nykyistä, perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä säänneltyä järjestelmää.

Veronhuojennusjärjestelmän elinkeinopoliittisille tavoitteille antaa välillistä tukea myös perustuslain 18 §:ssä säännelty elinkeinotoiminnan harjoittamisen vapaus. Tämä on kuitenkin perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännössä tulkittu ensisijaisesti negatiiviseksi vapausoikeudeksi, eikä siitä voida johtaa välitöntä velvollisuutta tukea elinkeinotoimintaa esimerkiksi sukupolvenvaihdoksiin liittyvillä veronhuojennuksilla.

Metsätilojen perintö- ja lahjaverotuksesta käydyssä keskustelussa huojennuksia on perusteltu, paitsi perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä säännellyn järjestelmän yleisillä tavoitteilla, myös erityisillä metsäpoliittisilla, puuntarjonnan lisäämistä koskevilla tavoitteilla. Yleisten ja erityisten tavoitteiden yhdistäminen valtiosääntöoikeudellisesti hyväksyttävällä tavalla on kuitenkin vaikeaa, koska ne johtavat erilaisiin erottelukriteereihin: toisen tavoitteiston edellyttämät kriteerit voivat olla toisen tavoitteiston kannalta mielivaltaisia. Olisikin vakavasti harkittava vaihtoehtoa, että mahdollinen metsätilojen veronhuojennusjärjestelmä irrotetaan perusteiltaan perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä nykyisin säännellystä maatilojen ja muun yritysvarallisuuden veronhuojennusjärjestelmästä ja sitä perustellaan ensisijaisesti metsäpoliittisilla erityistavoitteilla. Myös näitä voidaan pitää sellaisina perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävinä perusteina, jotka oikeuttavat poikkeamaan verolainsäädännössä verovelvollisten yhdenvertaisuudesta.

3. Riippumatta siitä, säädetäänkö metsätilojen veronhuojennuksesta ensisijaisesti perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä nykyisin säännellyn järjestelmän yleisten tavoitteiden vai metsäpoliittisten erityistavoitteiden saavuttamiseksi, järjestelmän piiriin kuuluva varallisuus on määriteltävä täsmällisin lain säännöksin. Tätä edellyttävät sekä perustuslain 81 §:n 1 momentissa verolaeille asetetut vaatimukset että huojennussääntelyn osumatarkkuus, jolla puolestaan on kytkeä perusoikeuksien yleisiin rajoitusedellytyksiin kuuluiin suhteellisuuteen ja välttämättömyyteen. Huojennuksen ehdot voivat liittyä esimerkiksi tilan vähimmäispinta-alaan, metsänomistajan koulutukseen taikka tilalla työskentelyyn ja/tai asumiseen, liitännäiselinkeinoihin jne. Ehtojen on kuitenkin aina oltava perusteltuja järjestelmän tavoitteiden kannalta. On myös sinänsä valtiosääntöoikeudellisesti mahdollista, että huojennuksen ehdot määritellään muun lainsäädännön, kuten eläkelainsäädännön, sisältämien kriteerien avulla. Kuitenkin myös tällöin ehtojen on oltava perusteltuja huojennuksen tavoitteiden kannalta. Jos ehdot ovat tavoitteiden kannalta mielivaltaiset, synnytetään uusi yhdenvertaisuusongelma huojennuksen piiriin kuuluvien ja sen ulkopuolelle jäävien verovelvollisten metsätilanomistajien välillä.

4. Perintö- ja lahjaverotuksen veronhuojennusjärjestelmän ulottaminen metsätiloihin ei nähdäkseni ainakaan valtiosääntöoikeudellisista syistä edellytä muutoksia metsätilojen muussa verotuskohtelussa. Tämä koskee sekä vaihtoehtoa, jossa perusteluna käytetään perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä nykyisin säännellyn järjestelmän yleisiä tavoitteita, että vaihtoehtoa, jossa huojennusta perustellaan erityisillä metsäpoliittisilla tavoitteilla. Valtiosääntöoikeudelliset näkökohdat eivät kummassakaan tapauksessa vaadi metsätilojen sekä huojennuksen piiriin nykyisin kuuluvan maatila- ja muun yritysvarallisuuden muun verotuskohtelun yhtenäistämistä.

Tuloverotusta koskevat veropoliittiset ratkaisut eivät ole sidoksissa tietynlaisen varallisuuden sukupolvenvaihdosten helpottamista tarkoittaviin perintö- ja lahjaverotuksen huojennuksiin. On olemassa perusteita siirtää metsätilojen verotusta elinkeinoverotuksen puolelle, kuten Ruotsissa on menetelty. Jos metsätilojen perintö- ja lahjaverotusta koskeva veronhuojennusjärjestelmä säädettäisiin yleisten elinkeinotoiminnan jatkuvuuteen sekä siihen liittyvien elinkeino- ja työllisyyspoliittisten tavoitteiden vuoksi, voitaisiin argumentoida, että verotuksellinen johdonmukaisuus edellyttäisi muutoksia myös metsätilojen tuloverotuksessa. Argumentti on kuitenkin luonteeltaan veropoliittinen eikä valtiosääntöoikeudellinen.

Eläkepoliittiset ratkaisut noudattavat niin ikään toisia perusteita kuin perintö- ja lahjaverotuksen huojennukset. Metsätilojen veronhuojennuksia koskevilla veropoliittisilla ratkaisuilla ei ole valtiosääntöoikeudellisia seurausvaikutuksia metsätilojen omistajien maatalousyrittäjien eläkelain tai yrittäjien eläkelain mukaiseen vakuuttamisvelvollisuuteen. Perustuslain 19 §:n 2 momentti edellyttää, että lailla taataan perustoimeentulon turva muun muassa vanhuuden varalta. Tämä perustuslaillinen toimeksianto koskee myös metsätiloja omistavaa eläkeläisväestöä. Sinänsä perusteltu tavoite on, että verolainsäädännössä ja sosiaaliturvalainsäädännössä omaksutut metsätiloja ja niiden omistajia koskevat ratkaisut ovat sopusoinnussa keskenään. Tämä vaatimus ei kuitenkaan perustu perustuslain 19 §:n 2 momenttiin tai muuhunkaan perustuslain säännökseen.

Helsingissä 12.1.2011

Kaarlo Tuori
Oikeustieteen tohtori
Professori

Liite 4 Professori Tuomas Ojasen lausunto metsätilan sukupolvenvaihdon veronhuojennuksista perustuslain näkökulmasta

Tuomas Ojanen

LAUSUNTO

19.2.2011

Metsäntutkimuslaitoksen metsätilakoon ja rakenteen kehittämishanke on pyytänyt maa- ja metsätalousministeriön toimeksiannosta oikeustieteellistä asiantuntijalausuntoani metsätilan sukupolvenvaihdon veronhuojennuksista Suomen perustuslain näkökulmasta. Lausuntoani on pyydetty etenkin seuraavista kysymyksistä:

1. Olisiko perustuslain (PL) 6 §:n, 18 §:n ja 19 §:n mukaan mahdollista ja perusteltua säätää maataloutta harjoittamattomille metsätiloille perintö- ja lahjaverolain (PerVL) 55 - 57 §:n mukaisia huojennuksia, jos huojennuksen tämänhetkiseen tasoon ei kiinnitetä huomiota?
2. Jos metsätiloja koskevia huojennuksia olisi mahdollista ja perusteltua säätää, niin täyttävätkö PerVL 55 - 57 §:n mukaiset huojennukset nykymuodossaan PL 6 §:ssä mainitun hyväksyttävän perusteen? Erityisesti, merkitsisikö maataloutta harjoittamattoman metsätilan lisääminen PerVL 55 § huojennettaviin kohteisiin tarvetta muuttaa olemassa olevia maatilojen ja yritysten PerVL-huojennuksia?
3. Jos metsätiloja koskevia PerVL 55 - 57 §:n mukaisia huojennuksia olisi mahdollisia ja perusteltua säätää, voidaanko huojennuksen saamiselle asettaa ehtoja? Jos ehtoja voidaan asettaa, niin millaiset ehdot olisivat perusteltuja PL:n 6 §:n, 18 §:n ja 19 §:n näkökulmasta (vähimmäispinta-ala, päätoimisuus, metsänomistajan koulutus, tilalla työskentely, tilalla asuminen, otettava yrittäjävakuutus, liitännäiselinkeinot jne.)?
4. Koska PerVL 55 - 57 §:n huojennukset kohdistuvat poikkeuksetta maatilatalouden tuloverolain (MVL) ja elinkeinotuloverolain (EVL) mukaan verotettaviin yrityksiin, niin voidaanko maataloutta harjoittamattoman metsätilan vero- ja yrittäjäeläkesäännöksissä jatkaa nykyisellä käytännöllä, vai olisiko siihen syytä tehdä muutoksia PL 6 §:n, 18 §:n, 19 §:n ja 81 §:n perusteella? Erityisesti, 1) voidaanko yksityismetsätalouden tuloverotus säilyttää tuloverolain (TVL) puolella vai olisiko se perusteltua siirtää maatilatalouden tuloverolain tai elinkeinotuloverolaissa EVL- tai MVL-tulolähteen puolelle ja 2) voidaanko ja tulisiko yksityismetsätalouden yrittäjäeläkevakuutus (MYEL tai YEL) säätää pakolliseksi kaikille yrittäjiksi katsottaville metsänomistajille?

Esitän lausuntonani kohteliaimmin seuraavan.

Perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n sisältö ja tavoitteet

Maatilojen ja muiden yritysten sukupolvenvaihdoksia koskevat veronhuojennussäännökset tulivat alun perin voimaan 1.5.1979 voimaan tulleella perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta annetulla lailla (318/1979). Veronhuojennusten keskeisenä tarkoituksena oli estää maatalouden ja muun yritystoiminnan jatkuvuuden vaarantuminen perintö- ja lahjaveron takia tilanteessa, jossa varallisuus siirtyy perintönä tai lahjana toimintaa jatkavalle perilliselle tai lahjansaajalle. Koska 1970-luvun lopulla kiinteistöjen ja osakkeiden verotusarvot yleensä olivat merkittävästi niiden käypiä arvoja alemmat, tavoitteeseen pyrittiin siten, että huojennus tarkoitti yritysvarallisuuden arvostamista käyvän arvon sijasta varallisuusverotuksessa noudatettuun arvoon.³

Verotusarvojen sittemmin noustua ja vuoden 1979 lain huojennusvaikutuksen siten heikennettyä yritysten ja maatilojen sukupolvenvaihdoksiin kohdistuvaa verotusta kevennettiin vuonna 2004 voimaan tulleella lainmuutoksella (576/2004) siten, että arvostamistaso alennettiin 40 prosenttiin varallisuusverotuksessa noudatetusta arvosta. Samalla muutoinikin laajennettiin sukupolvenvaihdoshuojennusta.⁴

Voimassa olevan perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 55 §:n nojalla osa perintö- ja lahjaverosta voidaan jättää maksuunpanematta, jos veronalaiseen perintöön tai lahjaan sisältyy maatila, muu yritys tai osa niistä. Maatilan tai muun yrityksen osalla tarkoitetaan myös vähintään yhtä kymmenesosaa maatilan tai yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista tai osuuksista. Huojennuksen soveltaminen edellyttää verovelvollisen ennen verotuksen toimittamista tekemää pyyntöä.

Edellytyksenä huojennukselle on, että verovelvollinen jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista tai 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. Maksuunpanematta jätettävän veron osan laskemiseksi määritetään ensin perinnöstä tai lahjasta perintö- ja lahjaverolain yleisten säännösten mukaan määräytyvä vero. Varat arvostetaan tällöin käypään arvoon, jolla tarkoitetaan lähtökohtaisesti todennäköistä luovutushintaa.

Näin määrätystä verosta vähennetään vero, joka perintöosuudesta tai lahjasta olisi määrättävä, jos maatilan maatalousmaa ja sitä vastaava CAP-maatilatukioikeus, rakennukset, rakennelmat, koneet, kalusto ja laitteet sekä niihin kohdistuvat velat samoin kuin muuhun yritykseen kuin maatilaan kuuluva yritysvarallisuus arvostettaisiin 40 prosenttiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005), jäljempänä

³ Valtiovarainministeriö oli asettanut vuonna 1978 toimikunnan, jonka tehtävänä oli perintö- ja lahjaverolain kokonaisuudistus. Osatehtävänään toimikunnan tuli kiireellisesti tehdä ehdotuksensa muun ohessa omaisuuden arvostusperusteita koskevien ja muiden säännösten muuttamisesta silmällä pitäen erityisesti sitä, ettei maatilatalouden ja muun yritystoiminnan harjoittamisen jatkuvuus vaarannu maatilan tai muun perheyriksen siirtyessä perintönä tai muulla tavoin toimintaa jatkavalle perilliselle. Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan mietintö valmistui vasta 1980. Ks. Komiteanmietintö 1980:16.

⁴ Ks. HE 84/2004 vp (Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta).

arvostamislain, 3 ja 4 luvun mukaisten perusteiden mukaisesta määrästä. Nettovarallisuuslaskennan ulkopuolelle jäävät, mutta huojennuksen soveltamisalaan kuuluvat varat arvostetaan 40 prosenttiin käyvästä arvosta.

Osakeyhtiön yritysvarallisuus arvostetaan määrään, joka vastaa 40 prosenttia mainitun arvostamislain 4 ja 5 §:n mukaisten perusteiden mukaan määrästä. Lähtökohtaisesti sukupolvenvaihdon kohteena olevan yhtiön osakkeet arvostetaan siten 40 prosenttiin niiden vertailuarvosta.

Perintö- ja lahjaverolaissa ei ole määritelty maatilaa käsitettä. Käytännössä maatilaa käsitettä on kuitenkin tulkittu pitkälti maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 2 §:n 2 momentin mukaisesti niin, että maatilalla tarkoitetaan "itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta".

Syyt metsätilojen rajaamiselle veronhuojennuksen ulkopuolelle

Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdosten veronhuojennussäännös edellyttää, että maatilalla harjoitetaan maataloutta. Huojennus ei siten sovellu pelkkään metsätalouden harjoittamiseen. Jos kuitenkin tilalla harjoitetaan sekä maataloutta että metsätaloutta, huojennus voidaan kohdistaa myös metsään.

Vuoden 1979 ja 2004 lakien esitöistä ei ilmene, minkä takia huojennussääntelyä ei ulotettu pelkän metsätalouden harjoittamiseen. Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan mietinnössä aikoinaan vain todettiin lakonisesti ilman jatkoerittelyä, että "pelkkä metsätalouden harjoittaminen ei oikeuttaisi maatilaa koskevaan huojennukseen".

Perusteluja metsätilojen pois jättämiselle veronhuojennussääntelyn piiristä löytyy enemmälti vasta hallituksen esityksestä 53/2008 vp, jonka käsittely eduskunnassa sinänsä raukesi tasavallan presidentin peruutettua esityksen.⁵

Hallituksen esityksessä ensinnäkin painotetaan, että veronhuojennuksen tavoitetta keventää omistajayrittäjän aktiivisesti harjoittaman maatalouden tai muun yritystoiminnan sukupolvenvaihdon verotusta "on vaikea yhdistää pelkän metsätalouden harjoittamiseen". Tämä taas johtuu esityksen mukaan siitä, että metsäomaisuus on "varsin huomattavalle osalle metsänomistajista luonteeltaan sijoitusluontoista varallisuutta. Sellaisia metsätaloustöihin itse osallistuvia metsänomistajia, joille metsätalous muodostaa pääasiallisen toimeentulon tai muuta ansiotoimintaa olennaisesti täydentävän toimeentulon lähteen, on varsin vähän suhteessa kaikkiin metsänomistajiin." Lisäksi esityksessä todetaan, ettei lainsäädännössä ole lainkaan määritelty metsäyrittäjän käsitettä "määrittelyyn liittyvien pulmien vuoksi."

⁵ HE 53/2008 vp (Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta). Ks. myös valtiovarainministeriön vero-osaston luonnos 11.2.2008 hallituksen esitykseksi Eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain ja tuloverolain 47 §:n muuttamisesta. Luonnoksessa tarkastellaan seikkaperäisesti metsätilojen sukupolvenvaihdoksiin liittyviä näkökohtia (ks. s. 7 ja 9-10). Luonnoksessa huojennus laajennettiin koskemaan myös metsätilaa edellyttäen, että verovelvollinen on maatalousyrittäjän eläkelain mukaan vakuutettava jatkaessaan metsätaloutta saamallaan varoilla. Lisäksi edellytettiin, että lahjanantaja on omistanut metsätilan vähintään viiden vuoden ajan ennen saantoa.

Esityksen mukaan sen valmistelussa oli ollut päävaihtoehtona huojennuksen kytkeminen maatalousyrittäjän eläkelain (1280/2006), jäljempänä MYEL, mukaiseen pakolliseen vakuuttamisvelvollisuuteen. Esityksen mukaan rajanveto huojennuksen piiriin kuuluvien ja sen ulkopuolelle jäävien metsätilojen välillä osoittautui kuitenkin ”monessa suhteessa hyvin ongelmalliseksi”. Ensinnäkin huojennuksen rajaaminen varsinaisesti yrittäjämäiseen toimintaan edellyttäisi verrattain suurta hehtaarimäärää, jotta metsätila voisi tarjota yrittäjälle yksinomaisen toimeentulon. Lisäksi MYEL:n edellyttämät tilakokovaatimuksetkin jättäisivät esityksen mukaan valtaosan yksityismetsänomistajista huojennuksen ulkopuolelle, koska metsänomistus on Suomessa pirstoutunutta. Näin ollen huojennuksen metsäpoliittisten tavoitteiden - tilakoon kasvattamisen, omistajien ikärakenteen muuttamisen ja puun tarjonnan lisääntymisen - kannalta huojennuksen vaikutukset jäisivät MYEL:n mukaisilla rajauksilla varsin vaatimattomiksi. Lopuksi esityksessä todetaan, että rajan ”vetäminen tilakoon perusteella on myös tasavertaisuusnäkökohdista varsin ongelmallista”. Esityksen mukaan metsäpoliittisten tavoitteiden todellinen edistäminen ja tasavertaisuusongelman merkittävä vähentäminen edellyttäisikin tilakokovaatimuksen olennaista alentamista. Tällöin jouduttaisiin kuitenkin käytännössä luopumaan siitä peruslähtökohdasta, että huojennus kohdistuu yrittäjämäiseen toimintaan. Samalla ”tasavertaisuuspulmat, jotka johtuvat metsävarallisuutta ja muunlaista varallisuutta perivien erilaisesta verokohtelusta, kärjistyisivät.”⁶

Kaikista näistä syistä hallitus päätyi luopumaan huojennuksen laajentamisesta metsätiloihin.

Tässä yhteydessä on kuitenkin syytä todeta, että lausuntoani varten käyttööni saamaani muuhun aineistoon sisältyy seikkoja, jotka ainakin jossain määrin horjuttavat hallituksen esityksessä 53/2008 vp esitettyjä perusteluja metsätilojen rajaamiselle veronhuojennuksen ulkopuolelle. Tosin on myös syytä korostaa, että hallituksen esitys on lähtökohtaisesti merkityksellisempi oikeuslähdeopilliselta kannalta kuin erilainen muu esitykseen liittyvä valmistelu- tai vastaava aineisto olkoonkin, että tässä tapauksessa kyseinen esitys ei johtanut lain säätämiseen.

Ensinnäkin hallituksen esitystä 53/2008 vp edeltäneessä valtiovarainministeriön vero-osaston luonnoksessa 11.2.2008 hallituksen esitykseksi laeiksi perintö- ja lahjaverolain ja tuloverolain 47 §:n muuttamisesta huojennus olisi ulotettu myös metsätiloihin edellyttäen, että verovelvollinen on maatalousyrittäjän eläkelain mukaan vakuutettava jatkaessaan metsätaloutta saamallaan varoilla. Lisäksi edellytettiin, että lahjanantaja on omistanut metsätilan vähintään viiden vuoden ajan ennen saantoa. Ehdotuksen taustalla oli lähtökohta, jonka mukaan ei ollut ”perustetta sulkea tiettyä toimialaa kokonaan huojennuksen piiristä silloin, kun kysymyksessä on yritystoimintaan rinnastettavasta metsätaloudesta.”⁷

Lisäksi lausuntoani varten käyttööni toimitettu aineisto tuo esiin seikkoja, joiden valossa hallituksen esityksessä 53/2008 vp näytetään ylikorostavan metsäomaisuuden luonnetta metsänomistajien sijoitusluonteisena varallisuutena. Esimerkiksi Metlan metsänomistajakyselyn mukaan metsäomistuksiin liittyy myös muita tavoitteita lopputuloksella, että vain noin 15 % metsänomistajista pitää metsäomistuksiaan puhtaan sijoitusluonteisena. Perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä nykyisin säädetyssä veronhuojennusjärjestelmässä sallitaan myös se, että maatalouden harjoittamisen ohella yritystoiminta voi sisältää muuta tuotannollista toimintaa, metsätalous mukaan lukien. Vastaavasti olisi ajateltava, ettei huojennuksen ulottamisen edellytykseksi metsätiloihin riittäisi se, että metsätalous olisi yksinomainen yritystoiminnan muoto, vaan metsätila voisi päästä huojennuksen piiriin, jos metsätila yhdessä mahdollisen muun elinkeinotoiminnan

⁶ HE 53/2008 vp, s. 11.

⁷ valtiovarainministeriön vero-osaston luonnos 11.2.2008 hallituksen esitykseksi laeiksi perintö- ja lahjaverolain ja tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, s. 7.

(esimerkiksi matkailutoiminnan) täyttää kokonaisuutena arvioiden tuotannollisen toiminnan edellytykset.

Lopuksi Metlan metsänomistaja-aineistosta tehdystä laskelmasta ilmenee, että vaikka MYEL:n mukaisilla rajauksilla suuri osa metsänomistajista olisi jäänyt huojennuksen ulkopuolelle, rajauksiin perustuva huojennus olisi kohdistunut yli kahdelle miljoonalle metsämaahehtaarille, jolloin yhdessä maatalousyrittäjillä olevan kolmen miljoonan metsämaahehtaarin kanssa huojennuksen piiriin olisi tullut kuitenkin yli puolet yksityismetsien noin 10,5 miljoonan hehtaarin metsämaan *pinta-alasta*.

Veronhuojennusten valtiosääntöoikeudellisen arvioinnin lähtökohtia ja perusteita

Perustuslakivaliokunnan käytännön puute veronhuojennusjärjestelyistä perustuslain 6 §:n näkökulmasta

Sen paremmin vuoden 1978 kuin vuoden 2004 lakeja ei käsitelty eduskunnan perustuslakivaliokunnassa, joten perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n perustuslainmukaisuudesta ei ole perustuslakivaliokunnan kannanottoja. Myöskään kyseisiä lakeja koskeviin hallituksen esityksiin⁸ ei sisälly sukupolvenvaihdoshuojennusten tarkastelua perustuslain kannalta. Tosin tässä yhteydessä on korostettava, että perustuslain perusoikeussäännökset uudistettiin kokonaisuudessaan vuonna 1995 ja että 1.3.2000 tuli voimaan uusi Suomen perustuslaki (731/1999). Kun perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n mukaisten veronhuojennusten perustuslainmukaisuutta on arvioitava *voimassa olevan* perustuslain mukaan, veronhuojennusten valtiosääntöoikeudellisessa arvioinnissa ei voida antaa kovin suurta merkitystä varsinkaan ennen vuoden 1995 perusoikeusuudistusta vallinneelle perusoikeusdoktriinille.

Perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännössä tosin löytyy lausuntoja muualla lainsäädännössä säännellyistä veronhuojennusjärjestelyistä.⁹ Näissä lausunnoissa perustuslakivaliokunta on kuitenkin ennen muuta arvioinut veronhuojennussäännöksiä verolaeille sisältövaatimuksia asettavan perustuslain 81 §:n kannalta. Perustuslain 81 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Verolaista tulee perustuslakivaliokunnan vakiintuneen käytännön mukaan ilmetä yksiselitteisesti verovelvollisuuden piiri. Lain säännösten tulee myös olla sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä on sidottua.¹⁰

Perustuslakivaliokunnalta pyydettiin lausuntoa edellä mainitusta hallituksen esityksestä 53/2008 vp, jolla olisi muutettu perintö- ja lahjaverolakia siten, että maatilojen ja muiden yritysten sukupolvenvaihdosten verotusta olisi entisestään kevennetty. Koska tasavallan

⁸ Ks. HE 290/1978 vp ja HE 84/2004 vp.

⁹ PeVL 44/2005 vp.

¹⁰ Ks. perustuslain 81 §:stä esim. perustuslakivaliokunnan lausunnot PeVL 66/2002 vp, PeVL 3/2003 vp, PeVL 46/2004 vp, PeVL 32/2005 vp, PeVL 44/2005 vp, PeVL 47/2005 vp ja PeVL 55/2005 vp. Perustuslakia koskevan hallituksen esityksen (HE 1/1998 vp) yksityiskohtaisissa perusteluissa on todettu perustuslain 81 §:stä, että laissa tulisi säätää verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Laista tulisi yksiselitteisesti ilmetä verovelvollisuuden piiri. Lain säännösten tulisi myös olla sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä olisi sidottua. Lisäksi verolaissa edellytettäisiin säädettäväksi, miten verovelvollinen voi saada oikeusturvaa hakemalla muutosta verotuspäätökseen.

presidentti sittemmin 28.11.2008 peruutti esityksen, asian käsittely lopetettiin valiokunnassa ennen lausunnon antamista. Näin ollen perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n mukaisen veronhuojennusjärjestelmän perustuslainmukaisuudesta ei ole perustuslakivaliokunnan lausuntoa.

Perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuus- ja syrjintäkieltosääntely lainsäätäjän toiminnassa

Perustuslain 6 §:n 1 momentti sisältää yleisen yhdenvertaisuuslausekkeen, jonka mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Säännöstä täydentää 2 momentin syrjintäkielto, jossa kielletään asettamasta ketään eri asemaan henkilöön liittyvän syyn perusteella ”ilman hyväksyttävää perustetta”.

Pitkän aikaa perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen katsottiin velvoittavan lähinnä lainsoveltajia, joiden toiminnassa yhdenvertaisuus lain edessä tarkoitti mielivallan kieltä sekä vaatimusta samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tilanteissa *viranomaisessa* tai *tuomioistuimessa*. Sitä vastoin perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen merkitys lainsäätäjän toiminnassa täsmentyi lopullisesti vasta vuoden 1995 perusoikeusuudistuksen myötä.¹¹ Perusoikeusuudistuksen esitöissä todettiin yhdenvertaisuussäännöksestä lainsäätäjän toiminnassa seuraavaa:

”Yhdenvertaisuussäännös kohdistuu myös lainsäätäjään. Tämä on näkynyt erityisesti 1970-luvulta alkaen myös eduskunnan perustuslakivaliokunnan käytännössä. Valiokunnan tulkintojen mukaan laki voi olla ristiriidassa nykyisen hallitusmuodon 5 §:n kanssa, jos se ilman yleisesti hyväksyttävää perustetta, siis mielivaltaisesti, asettaa kansalaisia tai kansalaisryhmiä toisia edullisempaan tai epäedullisempaan asemaan. Yhdenvertaisuussäännös ei kuitenkaan edellytä kaikkien kansalaisten kaikissa suhteissa samanlaista kohtelua, elleivät asiaan vaikuttavat olosuhteet ole samanlaisia (esim. PeVL 1/1986 vp, PeVL 2/1987 vp, PeVL 3/1988 vp). Yhdenvertaisuusnäkökohdilla on merkitystä sekä myönnettäessä lailla etuja ja oikeuksia kansalaisille että asetettaessa heille velvollisuuksia (esim. PeVL 9 ja 10/1985 vp). Toisaalta lainsäädännölle on ominaista, että se kohtelee tietyn hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin vuoksi ihmisiä eri tavoin edistääkseen muun muassa tosiasiallista tasa-arvoa. Perustuslakivaliokunta on viimeaikaisessa käytännössään nimenomaisesti korostanut, ettei hallitusmuodon 5 §:stä voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn (PeVL 12/1990 vp, PeVL 3/1991 vp).”

Näin ollen perusoikeusuudistuksen esitöissä korostetaan yhtäältä yhdenvertaisuussäännöksen merkitystä lainsäätäjän toiminnassa tavalla, joka kiteytyy vaatimukseen siitä, ettei, ettei ketään saa ”ilman yleisesti hyväksyttävää perustetta, siis mielivaltaisesti, asettaa.... toisia edullisempaan tai epäedullisempaan asemaan”.

Perustuslain 6 §:n 1 momentin yleistä yhdenvertaisuussäännöstä täydentää perusoikeusuudistuksessa lisätty perustuslain 6 §:n 2 momentin syrjintäkieltosäännös, jossa kielletään asettamasta ketään eri asemaan henkilöön liittyvän syyn perusteella ”ilman hyväksyttävää perustetta”. Perustuslainkohta ei kuitenkaan kiellä kaikenlaista erontekoa ihmisten välillä, vaikka erottelu perustuisi säännöksessä nimenomaan mainittuun syyhyn. Sitä vastoin olennaista on, voidaanko erottelu perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla. Perusoikeusuudistuksen esitöiden mukaan perustelulle asetettavat vaatimukset ovat kuitenkin korkeat erityisesti

¹¹ Ks. esim. *Mikael Hidén*, Hallitusmuodon yhdenvertaisuusnormi ja lainsäätäjä. Teoksessa Juhlajulkaisu Urho Kaleva Kekkonen 1900 – 3/9 – 1975. Helsinki 1975, s. 23-46, s. 45, jossa todetaan, että perustuslakivaliokunnan käytännössä vuoden 1919 hallitusmuodon yhdenvertaisuussäännös (HM 5 §) oli jäänyt ”melko lailla sivuun” ja että sen tulkinnoissa oli havaittavissa ”hapuiluvuutta ja kertakäyttöisyyden leimaa enemmän kuin perustuslakitulkinnoissa yleensä”.

säännöksessä nimenomaisesti lueteltujen kiellettyjen erotteluperusteiden suhteen.

Perustuslain 6 §: 2 momentissa on pyritty nimenomaisesti luettelemaan sellaisia syrjintäperusteita, joita voidaan suomalaisessa yhteiskunnassa pitää syrjintäkiellon ydinalueena. Kiellettyinä erotteluperusteina on lueteltu sukupuoli, ikä, alkuperä, kieli, uskonto, vakaumus, mielipide, terveydentila ja vammaisuus. Luettelo ei ole kuitenkaan tyhjentävä, vaan lueteltuihin kiellettyihin erotteluperusteisiin rinnastetaan muut henkilöön liittyvät syyt. Perusoikeusuudistuksen esitöiden mukaan sellaisia ovat esimerkiksi yhteiskunnallinen asema, varallisuus, yhdistystoimintaan osallistuminen, perhesuhteet, raskaus, aviollinen syntyperä, sukupuolinen suuntautuminen ja asuinpaikka.¹² – Nyt arvioitavana olevien kysymysten valtiosääntöoikeudellisen arvioinnin kannalta on huomionarvoista, että perustuslain 6 §:n 2 momentista voidaan näin ollen johtaa kielto asettaa ketään ilman hyväksyttävää perustetta eri asemaan yhteiskunnallisen aseman ja varallisuuden perusteella.

Toisaalta perusoikeusuudistuksen esitöistä tulee kuitenkin esiin perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännössä jo ennen perusoikeusuudistusta omaksuttu ajatus *lainsäätäjän laajasta harkintavallasta* ”pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn”.¹³ Yhdenvertaisuussäännöksen normatiivisen vaikutuksen ”tiukkuuden astetta” *lainsäätäjän toiminnassa* voidaan siten luonnehtia tietyllä tavalla matalammaksi verrattuna lainsoveltajiin.¹⁴ Vaikka perustuslain 6 §:n 2 momentin syrjintäkieltosäännöksen on katsottu jossain määrin kaventaneen *lainsäätäjän* ”laajaa harkintamarginaalia” perusoikeusuudistuksen jälkeen¹⁵, perustuslakivaliokunta on toistuvasti korostanut eri yhteyksissä *lainsäätäjän laajaa harkintamarginaalia* yhtä hyvin perusoikeusuudistuksen kuin Suomen perustuslain (731/1999) voimaantulon jälkeisessä lausuntokäytännössään.¹⁶ Lisäksi huomionarvoista on, ettei *lainsäätäjän harkintavaltaa* korostava doktriini ole rajoittunut vain yleisen yhdenvertaisuussäännöksen alaan, vaan se on ulottunut perustuslain 6 §:n 2 momentin syrjintäkieltosäännöksen soveltamisalalle.¹⁷ *Lainsäätäjän harkintavallan laajuuteen* vaikuttaa yleisesti ottaen se, kuinka painavina erottelulle esitettäviä perusteita voidaan pitää perusoikeusjärjestelmän kannalta. Yleisesti ottaen hyväksyttävän perusteen painoarvoa voidaan pitää sitä suurempana, mitä kiinteämmin erottelun tavoite liittyy perusoikeuksien turvaamiin seikkoihin.¹⁸

Olennaista siis on, voidaanko erottelu perustella *perusoikeusjärjestelmän kannalta* hyväksyttävällä syyllä. Tältä osin valiokunnan käytännössä on vaadittu sitä, että hyväksyttävä syy on ollut *asiallisessa ja kiinteässä yhteydessä* säädettävän lain

¹² HE 309/1993 vp, s. 43.

¹³ Ensimmäisen kerran perustuslakivaliokunta painotti *lainsäätäjän laajaa harkintavaltaa* lausunnossa PeVL 12/1990vp. Ks. myös ennen perusoikeusuudistusta annetut lausunnot PeVL 3/1991 vp ja PeVL 23/1994vp.

¹⁴ Ks. *Veli-Pekka Viljanen*, Perustuslain yhdenvertaisuussäännökset eduskunnan perustuslakivaliokunnan käytännössä. Juhlajulkaisu Heikki Kulla 1959 – 28/8 -2010, s. 494-514.

¹⁵ *Martin Scheinin*, Yhdenvertaisuus ja syrjinnän kielto (PL 6 §). Teoksessa Pekka Hallberg ym.

Perusoikeudet. Helsinki 1999, s. 231-261, s. 235-237. Vrt. *Ilkka Saraviita*, Suomalainen perusoikeusjärjestelmä. Helsinki 2005, s. 324-336, jossa yhdenvertaisuussäännöksen normatiivisen vaikutuksen katsotaan pikemminkin heikentyneen.

¹⁶ Ks. esim. tuoreimmista lausunnoista esim. PeVL 18/2010 vp , s. 3/II ja PeVM 11/2009 vp ja PeVL 37/2010 vp.

¹⁷ Ks. esim., PeVL 44/2010 vp ja PeVL 1/2006 vp.

¹⁸ Ks. Viljanen, s. 503 ja 504.

tarkoitukseen.¹⁹ Kuten perusoikeusuudistuksen esitöissä huomautetaan, perusteluille asetettavat vaatimukset ovat erityisesti perustuslain 6 §:n 2 momentissa lueteltujen kiellettyjen erotteluperusteiden kohdalla korkeat.²⁰ Kun valiokunta on arvioinut hyväksyttävän perusteen käsillä oloa sekä sen asiallista ja kiinteää yhteyttä lain tarkoitukseen, se on saattanut tukeutua tutkimus- ja tilastotietoon, jollei ehdotus jo sinänsä ole ollut selvästi ”rationaali ja tarkoituksenmukainen”.²¹ Jos hallituksen esityksestä on puuttunut arvioinnin kannalta tarpeellinen tilasto- ja tutkimustieto, valiokunta on saattanut vaatia tällaisen esittämistä.²²

Hyväksyttävä perusteen ohella perustuslakivaliokunnan käytännössä on eri yhteyksissä toistuvasti edellytetty, etteivät erottelut ”ole mielivaltaisia eivätkä erot muodostu kohtuuttomiksi”.²³ Merkityksellistä on näin ollen hyväksyttävän perusteen ohella vaatimus erottelun *oikeasuhtaisuudesta*. Näin ollen edes hyväksyttävä peruste ei voi oikeuttaa mitä tahansa erottelua ihmisten välillä. Oikeasuhtaisuuden vaatimuksen arvioinnissa olennaista on, voidaanko ehdotetulla erottelulla tosiasiaassa saavuttaa sille asetetut päämäärät ja ovatko käytetyt keinot ja tavoiteltavat päämäärät kohtuullisessa ja oikeassa suhteessa toisiinsa nähden. Oikeasuhtaisuuden arvioinnissa perustuslakivaliokunta on niin ikään saattanut tukeutua erilaiseen tilasto- ja tutkimustietoon.

Yhdenvertaisuuden merkitys erityisesti verolainsäädännössä

Verolainsäädäntöä perustuslakivaliokunta on tähän mennessä tarkastellut ennen muuta perustuslain 81:ssä säädettyjen verolakien sisältövaatimusten kannalta.²⁴ Vaikka valiokunta on tällöin saattanut ottaa huomioon myös perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuussäännöksen, se on lähinnä korostanut säännöksen merkitystä huojennussääntelyn *soveltamisessa* viranomaisessa ja tuomioistuimissa.²⁵ Kyse on ollut siis kannanotoista, joilla valiokunta on pyrkinyt ohjaamaan lainsoveltajia ottamaan huomioon yhdenvertaisuusnäkökohdat verohuojennuksia koskevilla ratkaisuisaan.

Siltä osin kuin perustuslakivaliokunnan lausuntoja on verotukseen liittyvistä yhdenvertaisuuskysymyksistä, valiokunnan linja voidaan luonnehtia sallivaksi.

¹⁹ Ks. esim. PeVL 44/2010 vp.

²⁰ Ks. HE 309/1993 vp, s. 44.

²¹ Ks. esim. PeVL 44/2010 vp

²² Ks. esim. PeVL 46/2002 vp.

²³ Ks. esim. PeVL 60/2002 vp, PeVL 34/2005 vp ja PeVL 18/2006 vp.

²⁴ Ks. esim. PeVL

²⁵ Ks. esim. PeVL 44/2005vp (hallituksen esityksen väylämaksulaiksi), jossa valiokunta piti veronhuojennustoimivallan säätämistä viranomaiselle sinänsä valtiosääntöoikeudellisesti mahdollisena (ks. myös PeVL 17/1982 vp, PeVL 4/1991 vp, PeVL 1/1998 vp ja PeVL 19/2002 vp). Valiokunta kuitenkin painotti, etteivät huojennusvaltuudet saa olla niin laajat, että kulloisenkin lain sanamuodon mukainen oikeustila verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista voisi valtuuksia käyttämällä olennaisesti muuttua. Huojennusmahdollisuuden tulee siten jäädä selvästi poikkeukselliseksi suhteessa laissa säädettäviin veron määräytymisperusteisiin. Laista tuli myös käydä ilmi huojennusten hyväksyttävät myöntämisperusteet samoin kuin se, missä tarkoituksessa huojennuksia voidaan myöntää. Valiokunnan mukaan sääntelyyn kohdistuvat ”tällaiset vaatimukset perustuvat osin perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuussäännöksiin, jotka on otettava asianmukaisesti huomioon myös huojennusvaltuuksia käytännössä sovellettaessa.”

Valiokunta ei havaintojeni mukaan ole toistaiseksi kertaakaan katsonut, että verovelvollisten erottelu olisi ollut vastoin perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuus- ja syrjintäkieltosääntelyä.²⁶ Ylipäätään perustuslakivaliokunnan käytännössä lainsäätäjän harkintavalta vaikuttaisi olevan laajimmillaan yhdenvertaisuussääntelyn kannalta juuri silloin kun on kyse elinkeino- ja veropolitiikkaan liittyvästä, kulloisenkin yhteiskuntakehityksen kannalta tarpeellisenä pidetystä sääntelystä.

Lopuksi käsillä olevan lausuntoasian kannalta on huomionarvoista, että perustuslakivaliokunta on katsonut maatalousyrittäjien luopumistukea koskevassa lausunnossaan perhesuhteisiin perustuvan erottelun hyväksyttäväksi perustuslain 6 §:n kannalta. Valiokunnan mukaan perheyhteys on perinteisesti kuulunut maatalouden harjoittamiseen ja tähän liittyen itse maatilán siirtymistä suvussa sukupolvelta toiselle on vanhastaan pidetty tärkeänä. Näiden seikkojen vuoksi valiokunta katsoi perheen sisäisten sukupolvenvaihdosten edistämiseksi olevan hyväksyttävät perusteet ja ehdotetun sääntelyn siten mahtuvan lainsäätäjän harkintavallan puitteisiin perustuslain 6 §:n näkökulmasta.²⁷

Yhdenvertaisuus ja syrjinnän kieltö ihmisoikeutena

Perustuslain 6 §:n ohella on otettava huomioon Suomea velvoittavien kansainvälisten ihmisoikeussopimusten yhdenvertaisuutta ja syrjinnän kieltöä koskevat normit, jotka asettavat *vähimmäistason* perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuus- ja syrjintäkieltosääntelylle.

Erityinen merkitys on tässä yhteydessä ensinnäkin kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan kansainvälisen yleissopimuksen (ns. KP-sopimus, SopS 7-8/1976) 26 artiklalla, johon sisältyy itsenäisenä ihmisoikeutena yhdenvertaisuus ja syrjinnän kieltö. Artiklan mukaan kaikki ihmiset ovat oikeudellisesti yhdenvertaisia ja oikeutettuja ilman minkäänlaista syrjintää yhtäläiseen lain suojaan. Tässä suhteessa lailla on kiellettävä kaikki syrjintä ja taattava kaikille henkilöille yhtäläinen ja tehokas suojelu rotuun, ihonväriin, sukupuoleen, kieleen, uskontoon, poliittiseen tai muuhun mielipiteeseen, kansalliseen tai yhteiskunnalliseen alkuperään, omaisuuteen, syntyperään tai muuhun asemaan perustuvaa syrjintää vastaan.

KP-sopimuksen valvontaa varten perustettu *ihmisoikeuskomitea* on korostanut, että 26 artiklan vastaista syrjintää ei ole sellainen erottelu, jonka sisältämälle erilaiselle kohtelulle on olemassa kohtuulliset ja objektiiviset kriteerit.²⁸ Tässä yhteydessä on myös

²⁶ Vuonna 1997 valiokunta ei nähnyt perusteiltaan ongelmallisena ehdotusta, jossa säädettiin määräaikaaisesta kotitalousvähennyksen myöntämisestä verovelvollisille edellyttäen, että kokeilualue ja sen edellytykset määriteltiin riittävän tarkasti laissa (PeVL 19/1997 vp). Vuonna 2002 valiokunta piti valtiosääntöoikeudellisesti ongelmattomana kokeilualueen työnantajien vapauttamista sosiaaliturvamaksun maksuvelvollisuudesta kolmen vuoden ajaksi (PeVL 39/2002 vp). Vuonna 2005 perustuslakivaliokunta piti ongelmattomana sitä, että lailla säädettiin korkeammasta kiinteistöveroprosentista laissa määritellyissä kunnissa (PeVL 51/2005 vp). Valiokunta on myös maatalousyrittäjien luopumistukea käsitellessään katsonut perhesuhteisiin perustuvan erottelun olevan hyväksyttävää. Valiokunta totesi tuolloin, että perheyhteys on perinteisesti kuulunut maatalouden harjoittamiseen ja tähän liittyen itse maatilán siirtymistä suvussa sukupolvelta toiselle on pidetty tärkeänä (PeVL 18/2006 vp).

²⁷ PeVL 18/2006 vp (Hallituksen esitys laeiksi maatalouden harjoittamisesta luopumisen tukemisesta ja luopumisjärjestelmiä koskevien lakien muuttamisesta).

²⁸ Ks. esim. Alankomaita koskevat ratkaisut *Broeks* (172/1984) ja *Zwaan-de Vries* (182/1984). Niissä todettiin sukupuolen perusteella syrjiväksi ja siten KP-sopimuksen 26 artiklan vastaiseksi naimisissa oleville naisille asetettu lisäehto, jonka mukaan työttömyysturvan hakijan tuli osoittaa olevansa perheen pääasiallinen elättäjä. Ehto oli syrjivä, koska se ei koskenut vastaavassa asemassa olevia miehiä. Ks. myös ihmisoikeuskomitean ratkaisu *Gueye ym. v. Ranska* (196/1985), joka koski alempien eläkkeiden maksamista

huomionarvoista, että KP-sopimuksen 26 artiklassa on nimenomaan mainittu kiellettyä erotteluperusteena ”omaisuus”.

Samoin Euroopan ihmisoikeussopimuksen sisältyy nykyään itsenäinen yhdenvertaisuutta ja syrjinnän kieltoa koskeva normistonsa sen jälkeen, kun Euroopan ihmisoikeussopimusta täydennettiin toukokuussa 2000 tehdyllä ja Suomessa 1.4.2005 voimaan tulleella kaikkinaisen syrjinnän kieltävällä kahdennellatoista pöytäkirjalla (SopS 8/2005). Kahdennentoista pöytäkirjan 1 artiklan 1 kappale sisältää yleisen syrjintäkiellon, jonka mukaan laissa tunnustetuista oikeuksista nauttiminen taataan ilman minkäänlaista sukupuoleen, rotuun, ihonväriin, kieleen, uskontoon, poliittisiin tai muihin mielipiteisiin, kansalliseen tai yhteiskunnalliseen alkuperään, kansalliseen vähemmistöön kuulumiseen, varallisuuteen, syntyperään tai muuhun asemaan perustuvaa syrjintää.

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 12 pöytäkirja on laajempi kuin yleissopimukseen jo alusta alkaen sisältynyt 14 artikla, jonka mukaista syrjinnän kieltoa sovelletaan vain yleissopimuksessa ja sen pöytäkirjoissa turvattujen oikeuksien alalla.²⁹ Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on nyttemmin vahvistanut, että kahdennentoista pöytäkirjan syrjinnän kiellon käsitettä sovelletaan muutoin 14 artiklan tavoin paitsi siltä osin, että yhteyttä muuhun sopimuksessa turvattuun oikeuteen ei tarvita.³⁰

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä on vakiintuneesti korostettu, että erottelulla tulee olla hyväksyttävä tarkoitusperä ja että sen toteutuksessa käytettyjen keinojen on oltava oikeasuhtaisia eli asteeltaan kohtuullisia tavoiteltuun tarkoitukseen nähden. Jos erottelulla ei ole objektiivista ja kohtuullista perustelua – siltä puuttuu objektiivinen ja järkevä peruste (objective and reasonable justification) tai keino ja sillä tavoiteltava päämäärä eivät ole oikeassa suhteessa toisiinsa nähden (no reasonable proportionality between the means employed and the aim sought to be realized) – se on syrjivä.³¹ Pelkkä hyväksyttävän perusteen käsillä olo ei siten vielä riitä, vaan ratkaisevaa on myös erottelun oikeasuhtaisuus.

Ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan valtioilla on tietty harkintamarginaali sen arvioimisessa, onko erilainen kohtelu rikkonut syrjinnän kieltoa. Tämän laajuus riippuu tapauksen olosuhteista, asiasisällöstä ja taustasta.³² Siinä missä ihmisoikeustuomioistuin on yhtäältä korostanut esimerkiksi sukupuolten välisen tasa-arvon tärkeyttä ja tähän liittyen sitä, että vain erityisen painavat syyt voivat oikeuttaa sukupuoleen perustuvan erottelun,³³ tuomioistuin on kuitenkin sallinut laajan harkintavallan esimerkiksi juuri verotukseen liittyvissä kysymyksissä.³⁴

Ranskan asevoimissa Afrikassa palvelleille Senegalin kansalaisille verrattuna muutoin samassa asemassa oleviin Ranskan kansalaisiin. Ratkaisussa todettiin kansalaisuuteen perustuva syrjintä eläkkeiden suuruudessa.

²⁹ Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tulkintalinjan mukaan 14 artiklalla on sinänsä oma oikeudellinen merkityksensä sopimuksen kokonaisuudessa, mutta 14 artiklan loukkauksesta on kyse vain, kun syrjinnällä on yhteys johonkin sopimuksen muutoin kattamaan ihmisoikeuteen. Ks. erit. *Belgian Linguistic Cases*, tuomio 23.7.1968 A 6.

³⁰ *Sejdic ja Finci v. Bosnia ja Herzegovina*, tuomio 22.12.2009.

³¹ Ks. esim. *Belgian Linguistic Cases*, tuomio 23.7.1968 A 6.

³² Ks. esim. *Rasmussen v. Tanska*, tuomio 28.11.1984

³³ Ks. esim. *Schuler-Zraggen v. Sveitsi*, tuomio 24.6.1993.

³⁴ *National and Provincial Building Society and Others v. Iso-Britannia*, tuomio 23.10.1997.

Yhdenvertaisuuteen ja syrjintäkieltoon liittyvässä sääntelyssä on otettava huomioon vaatimus säätää lailla perusoikeuksien käyttämisestä tai rajoittamisesta. Perustuslakivaliokunta on eri yhteyksissä korostanut, että lailla säätämisen vaatimus ulottuu myös perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusperiaatteeseen.³⁵ Lisäksi perustuslain 81 § asettaa erityisiä sisältövaatimuksia nimenomaan verolaeille edellä selostetulla tavalla.

Lailla säätämiseen vaatimukseen sisältyy vaatimus sääntelyn täsmällisyydestä ja tarkkarajaisuudesta. Vastaava sääntelyn täsmällisyyden ja tarkkarajaisuuden vaatimus voidaan johtaa myös ihmisoikeussopimuksista, vaikka niissä ei perustuslain tapaan edellytetä, että yhdenvertaisuuden ja syrjintäkiellon alaan kuuluvia seikkoja koskeva sääntely on nimenomaan lain tasoista.

Käytännössä lailla säätämisen vaatimus tarkoittaa sitä, että sallittujen erottelujen sisällön ja soveltamisalan tulisi mahdollisimman yksiselitteisesti käydä ilmi suoraan laista ja että viranomaisten päätöksenteko on muutoinkin sidottu riittävän täsmällisiin kriteereihin lailla. Tällä tavoin lailla säätämisen vaatimuksella on osaltaan tärkeä merkitys erottelun oikeasuhtaisuuden takaamisessa. Kaiken kaikkiaan kyse on siitä, että laissa on määriteltävä erotteluperusteet perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä ja oikeasuhtaisella tavalla.

Erityisesti veronhuojennussäännöksiensä yhteydessä lailla säätämisen vaatimus tarkoittaa ensinnäkin sitä, että huojennusvaltuudet eivät saa olla niin laajat, että kulloisenkin lain sanamuodon mukainen oikeustila verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista voisi valtuuksia käyttämällä olennaisesti muuttua. Huojennusmahdollisuuden tulee siten jäädä selvästi poikkeukselliseksi suhteessa laissa säädettäviin veron määräytymisperusteisiin. Lisäksi laista tulee käydä ilmi huojennusten hyväksyttävät myöntämisperusteet samoin kuin se, missä tarkoituksessa huojennuksia voidaan myöntää.³⁶

Arvio metsätilan sukupolvenvaihdon verohuojennuksista

Kysymyksenasettelu

Perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n mukainen sukupolvenvaihdoshuojennus merkitsee sen kohteena olevan varallisuuden muuta varallisuutta kevyempää verokohtelua ja siten tällaista varallisuutta saavien kevyempää verotusta verrattuna muunlaista varallisuutta saaviin. Koska huojennuksen merkitsemää veroetua voidaan lisäksi pitää huomattavana, veronhuojennusta on ilman muuta tarkasteltava myös perustuslain 6 §:n näkökulmasta. Kysymys on tällöin siitä, onko verovelvollisten asettamiselle eri asemaan varallisuuden perusteella osoitettavissa perustuslain 6 §:n 2 momentissa tarkoitettu hyväksyttävä peruste. Kuten edellä oleva tarkastelu perustuslain 6 §:n ja kansainvälisten ihmisoikeussopimusten yhdenvertaisuus- ja syrjintäkieltonormeista osoittaa, että perintö- ja lahjaverotuksen veronhuojennussääntelyn ulottaminen pelkkiin metsätiloihin edellyttää kaiken kaikkiaan seuraavien edellytysten täyttymistä:

³⁵ Ks, esim. PeVL 19/1997 vp, PeVL 58/2001vp ja PeVL 70/2002 vp.

³⁶ Ks. PeVL 44/2005 vp. Ks. myös PeVL 19/2002 vp ja PeVL 1/1998 vp.

1. Voidaanko sitä, että sukupolvenvaihdoksen yhteydessä metsätilan perinnöksi saavat pääsisivät verotuksellisesti huomattavasti parempaan asemaan kuin ne henkilöt, jotka muutoin saavat samanlaista omaisuutta, perustella perusoikeusjärjestelmän ja kansainvälisten ihmisoikeussopimusten kannalta hyväksyttävällä tavalla?
2. Voidaanko huojennus tosiasiaassa kohdistaa sääntelyn tavoitteita toteuttavalla tavalla ja ovatko huojennus ja sillä tavoiteltavat päämäärät oikeassa suhteessa toisiinsa nähden?
3. Voidaanko metsätilojen huojennuksen soveltamisala, myöntämisperusteet sekä se, missä tarkoituksessa huojennus voidaan myöntää, määritellä riittävän täsmällisesti ja tarkkarajaisesti laissa?

Vaikka sekä eduskunnan perustuslakivaliokunnan että Euroopan ihmisoikeussopimuksen valossa lainsäätäjälle sallittu liikkumavara on lähtökohtaisesti hyvin laaja verotuksen alalla, nähdäkseni metsätilojen veronhuojennuksen hyväksyttävyydelle ja oikeasuhtaisuudelle asetettavat vaatimukset ovat sikäli korkealla, että perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n veronhuojennuksen verovelvolliselle tuomaa etuutta suhteessa muihin vastaavaa omaisuutta periviin tai lahjaksi saaviin henkilöihin voidaan pitää huomattavana.

Veronhuojennuksen ulottaminen metsätiloihin tarkoittaisi voimassa olevan lain nojalla metsätilojen arvostamistason alentamista 40 prosenttiin varallisuusverotuksessa noudatetusta arvosta. Jos HE 53/2008 vp olisi hyväksytty ja sen mukainen huojennus ulottuisi myös metsätiloihin, se olisi entisestään lisännyt veronhuojennuksen verovelvolliselle tuomaa etuutta, koska siirtyvä varallisuus olisi arvostettu jatkossa 20 prosenttiin siitä, mikä sen arvo on varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) mukaan.

Metsätilojen veronhuojennuksen hyväksyttävyys

Hallituksen esityksen 53/2008 vp valossa veronhuojennusten ulottamista metsätiloihin voidaan perustella kahtalaisella tavalla.³⁷ Yhtäältä kysymys on sellaisista perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n säännöksillä jo nykyisin tavoiteltavista elinkeino- ja työllisyyspoliittisista tavoitteista, jotka ennen muuta tähtäävät edellytysten luomiseen yritystoiminnan jatkuvuudelle. Kuten hallituksen esityksestä 53/2008 vp tulee esiin, perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n mukaisella veronhuojennusjärjestelmällä saattaa myös olla suotuisia vaikutuksia yritysten kasvu- ja työllistämismahdollisuuksiin niissä tilanteissa, joissa yrityksen rahoitus on pitkälti riippuvainen yrittäjän omasta panoksesta. Lisäksi pienyritysten toiminnan jatkamiseen yrittäjän lähipiirin voimin voi liittyä luovuttajan elinaikana toteutettavissa järjestelyissä se etu, että yrityksestä väistyneelle yrittäjälle kertynyt osaaminen säilyy toimintaa jatkavien käytettävissä. Lopuksi esityksessä todetaan, että toiminnan jatkaminen yrittäjän lähipiirin voimin saattaa osaltaan edistää kotimaista omistajuutta.

Toisaalta veronhuojennusjärjestelmän ulottamista puhtaisiin metsätiloihin voidaan perustella erityisillä metsäpoliittisilla tavoitteilla, kuten tilakoon kasvattamisella, omistajien ikärakenteen muuttamisella ja puun tarjonnan lisääntymisellä.

Nähdäkseni on kiistatonta, että *kaikkia* edellä selostettuja tavoitteita veronhuojennusten ulottamiselle puhtaisiin metsätiloihin voidaan pitää sellaisina perustuslain 6 §:n 2

³⁷ Ks. myös valtiovarainministeriön vero-osaston luonnos 11.2.2008 hallituksen esitykseksi Eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain ja tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, s. 9-10.

momentissa tarkoitettuina hyväksyttävänä syinä, joilla voidaan oikeuttaa veronhuojennusjärjestelmän merkitsemä verovelvollisten erilainen kohtelu.

Samalla on kuitenkin korostettava, että nämä tavoitteet eivät ole yhteismitallisia *perusoikeusjärjestelmän* näkökulmasta. Nähdäkseni perintö- ja lahjaverolain veronhuojennussääntelyn elinkeino- ja työllisyyspoliittisilla tavoitteilla on läheisempi liityntä perusoikeusjärjestelmän turvaamiin seikkoihin, koska niillä voidaan nähdä kytkentöjä oikeudesta työhön ja elinkeinovapaudesta säättävään perustuslain 18 §:ään.

Sitä vastoin metsäpoliittisten tavoitteiden yhteys nimenomaan perusoikeuksien turvaamiin seikkoihin on mielestäni ohuempi, vaikkakaan ei olematon. Metsäpolitiikalla tavoitellaan Kansallisen metsäohjelman 2015 vaikutusten arvioinnin mukaan merkittäviä taloudellisia, sosiaalisia ja ympäristöllisiä sekä työllistäviä vaikutuksia, joilla on liityntöjä varsinkin perustuslain 18 §:n 2 momentin mukaiseen julkisen vallan työllisyyden edistämismääräyksiin sekä perustuslain 20 §:n säännökseen luonnon monimuotoisuudesta ja ympäristöstä.³⁸ Tästä huolimatta metsäpoliittisilla tavoitteilla ei nähdäkseni voida perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla aivan niin pitkälle meneviä verovelvollisten erotteluja kuin perintö- ja lahjaverolain veronhuojennussääntelyn elinkeino- ja työllisyyspoliittisilla tavoitteilla ennen muuta siitä syystä, että jälkimmäisillä on välittömämpi ja vahvempi kytkentä luonnollisten henkilöiden (ihmisten) oikeusasemaan.

Metsätilojen veronhuojennuksen oikeasuhtaisuus

Metsätilojen veronhuojennuksen oikeasuhtaisuuden kannalta on olennaista, että veronhuojennuksen myöntäminen metsätiloille tosiasiaassa kohdistuu huojennuksen tavoitteita toteuttavalla tavalla ja että metsätilojen veronhuojennuksen perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät perusteet ovat muutoinkin ”asiallisessa ja kiinteässä yhteydessä lain tarkoitukseen”.³⁹ Viime kädessä kysymys on siitä, että metsätilojen veronhuojennuksen toteutuksessa käytettyjen keinojen on oltava asteeltaan kohtuullisia perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttäviin tavoitteisiin nähden. Koska perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n mukaisen huojennusjärjestelmän ulottaminen puhtaisiin metsätiloihin merkitsisi huomattavana pidettävää etuutta verovelvolliselle suhteessa muihin vastaavaa omaisuutta muutoin periviin tai lahjaksi saaviin henkilöihin, oikeasuhtaisuudelle asetettavat vaatimukset ovat nähdäkseni tässä tilanteessa korkeammalla kuin yleensä verolainsäädännön suhteen perustuslain 6 §:n näkökulmasta. Asia voidaan ilmaista myös niin, että lainsäätäjän harkintavallan piiri on huojennuksen merkitsemän veroedun huomattavuuden takia rajoitetumpi kuin yleensä verotukseen liittyvissä kysymyksissä.

Nähdäkseni perintö- ja lahjaverolain veronhuojennusjärjestelmän ulottamiseen metsätiloihin liittyy ongelmia suhteellisuusperiaatteen näkökulmasta. Ongelmat juontuvat ennen muuta siitä, että metsätilojen veronhuojennuksen piiriin voisi kuulua huomattavan paljon sellaisia metsätiloja, joihin ei voida yhdistää sitä perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n veronhuojennusjärjestelmän perustavoitetta, jossa on kyse

³⁸ Ks. tarkemmin metsäpolitiikan tavoitteista ja vaikutuksista Kansallinen metsäohjelma 2015. Valtioneuvoston periaatepäätös 16.12.2010, s. 6-9 ja 43-47.

³⁹ PeVL 44/2010 vp.

omistajayrittäjän aktiivisesti harjoittaman maatalouden tai muun yritystoiminnan sukupolvenvaihdoksen verotuksen keventämisestä yritystoiminnan jatkuvuuden turvaamiseksi. Samoin metsätilojen veronhuojennuksen *vaikuttavuus*, ts. se, voidaanko huojennuksella tavoiteltavat hyväksyttävät päämäärät tosiasiassa riittävästi saavuttaa huojennuksella, on kyseenalainen.

Ongelmat tulevat esiin hallituksen esityksestä 53/2008 vp. Esityksessä mukaan tavoitetta keventää omistajayrittäjän aktiivisesti harjoittaman maatalouden tai muun yritystoiminnan sukupolvenvaihdoksen verotusta on ensinnäkin ”vaikea yhdistää pelkän metsätalouden harjoittamiseen”, koska metsäomaisuus ”on varsin huomattavalle osalle metsänomistajista luonteeltaan sijoitusluontoista varallisuutta. Sellaisia metsätaloustöihin itse osallistuvia metsänomistajia, joille metsätalous muodostaa pääasiallisen toimeentulon tai muuta ansiotoimintaa olennaisesti täydentävän toimeentulon lähteen, on varsin vähän suhteessa kaikkiin metsänomistajiin.”

Esityksessä myös todetaan, että ”rajanveto huojennuksen piiriin kuuluvien ja sen ulkopuolelle jäävien metsätilojen välillä on osoittautunut monessa suhteessa hyvin ongelmalliseksi”. Lisäksi huojennuksen rajaaminen yrittäjämäiseen toimintaan edellyttäisi esityksen mukaan hehtaarimäärää, joka olisi kooltaan jopa useampikertainen maatalousyrittäjän eläkelain (MYEL, 1280/2006) vakuuttamisvelvollisuuteen liittyvään hehtaarimäärään nähden, jotta metsätila voisi tarjota yrittäjälle yksinomaisen toimeentulon.” Toisaalta MYEL:n edellyttämät tilakokovaatimuksetkin jättäisivät valtaosan yksityismetsänomistajista huojennuksen ulkopuolelle, koska metsänomistus on Suomessa pirstoutunutta ja koska yksityishenkilöiden omistamien metsätilojen keskikoko on pieni. Näin ollen huojennuksen metsäpoliittisten tavoitteiden - tilakoon kasvattamisen, omistajien ikärakenteen muuttamisen ja puun tarjonnan lisääntymisen - kannalta huojennuksen vaikutukset jäisivät esityksen mukaan MYEL:n mukaisilla rajauksilla ”varsin vaatimattomiksi”.

Lopuksi esityksessä viitataan niihin ”tasavertaisuusnäkökohdista” syntyviin ongelmiin, joita rajan vetäminen tilakoon perusteella synnyttäisi. Esityksen mukaan metsäpoliittisten tavoitteiden todellinen edistäminen ja tasavertaisuusongelman merkittävä vähentäminen edellyttäisi tilakokovaatimuksen olennaista alentamista. Tällöin jouduttaisiin kuitenkin ”käytännössä luopumaan siitä peruslähtökohdasta, että huojennus kohdistuu yrittäjämäiseen toimintaan”. Samalla ”tasavertaisuuspulmat, jotka johtuvat metsävarallisuutta ja muunlaista varallisuutta perivien erilaisesta verokohtelusta, kärjistyisivät.”

Tosin mahdollisen puhtaiden metsätilojen veronhuojennuksen vaikuttavuusongelmat eivät välttämättä ole hallituksen esityksessä 53/2008 vp esitetyn luokkaa. Viitataan ensinnäkin sivulla 5 tarkasteltuihin seikkoihin, jotka ainakin jossain määrin horjuttavat hallituksen esityksessä 53/2008 vp esitettyjä perusteluja metsätilojen rajaamiselle veronhuojennuksen ulkopuolelle.

Lisäksi lausuntoani varten käyttööni saamani Jussi Leppäsen ja Harri Hännisen selvitys ”Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksen puunmyynti- ja verokertymävaikutukset” (luonnos, versio 26.11.2010) tuo esiin, että perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulottaminen tietyin ehdoin myös metsätiloihin olisi yksi kustannustehokkaimmista keinoista metsätilojen sukupolvenvaihdosten aikaistamiseksi ja tilakoon kasvattamiseksi. Selvityksen mukaan toimenpide nostaisi puun tarjontaa lisäämällä vuosittaisten hakkuiden tasoa todennäköisesti yli kahdella miljoonalla kuutiometrillä. Samoin vaikutukset kokonaisverokertymään olisivat lähivuosien aikana parhaimmillaan 7-8 miljoonaa euroa positiiviset. Myöhemmin kokonaisverokertymävaikutus lieventyisi mutta jäisi edelleen positiiviseksi.

Nähdäkseni selvitys osoittaa, että metsätilojen veronhuojennuksella voitaisiin ainakin osaksi tosiasiassa saavuttaa huojennuksen metsäpoliittisia tavoitteita ja että huojennukselle voidaan näin ollen osoittaa perustuslain 6 §:n kannalta tarpeellisia objektiivisia ja kohtuullisia perusteita, kun otetaan huomioon huojennukset metsäpoliittiset tarkoitukset ja vaikutukset. Sitä vastoin käytettävissäni ollut tutkimus- ja tilastotieto ei tarjoa ratkaisua jäljempänä tarkemmin selostettaviin ongelmiin, jotka syntyvät vaikeuksista kohdistaa riittävän täsmällisesti ja yksiselitteisesti tavoitetta keventää omistajayrittäjän aktiivisesti harjoittaman maatalouden tai muun yritystoiminnan sukupolvenvaihdoksen verotusta pelkän metsätalouden harjoittamiseen.

Kaiken kaikkiaan perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n mukaisen veronhuojennusjärjestelmän ulottaminen metsätiloihin on nähdäkseni ongelmallista oikeasuht-

taisuuteen liittyvien näkökohtien kannalta, koska metsätilojen veronhuojennus ei tosiasiassa riittävästi kohdistuisi perintö- ja lahjaverolain mukaisen sääntelyn tavoitteita toteuttavalla tavalla. Tässä yhteydessä on myös huomioitava yhtäältä perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä nykyisin säännellyn huojennusjärjestelmän ja toisaalta metsätilojen huojennuksen erityisten metsäpoliittisten tavoitteiden yhteismitattomuus perusoikeusjärjestelmän turvaamien seikkojen näkökulmasta: metsäpoliittisilla tavoitteilla ei voida oikeuttaa aivan niin jyrkkää erottelua verovelvollisten välillä kuin perintö- ja lahjaverolain huojennusjärjestelmän tavoitteilla, joita voidaan pitää painavampina perusteina perusoikeusjärjestelmän kannalta ja joilla voidaan siten enemmän "suosia" verotuksellisesti sukupolvenvaihdoksia. Tosin painoarvon eroja on varottava ylikorostamasta, koska metsäpoliittisilla tavoitteilla on nähtävissä kytkentöjä puunjalostusteollisuuden työllisyyden edistämiseen perustuslain 18 §:n 2 momentin näkökulmasta merkityksellisellä tavalla.

Metsätilojen veronhuojennukset ja lailla säätämisen vaatimus

Yhtä hyvin perustuslain 6 §:n kuin perustuslain 81 §:n takia metsätilojen veronhuojennusjärjestelmästä tulisi säätää riittävän täsmällisesti ja tarkkarajaisesti laissa. Laista olisi näin ollen tultava selkeästi ilmi metsätilojen veronhuojennuksen soveltamisala, huojennuksen hyväksyttävät myöntämisperusteet samoin kuin se, missä tarkoituksessa huojennuksia voidaan myöntää. Samoin viranomaisen harkintavalta tulisi olla sidottua.

Puhtaiden metsätilojen veronhuojennuksen sääntely olisi nähdäkseni vaikea toteuttaa varsinkin perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä nykyisin säännellyssä huojennusjärjestelmässä tavalla, joka olisi hyvin sopusoinnussa lailla säätämisen vaatimukseen liittyvien näkökohtien kanssa. Sääntelyvaikeudet juontuvat pitkälti samoista seikoista kuin edellä esitetyt oikeasuhtaisuuteen liittyvät ongelmat. Vaikeuksissa on siten kysymys siitä, että veronhuojennuksen piiriin kuuluvat metsätilat olisi vaikea rajata riittävän selvästi ja yksiselitteisesti varsinkin perintö- ja lahjaverolaissa, jossa säännellyn huojennusjärjestelmän keskeinen *ratio* on varmistaa yritystoiminnan jatkuminen keventämällä verorasitusta sukupolvenvaihdostilanteessa. Tässä sääntelykokonaisuudessa on käytännössä vaikeaa samanaikaisesti säännellä riittävän selvästi ja yksiselitteisesti metsätilojen veronhuojennuksen metsäpoliittisia erityistavoitteita sekä metsätilojen sijoitusomaisuusluonteeseen liittyviä erityispiirteitä.

Lisäksi tässä yhteydessä on huomioitava, että perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n veronhuojennussääntelyä on jo nykymuodossaan pidetty vaikeaselkoisena. Tästä on omiaan kertomaan se, kuinka paljon perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n huojennussääntely on tuottanut aivan viime vuosinakin oikeusjuttuja tuomioistuimissa, vaikka sääntelyn perusteet ovat vuodelta 1979.⁴⁰ Metsätilojen huojennussääntelyn sisällyttäminen perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n sääntelykokonaisuuteen voisi entisestään lisätä sääntelyn vaikeaselkoisuutta etenkin, kun huomiodaan metsätilojen luonne sijoitusluontoisena varallisuutena, metsäyrittäjän määrittelyvaikeudet sekä metsätilojen huojennuksen erityiset metsäpoliittiset tavoitteet. Pahimmillaan metsätilojen sisällyttäminen perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n sääntelykokonaisuuteen saattaa synnyttää niin suurta

⁴⁰ Ks. erit. korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut KHO:2011:1, KHO 30.11.2009/3394, 7.7.2009/1741, KHO 1.10.2007/2474, KHO 2003:53 ja KHO 2002:17.

vaikeaselkoisuutta, että sääntelyä voidaan pitää jo ongelmallisena perustuslain 81 §:n mukaisten verolakien sisältövaatimusten kannalta.

Lopuksi on selvyuden vuoksi korostettava, että sen paremmin lailla säätämisen vaatimuksen kuin minkään muun perustuslain 6 §:stä johdettavan vaatimuksen kannalta on sinänsä sallittua säätää metsätilojen veronhuojennukselle erilaisia ehtoja, jotka liittyisivät esimerkiksi metsätilan kokoon, metsänomistajan koulutukseen tai tilalla työskentelyyn ja/tai asumiseen taikka liitännäiselinkeinoihin. Edellytyksenä kuitenkin on, että ehdot on määritelty riittävän täsmällisesti laissa, että ne ovat asiallisessa ja kiinteässä yhteydessä metsätilojen veronhuojennuksen tarkoitukseen ja että ehtojen avulla on osaltaan mahdollista tosiasiallisesti saavuttaa veronhuojennuksella tavoiteltavat päämäärät.

Johtopäätökset: Vastaukset esitettyihin kysymyksiin

Edellä esitetyn perusteella vastaan arvioitavakseni esitettyihin kysymyksiin seuraavasti.

Kysymykset 1 ja 2

Perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n sukupolvenvaihdoksia koskevilla veronhuojennussäännöksillä pyritään ennen muuta estämään se, että maatalouden ja muun yritystoiminnan jatkuvuus vaarantuisi perintö- ja lahjaveron suorittamisvelvollisuuden vuoksi. Lisäksi huojennusjärjestelmällä voi olla suotuisia vaikutuksia yritysten kasvu- ja työllistämismahdollisuuksiin niissä tilanteissa, joissa yrityksen rahoitus on pitkälti riippuvainen yrittäjän omasta panoksesta. Nähdäkseni on kiistatonta, että nämä tavoitteet muodostavat perustuslain 6 §:n 2 momentissa tarkoitetun hyväksyttävän perusteen sukupolvenvaihdoksia koskevalle veronhuojennussäätelylle.

Samoin metsätilojen huojennusten erityisiä metsäpoliittisia tavoitteita, kuten puunjalostusteollisuuden työllisyyden edistämistä ja turvaamista, tilakoon kasvattamista ja puun tarjonnan lisääntymistä, voidaan kiistatta pitää perustuslain 6 §:n 2 momentissa tarkoitettuina hyväksyttävinä perusteina, joiden nojalla voidaan tinkiä verovelvollisten yhdenvertaisuudesta. Nähdäkseni metsäpoliittiset tavoitteet eivät kuitenkaan ole perusoikeusjärjestelmän kannalta aivan niin painavia perusteita metsätilojen veronhuojennukselle kuin perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n mukaisen huojennusjärjestelmän tavoitteet, joilla voidaan nähdä kiinteämpiä kytkentöjä perustuslain 18 §:n (oikeus työhön ja elinkeinovapaus) turvaamiin seikkoihin. Koska lainsäätäjän liikkumavara perustuslain 6 §:n kannalta on laajempi erottelun tavoitteen liittyessä perusoikeuksien turvaamisen seikkojen toteuttamiseen, metsäpoliittisilla tavoitteilla ei voida oikeuttaa aivan niin huomattavia veronhuojennuksia metsätiloille kuin perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä säännellyn järjestelmän tavoitteilla.

Maataloutta harjoittamattoman metsätilan lisääminen perintö- ja lahjaverolain 55 §:n huojennettaviin kohteisiin ei mielestäni sinänsä merkitse tarvetta muuttaa *voimassa olevia maatilojen ja yritysten veronhuojennuksia*. Puhtaiden metsätilojen mahdollinen lisääminen perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä säänneltyyn järjestelmään ei kuitenkaan ole ongelmatonta perustuslain 6 ja 81 §:n näkökulmasta. Ensinnäkin perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n nykyisen sääntelyjärjestelmän *ratioon* on vaikea sovittaa sen paremmin

metsätilojen veronhuojennuksen erityisiä metsäpoliittisia erityistavoitteita kuin metsätilojen sijoitusomaisuusluonteeseen liittyviä erityispiirteitä. Lisäksi saamani selvityksen mukaan näyttäisi olevan tarve tehdä muutoksia maatalouden eläkelakiin (MYEL), jos sitä käytettäisiin metsätilan sukupolvenvaihdon yhtenä ehtona.⁴¹

Metsätilojen mahdollinen veronhuojennus ei olisi myöskään ongelmatonta oikeasuhtaisuuteen ja lailla säätämisen vaatimukseen liittyvien näkökohtien kannalta. Nämä ongelmat juontuvat ennen muuta vaikeuksista kohdistaa huojennus metsätilojen veronhuojennuksen erilaisia tavoitteita tosiasiasa toteuttavalla tavalla. Kun lisäksi otetaan huomioon yhtäältä jo nykyisen perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n huojennussäätelyn vaikeaselkoisuus ja toisaalta metsätilojen luonne sijoitusluontoisena varallisuutena, metsäyrittäjän määrittelyvaikeudet sekä metsätilojen huojennuksen erityiset metsäpoliittiset tavoitteet, metsätilojen sisällyttäminen perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n sääntelykokonaisuuteen saattaa pahimmillaan synnyttää niin suurta monimutkaisuutta ja vaikeaselkoisuutta, että sääntelyä voi pahimmillaan muodostua ongelmalliseksi perustuslain 81 §:n mukaisten verolakien sisältövaatimusten täyttymisen kannalta.

Oikeasuhtaisuuteen ja lailla säätämisen vaatimukseen liittyvien ongelmien takia olisi nähdäkseni perusteiltaan seuraavat kaksi perusvaihtoa ulottaa veronhuojennusjärjestelmä metsätiloihin.

Vaihtoehto 1. Perintö- ja lahjaverolain veronhuojennusjärjestelmän piiriin tuodaan vain sellaiset puhtaat metsätilat, jotka voidaan liittää sukupolvenvaihdon kohteena olevaan yrittäjämäiseen tuotannolliseen toimintaan. Kun tämä vaihtoehto tarkoittaisi huojennuksen rajaamista vain aktiivista metsätaloutta harjoittaviin metsänomistajiin, huojennuksen ulkopuolelle olisi rajattava sekä kooltaan vähäiset metsätilat että ns. passiiviset metsänomistajat, jotka eivät itse osallistu metsätalouden harjoittamiseen. Käytännössä tämä vaihtoehto merkitsisi myös sitä, että metsätilojen huojennuksella tavoiteltavat erityiset metsäpoliittiset tavoitteet jäisivät ainakin jossain määrin saavuttamatta, koska huojennuksen ulkopuolelle jäisi huomattava määrä metsätiloja. Vaihtoehdon toteuttamisessa olisi keskeisintä valtiosääntöoikeudelliselta kannalta se, että huojennuksen piiriin kuuluvat metsätilat rajataan riittävän täsmällisesti ja yksiselitteisesti jo lain säännöksillä aktiivista metsätaloutta harjoittaviin metsänomistajiin. Tämän vaatimuksen täyttymiseksi huojennukselle olisi asetettava laissa esimerkiksi sellaisia ehtoja kuin kysymyksessä 3 tuodaan esiin (ks. tarkemmin jäljempänä vastaus kysymykseen 3).

Vaihtoehto 2. Metsätiloille säädetään perintö- ja lahjaverolain mukaisesta järjestelmästä erotettu oma veronhuojennusjärjestelmänsä, jolla yritetään ennen muuta toteuttaa huojennuksen metsäpoliittisten tavoitteita. Koska metsätilojen veronhuojennuksen metsäpoliittisia tavoitteita ei voida pitää perusoikeusjärjestelmän kannalta niin painavina

⁴¹ Jussi Leppänen, MYEL-vakuutus metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksen ehtona. Luonnos 16.2.2011. Selvityksen mukaan MYEL:iä ei ole riittävän tehokasta käyttää nykymuodossaan erotteluperusteena metsätiloille suunnatussa perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksessa, koska MYEL-työtulot ovat tällä hetkellä määritelty metsätilalle samalla perusteella kuin aktiivimaatilalle, eli viimeisten hehtaarien työtulona. Selvityksen mukaan maataloutta harjoittamattomien metsätilojen metsätalouden perustytuloja tulisi korottaa vastaavalla tavalla - mutta metsätalouden olosuhteisiin sovitettuna - kuin maatalousmaan perustytuloja, minkä lisäksi olisi säädettävä metsätalousyrittäjän oikeudesta jäädä MYEL-eläkkeelle vasta, kun metsän hallintaoikeus on luovutettu.

kuin perintö- ja lahjaverolain huojennussäätelyn tavoitteita, metsätilojen veronhuojennuksen verovelvolliselle tuoma etuus ei kuitenkaan voisi olla tässä tapauksessa niin huomattava kuin perintö- ja lahjaverolain mukaisen veronhuojennuksen merkitsemä veroetu. Huojennuksen tasosta ei kuitenkaan voida esittää mitään tarkkaa valtiosääntöoikeudellista arviota etenkin, kun perustuslakivaliokunnan lausuntoja ei ole lainkaan annettu perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ssä säädetyn kaltaisen veronhuojennusjärjestelmän sopusoinnusta perustuslain kanssa.

Kysymys 3

Jos perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:n mukainen huojennus ulotetaan metsätiloihin, se olisi mielestäni kohdistettava vain aktiivista metsätaloutta harjoittaviin metsänomistajiin. Tässä tapauksessa metsätilojen veronhuojennuksille olisi välttämätöntä säätää myös valtiosääntöoikeudellisesta näkökulmasta huojennuksen asianmukaista kohdentumista takaavia ehtoja. Nämä ehdot voisivat koskea esimerkiksi vähimmäispinta-alaa, päätoimisuutta, metsänomistajan koulutusta, tilalla työskentelyä, tilalla asumista, yrittäjävakuutuksen ottamisvelvollisuutta, liitännäiselinkeinoja ja muita vastaavia seikkoja.

Perustuslaista ei sinänsä voi johtaa mitään tarkkoja sisältövaatimuksia ehdoille. Perustuslain 6 ja 81 §:n takia tällaiset ehdot olisi kuitenkin määriteltävä riittävän täsmällisesti ja tarkkarajaisesti laissa. Lisäksi ehdot eivät saisi olla kohtuuttomia ja mielivaltaisia, ja niiden olisi oltava riittävän asiallisessa ja kiinteässä yhteydessä huojennuksen tarkoitukseen saattaa aktiivista metsätaloutta harjoittavat yrittäjät verotuksellisesti samaan asemaan muiden maatalousyrittäjien kanssa.

Kysymys 4

Valtiosääntöoikeudelliselta kannalta ei ole estettä sen paremmin sille, että yksityismetsätalouden tuloverotus säilytettäisiin tuloverolain puolella kuin sille, että se siirrettäisiin maatilatalouden tuloverolain tai elinkeinotuloverolaissa EVL- taikka MVL-tulolähteen puolelle. Perustuslaista ei myöskään ole johdettavissa mitään normia, joka käskisi tai kieltäisi yksityismetsätalouden yrittäjäeläkevakuutuksen (maatalousyrittäjien eläkelaki tai yrittäjien eläkelaki) säätämisen pakolliseksi kaikille yrittäjiksi katsottaville metsänomistajille. Näin ollen lainsäädäntövallan käyttö on näissä asioissa lähinnä eläke- ja veropoliittisen päätöksenteon asia.

Helsingissä 19. päivänä helmikuuta 2011

Tuomas Ojanen

OTT, professori

Helsinki

Liite 5 Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksen puunmyynti- ja verokertymävaikutukset

Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksen puunmyynti- ja verokertymävaikutukset

Jussi Leppänen ja Harri Hänninen, Metla

26.11.2010, päivitetty 22.2.2011

Tiivistelmä

Sukupolvenvaihdoshuojennukseen oikeutetut maanviljelijämetsänomistajat ovat yli 10 vuotta nuorempia kuin metsätilanomistajat. Enemmistö metsänomistajista (80 %) ei nykyisellään ole oikeutettu sukupolvenvaihdoshuojennukseen. Metsätilojen sukupolvenvaihdosten aikaistamiseksi ja tilakoon kasvattamiseksi yksi kustannustehokkaimmista keinoista olisi laajentaa perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennus koskemaan tietyin ehdoin myös metsätiloja. Toimenpide nostaisi vuosittaisten hakkuiden tasoa todennäköisesti yli kahdella miljoonalla kuutiometrillä. Vaikutukset kokonaisverokertymään olisivat lähivuosien aikana parhaimmillaan 7–8 miljoonaa euroa positiiviset. Myöhemmin kokonaisverokertymävaikutus lieventyisi mutta jäisi edelleen positiiviseksi.

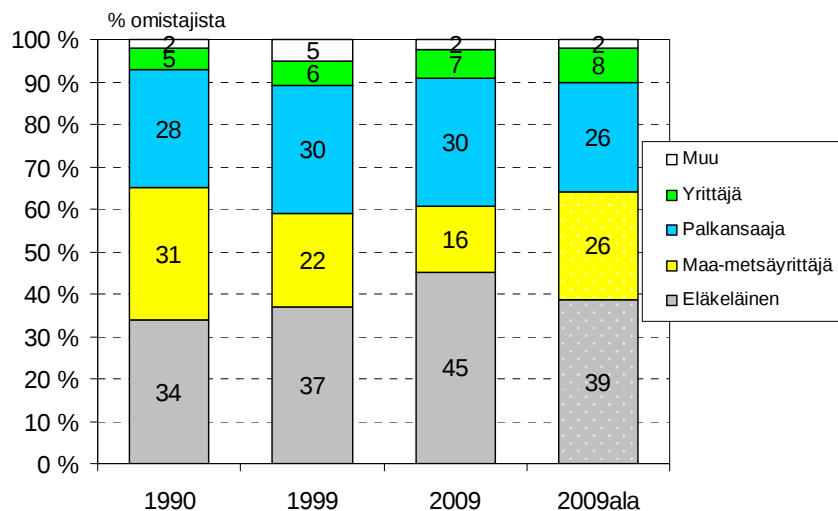
Sisällys

1. Metsänomistuksen rakennemuutos ja ikäluokkajakaumat	68
2. Sukupolvenvaihdoslaskelmien perusteet.....	70
2.1 Ikäluokkajakaumat sukupolvenvaihdoslaskelmaa varten.....	70
2.2 Sukupolvenvaihdosten ja perintöjen todennäköisyyden arviointi	71
2.3 Omistajanvaihdosten puunmyyntivaikutusten laskentaperusteet	72
2.4 Omistajanvaihdosten verokertymävaikutusten laskentaperusteet	74
3. Tulokset.....	75
3.1 Sukupolvenvaihdosten ja perintöjen lukumäärä- ja pinta-ala-arviot.....	75
3.2 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen arvioidut vaikutukset puunmyyntiin	77
3.3 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen vaikutukset kokonaisverokertymään	78
4. Lopuksi.....	80

1. Metsänomistuksen rakennemuutos ja ikäluokkajakaumat

Tämän artikkelin tarkoituksena on havainnollistaa metsänomistajien ikääntymisen vaikutusta puuntarjontaan ja metsätilan sukupolvenvaihdoksen mahdollisuuksia metsänomistajan koko omistusaajan metsätaloudellisen aktiivisuuden lisäajana. Tarkastelu rajataan koskemaan nykyistä, useimmiten perintönä tapahtuvaa omistajanvaihdosta ja perintö- ja lahjaverotuksessa huojennettua sukupolvenvaihdosta. Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksen valtiontaloudelliset vaikutukset lasketaan perintö- ja lahjaverojen nettokertymän alenemisen ja myyntituloverojen lisääntymisen avulla.

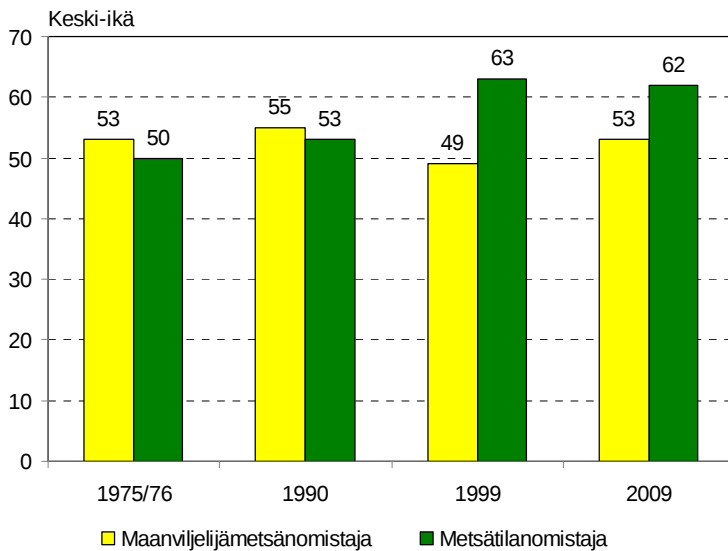
Vielä 1970-luvulla suuri osa metsänomistajista oli maanviljelijämetsänomistajia, mutta maatalouden rakennemuutos on sittemmin muuttanut tilannetta (kuva 1). Vuonna 1979 perintö- ja lahjaverotukseen säädettiin maataloja ja yrityksiä koskeva sukupolvenvaihtohuojennus, mutta metsätilat jätettiin huojennuksen ulkopuolelle. Metsätiloja koskevaa päätöstä ei tuolloin perusteltu lakia säädettäessä, mutta sen taustalla oli todennäköisesti huoli voimakkaasta rakennemuutoksesta kärsivän maatalouden kilpailukyvyistä mm. lisämaata hankittaessa. Lisämaata oli nykyistä enemmän markkinoilla, sillä luovutuksen puolella ei mm. kannettu luovutusvoittoveroa maa- ja metsäomaisuudesta ennen vuoden 1988 tuloverolain uudistusta. Uudistuksessa maa- tai metsätilojen sukupolvenvaihdosloukut tosin jätettiin tietyin edellytyksin verovapaiksi.



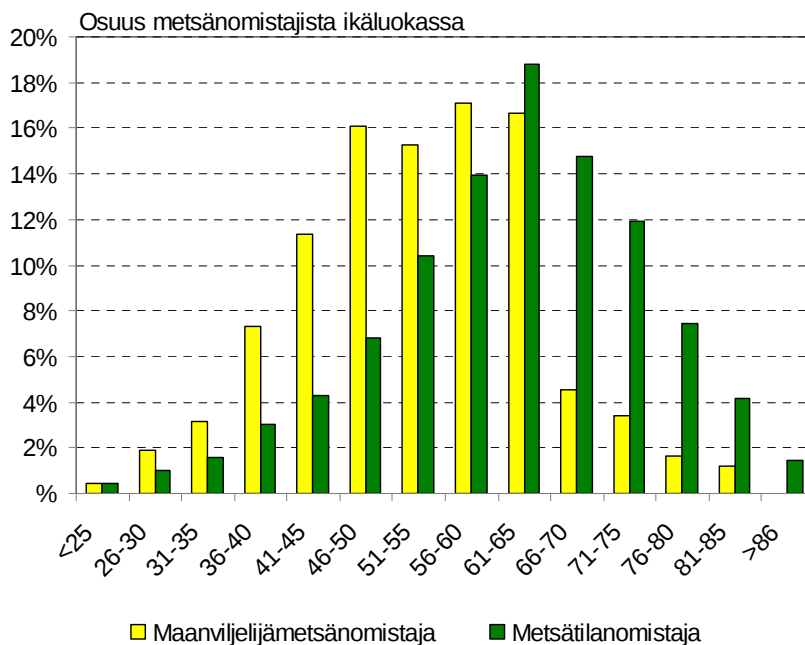
Kuva 1. Metsänomistajien ammattiasema päätoimen mukaan vuosina 1990, 1999 ja 2009. Neljäs pylväs (2009ala) kertoo metsämaan alan osuuden vuonna 2009. Lähde: Metla, Metsänomistaja 2010 –tutkimuksen aineisto ja edeltävät metsänomistajatutkimukset.

Vielä 1990-luvun alussa metsätilanomistajat olivat hieman maanviljelijämetsänomistajia nuorempia (kuva 2). Muutos näiden kahden ryhmän keski-ikäen erossa alkoi 1990-luvulla, kun maanviljelijät sopeutuivat toisaalta EU-jäsenyyteen ja metsätilanomistajien määrää lisäsivät osaltaan myös maataloudesta eläkkeelle jääneet ja maatalouden harjoittamisen lopettaneet maanviljelijät. Toisaalta perintö- ja lahjaverotus oli kiristymässä käypien arvojen käyttöönoton myötä melko nopeasti ja kiinteistöjen arvot nousivat laman jälkeisessä Suomessa. Tämän seurauksena metsätaloutta ammattimaisesti harjoittaneiden metsätilanomistajien sukupolvenvaihdokset vaikeutuivat. Sekä maa- että metsätilat pysyvät tyypillisesti suvussa, sillä nykyisellään noin 45 % metsätiloista on perittyjä tai saatu lahjana, 40 % on sukulaisilta ostettuja ja 15 % vapailta markkinoilta ostettuja.⁴²

⁴² Metla, Metsänomistaja 2010 –tutkimuksen aineisto.



Kuva 2. Maanviljelijä- ja metsätilanomistajien keski-iän kehitys. Lähde: Metla, Metsänomistaja 2010 –tutkimuksen aineisto ja edeltävät metsänomistajatutkimukset.



Kuva 3. Maanviljelijä- ja metsätilanomistajien ikäluokkajakauma vuonna 2009. Ryhmät on tarkasteltu erillisinä, joten sekä maanviljelijämetsänomistajien että metsätilanomistajien ikäluokkien summat ovat 100 %. Lähde: Metla, Metsänomistaja 2010 -aineisto.

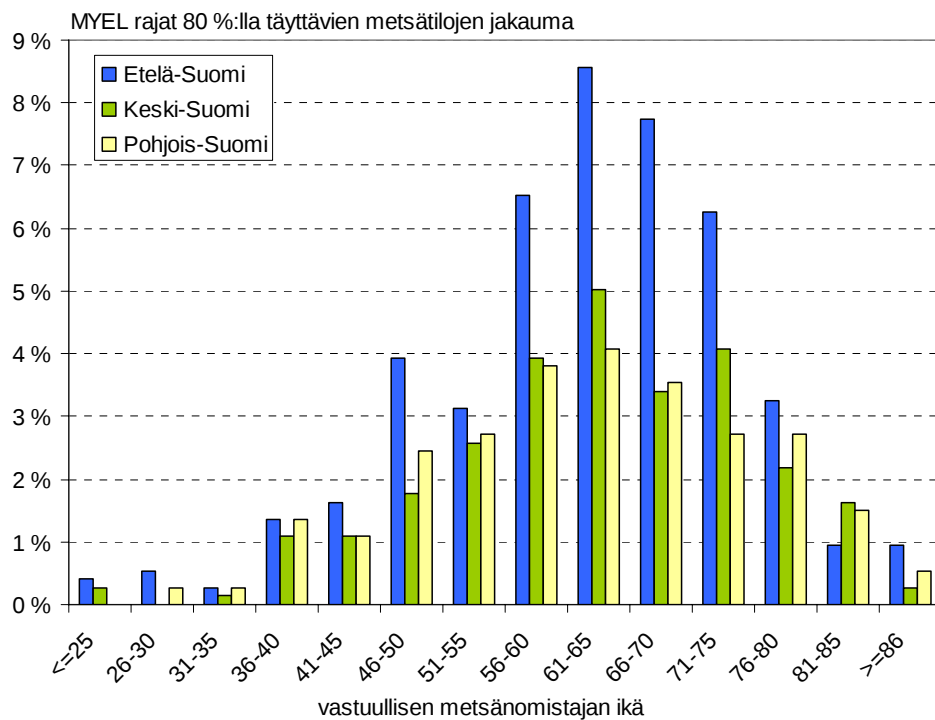
Nykyään maanviljelijä- ja metsätilanomistajien ikäluokkajakaumat ovat varsin erinäköisiä (kuva 3). Vaikka noin 80 % metsänomistajista on metsätilanomistajia ja vain 20 % maanviljelijöitä (sivutoimiset mukaan lukien), nuorista metsänomistajista merkittävä osuus on maanviljelijöitä. Iäkkäimmät metsänomistajat ovat lähestulkoon kaikki metsätilanomistajia. Metsäalasta tarkasteltuna pää- ja sivutoimisten maanviljelijöiden osuus on noin 30 % ja metsätilanomistajien 70 %.

2. Sukupolvenvaihdoslaskelmien perusteet

2.1 Ikäluokkajakaumat sukupolvenvaihdoslaskelmaa varten

Sukupolvenvaihdoshuojennuksen vaikutuslaskelmaa varten on ensin arvioitu sukupolvenvaihdosten ja perintöjen todennäköisyyttä niillä metsätiloilla, jotka eivät harjoita maataloutta, mutta ovat kooltaan valtakunnallisesti 80 % maatalousyrittäjän eläkelain (MYEL) rajoista. Normaalit MYEL-rajat ovat 50 hehtaaria metsämaata Etelä-Suomessa, 75 hehtaaria Keski-Suomessa ja 100 hehtaaria Pohjois-Suomessa. Alennettu MYEL 80 %-raja tarkoittaa siten Etelä-Suomessa 40 ha metsämaata, Keski-Suomessa 60 ha ja Pohjois-Suomessa 80 ha. Metsäntutkimuslaitoksen Metsänomistaja 2010 -aineiston perusteella tällaisia MYEL 80 %-rajat ylittäviä maataloutta harjoittamattomia metsätiloja on noin 40 000 kpl ja 3 100 000 metsämaahehtaaria. Keskimääräiseksi tilakooksi saadaan 78 hehtaaria. Tällaisten metsätilanomistajien ikäjakauma on esitetty kuvassa 4.

Alennetulla MYEL-hehtaariarajalla (80 %) tavoitellaan perintö- ja lahjaverotuksen vaikuttavuuden lisäämistä. Jos huojennus perustuisi normaaleihin MYEL-rajoihin, huojennuskelpoisten metsätilojen metsämaan ala olisi vain hieman yli kaksi miljoonaa hehtaaria. Siten 20 prosentilla alennettu hehtaariaraja lisää huojennuskelpoisten metsätilojen metsämaan alaa 50 prosentilla. Alennetulla rajalla huojennuskelpoisten maataloutta harjoittamattomien metsätilojen metsämaan ala olisi jo samaa suuruusluokkaa kuin aktiivimaatilojen metsämaan ala, joka on myös noin 3 100 000 hehtaaria.

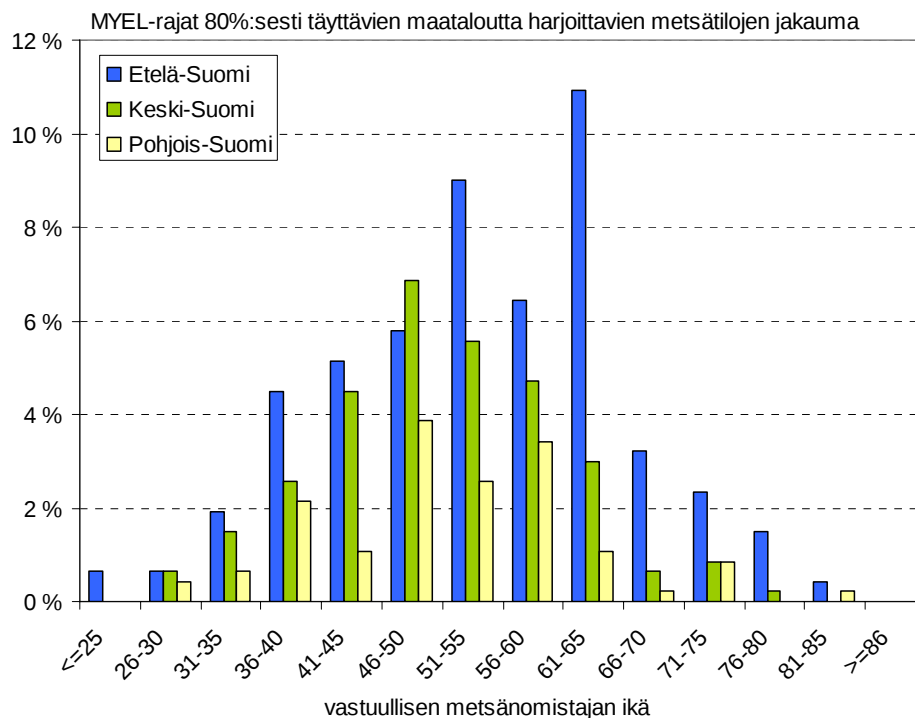


Kuva 4. MYEL 80 %-rajat ylittävien metsätilojen omistajien ikäjakauma MYEL-alueittain (% kaikkien alueiden kaikista metsätiloista yhteensä). Lähde: Metla, Metsänomistaja 2010 – tutkimuksen aineisto.

Kuvan 4 ikäjakauma kullakin alueella on esitetty prosenttiosuuksina kaikkien kolme alueen yhteenlasketuista MYEL 80 %-rajat ylittävistä metsätiloista (summa 100 %). Tiloista 46 % on Etelä-Suomessa, 27 % Keski-Suomessa ja 27 % Pohjois-Suomessa. Eläkeiän (65 vuotta)

ylittäneitä metsätilanomistajia on 42 % kaikista MYEL 80 %-rajat täyttävistä metsätilanomistajista, ja näistä vajaa puolet on Etelä-Suomen alueella.

MYEL 80 %-rajat täyttävillä maataloutta harjoittavilla metsätiloilla omistajien ikäjakauma on esitetty kuvassa 5. Tiloista 52 % on Etelä-Suomessa, 31 % Keski-Suomessa ja vain 16 % Pohjois-Suomessa. Jakauman alueellinen erilaisuus verrattuna metsätilojen jakaumaan kuvastaa hyvin myös sitä, että maatalouden harjoittamisen edellytykset ovat paremmat Etelä-Suomessa ja Keski-Suomessa kuin Pohjois-Suomessa. Eläkeiän (65 vuotta) ylittäneitä viljelijöitä on 10 % kaikista MYEL 80 %-rajat täyttävistä maanviljelijämetsänomistajista, ja heistä yli 2/3 on Etelä-Suomessa.



Kuva 5. MYEL 80 %-rajat ylittävien maataloutta harjoittavien metsätilojen omistajien ikäjakauma MYEL-alueittain (% kaikkien alueiden kaikista maataloutta harjoittavista metsätiloista yhteensä). Lähde: Metla, Metsänomistaja 2010 –tutkimuksen aineisto.

2.2 Sukupolvenvaihdosten ja perintöjen todennäköisyyden arviointi

Sukupolvenvaihdosten todennäköisyyden arviointi perustuu vertailupohjaan maatalouden puolella ja sen tuloksena syntyvään maanviljelijämetsänomistajien ikäjakaumaan (kuva 5). Koska maanviljelijöiden ikäluokkien alkuperäisestä kokonaiskoosta ennen sukupolvenvaihdoksia ei ole tietoa, sukupolvenvaihdoksen todennäköisyys joudutaan arvioimaan melko karkeasti ja yksinkertaistaen, varovaisuutta noudattaen.

Perinnöksi jättöjen osuus perustuu kunkin miesikäluokan keskimääräiseen kuolleisuuteen⁴³. Metsänomistajista 75 % on miehiä, mutta toisaalta naiset elävät keskimäärin miehiä pidempään. Lisäksi laskelma katkaistaan siten, että 86-vuotiaiden oletetaan jättävän tilan perinnöksi. Perintöjen todennäköisyys on siten arvioitu varovaisesti. Sukupolvenvaihdosten arvioidut ja perintöjen pyöristetyt todennäköisyydet on esitetty taulukossa 1.

⁴³ Tilastokeskus, vuoden 2008 väestö- ja kuolleisuustilastot.

Taulukko 1. Metsätilan omistajanvaihdos omistajan viisivuotislukokittain sukupolvenvaihdoshuojennuksen ansiosta ja perintöinä (% ikäluokasta).

Todennäköisyys		
Sukupolven-		
Ikäluokka	vaihdos	Perintö
61-65	10 %	5 %
66-70	50 %	10 %
71-75	100 %	15 %
76-80	100 %	25 %
81-85	100 %	40 %
>=86	100 %	100 %

Taulukkoa 1 tulkitaan siten, että esimerkiksi nykyisestä ikäluokasta 66-70 siirtyisi sukupolvenvaihdostapauksessa huojennettuna lahjoituksena (tai sukupolvenvaihdoskauppana) 50 % tiloista nuoremmille jatkajille. Jos huojennusta ei ole, samassa 66-70 -ikäluokassa tapahtuisi omistajanvaihdoksia vain perintöinä 10 %. Laskelmassa edellinen jäljellä oleva viisivuotisikäluokka vanhenee aina seuraavalle viisivuotiskaudelle ja siihen kohdistuu taulukossa oleva sukupolvenvaihdos- tai perintöosuus. Metsätilan myyntiä ei oleteta tapahtuvan, koska tutkimustulosten mukaan 85 prosentissa tapauksista tila siirtyy suvun sisällä.

Laskelma tehdään neljälle viisivuotiskaudelle, eli tilanteeseen aina 20 vuoden päähän. Laskelmassa kuitenkin oletetaan, että jatkajaikäluokat eivät ehdi ikääntyä mukaan laskelmaan. Tämä heikentää laskelman luotettavuutta sitä enemmän, mitä kauemmas nykyhetkestä edetään. Viimeisen viisivuotiskauden tulokset eivät enää ole kovin luotettavia.

On huomattava, että vaikka laskelmassa ikäluokan 71-75 kohdalla on sukupolvenvaihdos-tapauksessa todennäköisyydeksi asetettu 100 %, tätä ikäluokkaa säilyy edellisestä ikäluokasta siirtymisen vuoksi sukupolvenvaihdoslaskelmissa koko ajan, jopa merkittäviä määriä riippuen siirtyvän ikäluokan koosta. Vasta 76 täyttäneet poistuvat kokonaan sukupolvenvaihdos-laskelmasta. Myös sukupolvenvaihdoslaskelma on siten laadittu melko varovaisin periaattein.

2.3 Omistajanvaihdosten puunmyyntivaikutusten laskentaperusteet

Puunmyynnin muutosarvio perustuu siihen keskeiseen seikkaan, että metsä on uusiutuva luonnonvara. Tasaisesti metsää hoidettaessa ja hyödynnettäessä puuntuotantoa voidaan kohottaa pysyvästi. Jos metsänomistajan metsätaloudellinen aktiivisuus laskee, kestävä puuntuotannon taso alenee.

Koska puuntarjonnan tutkimustuloksia on käytettävissä vain koko maan tasolla, puunmyynnin muutosarviot lasketaan vain koko maan tasolle. Suotuisampien kasvuolojen vuoksi puuntarjonta vähenee etelästä pohjoiseen päin. Toisaalta metsätilanomistajien tilat jakautuvat tasaisemmin koko maan alueelle kuin maanviljelijämetsänomistajien tilat, jolloin keskimääräiset laskelmat puoltavat yksinkertaisuuden vuoksi paikkaansa.

Puunmyynnin muutosten arvioinnissa tarkastelu jaetaan kolmeen osatekijään. Tarkasteltavina osatekijöinä ovat:

- Sukupolvenvaihdoksen tehneet. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen ansiosta sukupolvenvaihdoksen tekevien metsätilanomistajien koko omistusajan keskimääräinen vuosittainen puunmyynti. Tällaisten metsänomistajien omistusajan oletetaan päättyvän seuraavaan sukupolvenvaihdokseen.
- Perinnön saaneet. Perintönä metsän saavien metsätilanomistajien koko omistusajan keskimääräinen vuosittainen puunmyynti. Osa metsäperinnöistä kohdistuu yksittäisille ihmisille, osa säilyy kuolinpesinä, osasta muodostetaan yhtymiä ja osassa metsäperinnöistä

metsätila jaetaan pienemmiksi metsätiloiksi. Tällaisten metsänomistajien omistusajan oletetaan päättyvän perintöön.

- C) Iäkkäät. Nykyisessä tilanteessa oletuksen mukaisen sukupolvenvaihdosiän ylittäneiden metsätilanomistajien jäljellä olevan metsänomistusajan keskimääräinen vuosittainen puunmyynti. Tällaisten metsänomistajien omistusajan oletetaan päättyvän perintöön.

Tutkimustulosten mukaan tietyn iän ylittävillä iäkkäimmillä metsänomistajilla metsätaloudellinen aktiivisuus vähenee, jolloin sekä puunmyyntimäärät että metsänhoitotyöt vähenevät. Tällaiset "iäkkäät" metsänomistajat myyvät vähemmän puuta kuin aktiivi-iässä olevat, jolloin on pääteltävissä, että puunmyynnin osalta $C < A$.

Perintönä metsän saavat metsänomistajat saattavat keskittää hakkuunsa edelliseltä omistajalta siirtyvien hakkuusäästöjen ja perintöveron vuoksi tavanomaista enemmän omistusaikansa alkuun. Toisaalta perintönä metsän saavien metsänomistajien oletetaan jättävän metsän edelleen perinnöksi, jolloin heidän metsätaloudellinen aktiivisuutensa alenee omistusajan loppupuolella. Toisaalta taas perintönä saatujen metsätilojen omistusmuoto on tavallista useammin kuolinpesä, joka on metsätaloudellisesti muita passiivisempi pitkän aikavälin omistusmuoto. Näiden seikkojen vuoksi on pääteltävissä, että puunmyynnin osalta $B \geq C$.

Sukupolvenvaihdoksessa oletetaan, että metsä siirtyy metsätaloudellisesti aktiiviselle metsänomistajalle. Useimmiten sukupolvenvaihdoksissa maksetaan ainakin jossain määrin vastiketta, vaikka myös puhtaita lahjoituksia käytetään. Kun vastike on selkeästi alempi kuin käypä arvo, puhutaan lahjanluontoisesta kaupasta tai kaupasta sukupolvenvaihdoshintaan. Sukupolvenvaihdoksen jälkeen metsänomistajan voidaan olettaa olevan hakkuukäyttäytymiseltään hieman tasaisemman kuin vastikään perinnön saaneen metsänomistajan. Tällaisella metsänomistajalla hakkuut eivät siten omistusajan kuluessa vaihtelee kovin merkittävästi. Lisäksi sukupolvenvaihdoksen tehnyt metsänomistaja todennäköisesti toistaa sukupolvenvaihdoskäytäntöä myös luopuessaan tilasta, jolloin hänellä ei tule metsätaloudellisesti alhaisemman aktiivisuuden ajanjaksoa omistusaikansa loppupuolella. Näiden seikkojen perusteella on pääteltävissä, että puunmyynnin osalta $A > B$.

Metsänomistajatutkimuksiin perustuen kaikkein iäkkäimpien metsänomistajien ja kuolinpesien arvioidaan myyvän puuta noin yhden kuutiometrin hehtaarilla vuodessa vähemmän kuin muiden metsänomistajien ja ei-kuolinpesämuotoisten metsänomistajien. Maanviljelijämetsänomistajat myyvät myös noin yhden kuutiometrin enemmän puuta hehtaarilla vuodessa kuin metsätilanomistajat. Kokonaisuudessaan voidaan arvioida, että nopeutuneet sukupolvenvaihdokset lisääisivät puunmyyntiä karkeasti noin kolmesta kuutiometristä neljään kuutiometriin hehtaarilla vuodessa. Jotta asiaa voidaan tarkastella myös herkkyysanalyysin keinoin, puuntarjontaa tarkastellaan taulukossa 2 kuvatuilla yhdistelmillä.

Taulukko 2. Puunmyynnin tarkasteltavat vaihtoehdot, omistajan keskimääräinen puunmyynti, kuutiometriä hehtaarilla vuodessa. Vaihtoehdoista syntyy kahdeksan erilaista yhdistelmää, joista harmaalla merkityt yhdistelmät riittävät tulosten vaihtelun esittämiseen.

	m3/ha/vuosi	m3/ha/vuosi
A) Spv	4,5	4
B) Perintö	3,5	3
C) Iäkkäät	3	2,5

A) Spv	B) Perintö	C) Iäkkäät
4,5	3,5	3
4,5	3	3
4,5	3,5	2,5
4,5	3	2,5
4	3,5	3
4	3	3
4	3,5	2,5
4	3	2,5

2.4 Omistajanvaihdojen verokertymävaikutusten laskentaperusteet

Perintö- ja lahjaverotuksen verokertymän arviointilaskelma on tehty oletuksilla, että tila siirtyy sukupolvenvaihdoksessa lahjoituksena ja siirtyvään metsäomaisuuteen kohdistuva lahjaveroaste on 11 % tai että tila siirtyy perintönä ja siirtyvään omaisuuteen kohdistuva perintöveroaste on 11 %.

Lahjoituksessa käytetty veroaste on asetettu samalle tasolle kuin perinnössä käytetty, vaikka perinnössä siirtyvän omaisuuden perintöverotusarvon oletetaan olevan merkittävästi suurempi kuin huojennetun sukupolvenvaihdoslahjan verotusarvon. Syynä tähän on, että perintöjen oletetaan ohjautuvan keskimäärin kahdelle henkilölle, mikä alentaa perintöverotuksen progressiivisuutta, kun taas sukupolvenvaihdoslahja oletetaan kohdistettavan yhdelle henkilölle. Lahjoituksessa verovapaa osuus on 3 999 euroa lahjansaajaa kohden, kun taas perinnössä verovapaa osuus on 19 999 euroa perinnönsaajaa kohden.

Lisäksi oletetaan, että luovuttajan varallisuus koostuu metsätilasta, jolla useimmiten on verohuojennuksen ulkopuolelle jääviä rakennuksia ja poisvuokrattuja peltoja. Kun metsätilan oletetaan siirtyvän kokonaisuutena yhdellä kertaa, tilan muut varat nostavat suhteessa enemmän lahjaveroastetta kuin perintöveroastetta. Sekä perintö- että lahjaveroasteena 11 % vastaisi noin 400 000–450 000 euron metsätilaa, jonka arvo koostuisi suurimmaksi osaksi metsästä, muiden varojen ollessa tilaan kuuluvia rakennuksia ja peltoja sekä koneita ja laitteita.

Verokertymälaskelma perustuu siirtyvään metsämaan alaan, sen käypään arvoon ja verotusarvon 40 % osuuteen. Metsämaan käypänä arvona on käytetty Etelä-Suomessa 3 000 euroa/hehtaarilla, Keski-Suomessa 2 000 euroa/ha ja Pohjois-Suomessa 1 000 euroa/ha. Verotusarvot on laskettu 40 % osuutena käyvistä arvoista. Huojennettu arvo on 40 % verotusarvosta.

Puun myyntituloveron muutoksen arviointi perustuu puunmyynnin määrien lisääntymisen arviointiin. Puunmyynnin verotus kohdistuu nettokantorahatuloon, joka on arvioitu olevan 30 euroa myydyltä kuutiometriltä. Veroaste tästä on 28 %. Lisäksi oletetaan, että tila siirtyy lahjana tai perintönä, jolloin ei synny uutta metsävähennyspohjaa.

Laskelmissa on lisäksi oletettu, että tarjolle tulevalle lisäpuulla on kysyntää ja raakapuun hinnat eivät muutu tarjonnan lisääntymisen myötä. Näin on tehty laskelmien yksinkertaistamiseksi ja vaikutusten havainnollistamiseksi. Laskelmilla pyritään osoittamaan vain vaikutusten suuruusluokkaa.

3. Tulokset

3.1 Sukupolvenvaihdosten ja perintöjen lukumäärä- ja pinta-ala-arviot

Sukupolvenvaihdoshuojennus kiihdyttäisi metsätilojen aktiivisia sukupolvenvaihdoksia eniten ensimmäisten viiden vuoden aikana (taulukko 3). Olettaen että kaikki käyttäisivät mahdollisuutta taustaoletusten mukaisesti hyväkseen, metsätilojen sukupolvenvaihdokset lisääntyisivät lähes 3 000 kappaleeseen vuodessa.

Taulukko 3. Metsätilan omistajanvaihdosten määrä (kpl/vuosi) ja lukumäärän kumulatiivinen kertymä koko ajanjaksolla, kun käytössä on sukupolvenvaihdoshuojennus. Laskelmassa on oletettu sukupolvenvaihdosten lisääntyvän täysimääräisesti huojennuksen seurauksena.

Viisivuotis- ajanjakso	Etelä-Suomi kpl/vuosi	Keski-Suomi kpl/vuosi	Pohjois-Suomi kpl/vuosi	Yhteensä kpl/vuosi	Lukumäärän kertymä, kpl
0-5	1 315	844	786	2 945	14 726
5-10	683	355	324	1 362	21 535
10-15	579	350	311	1 240	27 733
15-20	386	254	259	899	32 226

Taulukossa 4 on esitetty vastaavalla tavalla metsätilojen sukupolvenvaihdokset, kun sukupolvenvaihdoshuojennusta ei ole ja omistaja vaihtuu vasta perinnön kautta. Tulosten mukaan ensimmäisellä viisivuotisjaksolla perintöinä vaihtaisi omistajaa noin 800 tilaa, mikä on lähes neljä kertaa vähemmän kuin sukupolvenvaihdoshuojennuksen kautta. Sukupolvenvaihdosten määrä näyttäisi tasaantuvan ensimmäisten viiden vuoden jälkeen, mutta säilyvän ajanjaksolla 5-15 vuotta suurempana kuin perintöjen määrän. Laskelma näyttäisi vakiintuvan noin 15 vuoden kuluttua, jolloin metsätilanomistajien ikärakenne olisi siirtynyt uuteen keski-ikältään alempaan tasapainotilaan.

Taulukko 4. Metsätilan omistajanvaihdosten määrä perintöinä (kpl/vuosi) ja lukumäärän kertymä koko ajanjaksolla, kun sukupolvenvaihdoshuojennusta ei ole käytössä. Laskelmassa on oletettu, että kaikki omistajanvaihdokset tapahtuvat perintöinä.

Viisivuotis- ajanjakso	Etelä-Suomi kpl/vuosi	Keski-Suomi kpl/vuosi	Pohjois-Suomi kpl/vuosi	Yhteensä kpl/vuosi	Lukumäärän kertymä, kpl
0-5	349	218	227	794	3 969
5-10	412	296	272	981	8 873
10-15	523	311	294	1 128	14 514
15-20	575	333	282	1 190	20 464

Viisivuotisjaksolla 15–20 -vuotta perintöjä olisi jo enemmän kuin omistajanvaihdoksia sukupolvenvaihdoshuojennuksen kautta. Viime mainitut vähenevät tällöin jo merkittävästi. Todennäköisesti tässä vaiheessa olisi kuitenkin tulossa mukaan jo sukupolvenvaihdoksien "uutta kierrosta", mitä ei ole tässä laskelmassa otettu huomioon samojen henkilöiden ja hehtaarien kahteen kertaan laskemisen välttämiseksi.

Jos sukupolvenvaihdoshuojennus on käytössä, metsämaan alalla mitattuna metsätilojen omistajanvaihdoksia tehtäisiin ensimmäisinä vuosina lähes 250 000 hehtaaria vuodessa (taulukko 5). Tämän jälkeen vauhti hiipuisi hieman alle 100 000 hehtaariin vuodessa ja olisi jaksolla 15–20 vuotta enää noin 65 000 hehtaaria vuodessa.

Taulukko 5. Sukupolvenvaihdoshuojennuksissa omistajaa vaihtavien tilojen metsämaan ala, hehtaaria/vuosi ja pinta-alan kertymä koko ajanjaksolla.

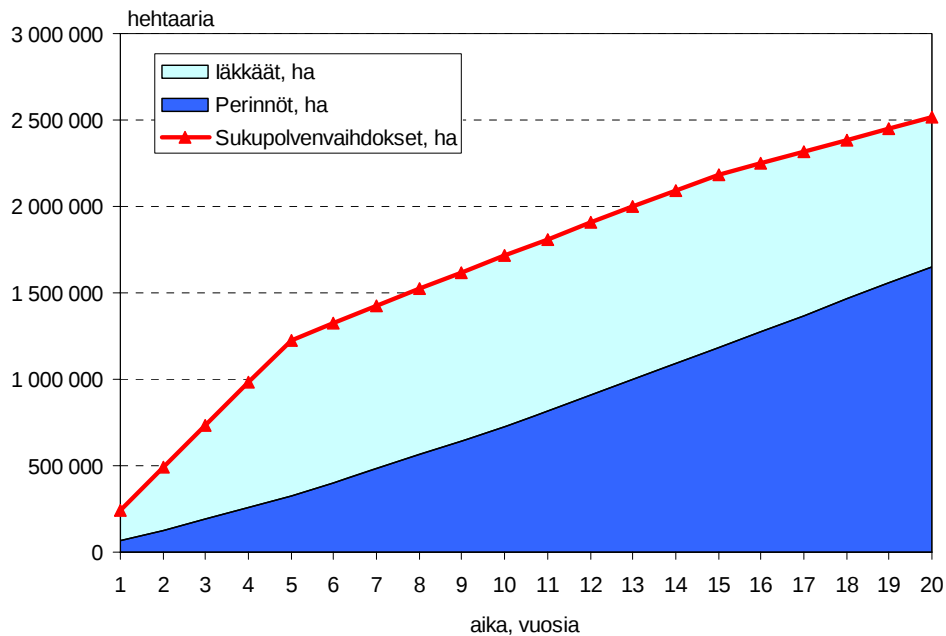
Viisivuotis- ajanjakso	Etelä-Suomi ha/vuosi	Keski-Suomi ha/vuosi	Pohjois-Suomi ha/vuosi	Yhteensä ha/vuosi	Pinta-alan kertymä, ha
0-5	94 118	61 642	89 252	245 012	1 225 058
5-10	38 838	24 609	35 214	98 661	1 718 365
10-15	33 057	24 483	35 371	92 911	2 182 921
15-20	21 409	18 513	26 804	66 725	2 516 548

Jos metsätilat vaihtaisivat omistajaa ainoastaan perintöinä, ensimmäisen viisivuotiskauden aikana omistajaa vaihtaisi vain noin 65 000 hehtaaria vuodessa (taulukko 6). Määrä kuitenkin lisääntyy siten, että jo vuosina 10-15 perintöjä olisi suunnilleen sama määrä kuin jos sukupolvenvaihdoshuojennus olisi käytössä (taulukko 5).

Taulukko 6. Perintöinä omistajaa vaihtavien tilojen metsämaan ala, hehtaaria/vuosi ja pinta-alan kertymä koko ajanjaksolla.

Viisivuotis- ajanjakso	Etelä-Suomi ha/vuosi	Keski-Suomi ha/vuosi	Pohjois-Suomi ha/vuosi	Yhteensä ha/vuosi	Pinta-alan kertymä, ha
0-5	24 263	15 380	24 918	64 561	322 803
5-10	27 259	21 020	31 811	80 089	723 250
10-15	33 970	22 757	35 516	92 243	1 184 464
15-20	39 808	24 333	28 992	93 133	1 650 128

Sukupolvenvaihdoshuojennusten mukaisten aktiivisten omistajanvaihdosten ja perintöinä omistajaa vaihtavien metsätilojen sekä näiden erotuksena saatavien iäkkäimpien metsänomistajien metsämaahehtaarien vuosittainen kertymä on esitetty kuvassa 6. Näitä kertyviä hehtaarimääriä käytetään laskelman puunmyyntimäärien arvioinnissa, sillä kerran sukupolvenvaihdoksen tai perinnön läpikäynyt hehtaari pysyy omassa puuntarjontaluokassaan laskelman loppuun asti. Ainoastaan iäkkäiden metsänomistajien luokka muuttuu toisaalta nuorempien metsänomistajien ikääntymisen (+) ja toisaalta perintöjen (–) myötä.



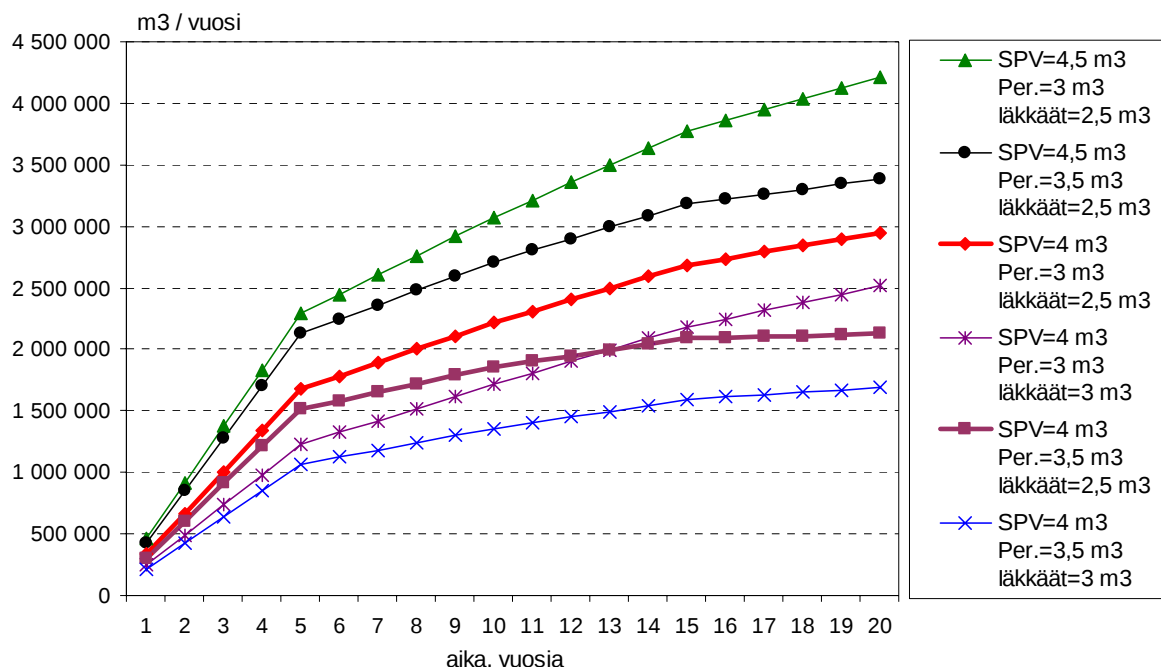
Kuva 6. Sukupolvenvaihdosten metsämaan alan kertymäarvio sekä vertailulaskelmassa käytettävät arviot perintöinä siirtyvän metsämaan alan kertymästä ja sukupolvenvaihdosten ja perintöjen erotuksena saatavasta sukupolvenvaihdosrajan ylittäneiden "iäkkäiden" metsänomistajien metsämaan alan kertymästä.

3.2 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen arvioidut vaikutukset puunmyyntiin

Puunmyynnin muutosta arvioitaessa on tärkeää huomata, että kertoimena käytettävä metsämaan ala ei ole vuosittainen muutosala, vaan vuosittainen kertymä. Kun tarkasteltavien kolmen ryhmän puunmyynti määritellään kuutiometreinä hehtaarilla vuodessa, kokonaispuunmyynnin muutos saadaan kertomalla hehtaarikohtainen vuosittainen puuntarjonta tarkasteltavien ryhmien metsämaan alan kertymällä (kokonaismäärällä). Kuvassa 7 on tarkasteltu eri oletuksin (ks. taulukko 2) sukupolvenvaihdoshuojennuksen aikaan saamaa vuosittaista puunmyynnin lisäystä.

Todennäköisimmät sukupolvenvaihdoshuojennuksen puunmyyntivaikutusten vaihtoehdot on arvioitu ylä- ja alarajan avulla. Puunmyyntivaikutusten todennäköiseksi *ylärajaksi* on valittu vaihtoehto, jossa sukupolvenvaihdoksen tehneet metsänomistajat myyvät keskimäärin omistusaikanaan $4 \text{ m}^3/\text{ha}/\text{vuosi}$, perinnön saaneet $3 \text{ m}^3/\text{ha}/\text{vuosi}$ ja iäkkäimmät metsänomistajat $2,5 \text{ m}^3/\text{ha}/\text{vuosi}$. Tällöin vuosittainen puunmyynti lisääntyy asteittain yli 2,5 miljoonalla kuutiometrillä seuraavien 15 vuoden aikana. *Alarajana* on arvio, jossa sukupolvenvaihdoksen tehneet metsänomistajat myyvät keskimäärin omistusaikanaan $4 \text{ m}^3/\text{ha}/\text{vuosi}$, perinnön saaneet $3,5 \text{ m}^3/\text{ha}/\text{vuosi}$ ja iäkkäimmät metsänomistajat $2,5 \text{ m}^3/\text{ha}/\text{vuosi}$. Tällöin vuosittainen puunmyynti lisääntyy asteittain yli kahdella miljoonalla kuutiometrillä seuraavien 15 vuoden aikana.

Todennäköisimpiä vaihtoehtoja pienemmät vaikutukset liittyisivät siihen, että perinnön saaneet ja "iäkkäät" metsänomistajat myisivät oletettua enemmän ja sukupolvenvaihdoksen tehneet oletettua vähemmän. Suuremmat vaikutukset liittyisivät taas siihen, että perinnön saaneiden ja iäkkäiden puunmyynti olisi oletettua pienempää verrattuna sukupolvenvaihdoksen tehneisiin metsänomistajiin.



SPV: sukupolvenvaihdoshuojennuksen perusteella tehdyn aktiivisen omistajanvaihdoksen jälkeinen puunmyynnin keskiarvo, m³/ha/vuosi, seuraavaan sukupolvenvaihdokseen asti

Per. : perinnön jälkeinen puunmyynnin keskiarvo, m³/ha/vuosi, seuraavaan perintöön asti (ei aktiivista sukupolvenvaihdosta)

läkkäät: ikääntymisen vuoksi metsätaloudellista aktiivisuutta jo vähentäneiden metsänomistajien puunmyynnin keskiarvo, m³/ha/vuosi, ennen kuin metsä siirtyy perintönä (ei aktiivista sukupolvenvaihdosta)

Kuva 7. Arviot puun keskimääräisten myyntimäärien vuosittaisesta lisääntymisestä erilaisilla hakkuuoletuksilla, m³/vuosi.

3.3 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen vaikutukset kokonaisverokertymään

Sukupolvenvaihdoshuojennuksen positiiviset vaikutukset puunmyyntimääriin ovat erittäin todennäköisiä ja ne voivat olla varsin suuriakin. Sen sijaan vaikutukset kokonaisverokertymään voivat jäädä vähäisiksi. Tämä johtuu siitä, että metsätilojen omistajanvaihdoksissa perintö- ja lahjavero on puunmyyntituloveroihin verrattuna siinä määrin korkealla tasolla (taulukko 7), että eri verojen yhteismuutokset jäänevät melko vähäisiksi. Tätä korostaa lisäksi se, että huojennettu perintö- ja lahjavero on hyvin kohtuullinen (taulukko 8), joten nykyisen ja huojennetun perintö- ja lahjaveron vuosittainen erotus muodostuu uudessa tasapainotilanteessa noin 15 vuoden kuluttua varsin suureksi.

Taulukko 7. Perintöverotuksessa metsämaan arvo ja kannettava vero, euroa/vuosi.

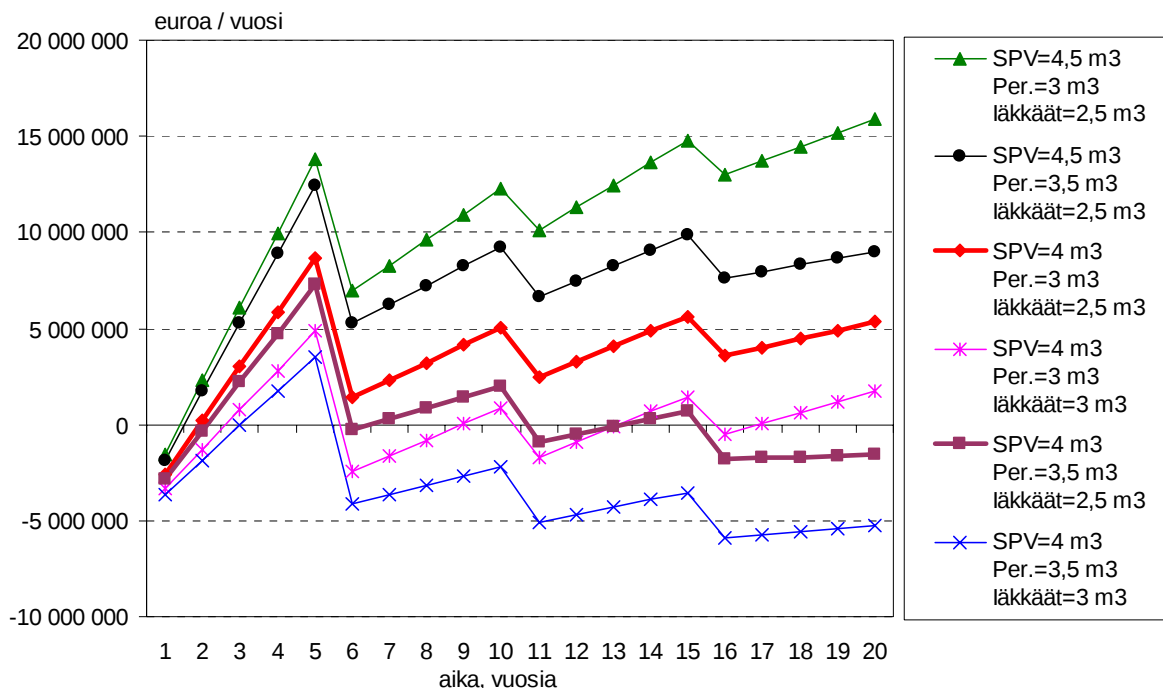
Viisivuotis- ajanjakso	Etelä-Suomi euroa/vuosi	Keski-Suomi euroa/vuosi	Pohjois-Suomi euroa/vuosi	Yhteensä euroa/vuosi	Vero %	Kannettava vero, eur/vuosi
1-5	72 788 046	30 759 645	24 918 054	128 465 745	11 %	14 131 232
6-10	81 775 717	42 040 341	31 810 730	155 626 787	11 %	17 118 947
11-15	101 909 505	45 513 271	35 516 245	182 939 021	11 %	20 123 292
16-20	119 424 467	48 665 790	28 991 878	197 082 135	11 %	21 679 035

Taulukko 8. Sukupolvenvaihdoshuojennettu metsämaan arvo ja kannettava vero, euroa/vuosi.

Viisivuotis- ajanjakso	Etelä-Suomi euroa/vuosi	Keski-Suomi euroa/vuosi	Pohjois-Suomi euroa/vuosi	Yhteensä euroa/vuosi	Vero %	Kannettava vero, eur/vuosi
1-5	45 176 456	19 725 581	14 280 254	79 182 291	11 %	8 710 052
6-10	18 642 375	7 874 743	5 634 314	32 151 432	11 %	3 536 658
11-15	15 867 196	7 834 650	5 659 415	29 361 261	11 %	3 229 739
16-20	10 276 232	5 924 048	4 288 617	20 488 896	11 %	2 253 779

On kuitenkin erittäin todennäköistä, että jos sukupolvenvaihdoshuojennus säädettäisiin, ensimmäisten viiden vuoden aikana kokonaisverokertymä (lahja- ja perintö- sekä puunmyyntituloverot) olisi positiivinen jopa kaikkein huonoimmassa vaihtoehdossa (kuva 5). Todennäköisimpien vaihtoehtojen sekä ylä- että alarajalla perintö- ja lahjaverojen sekä puunmyyntituloverojen yhteisverokertymän lisäys ylittäisi ensimmäisellä viisivuotiskaudella parhaimmillaan 7–8 miljoonaa euroon vuodessa (yläraja: SPV=4 m³/ha/v, Per.=3 m³/ha/v, Iäkkäät=2,5 m³/ha/v ja alaraja: SPV=4 m³/ha/v Per.=3,5 m³/ha/v, Iäkkäät=2,5 m³/ha/v). Ensimmäisen viisivuotiskauden jälkeen verokertymä kuitenkin vähenisi, mutta jäisi todennäköisesti joitakin miljoonia euroja positiiviseksi.

Jos perintöjen veroasteeksi oletettaisiin 11 % sijaan 12–13 %, neutraalin tai hieman negatiivisen kokonaisverokertymän todennäköisyys lisääntyisi. Tällöin kuitenkin oletettaisiin, että perintö olisi nyt veroprosentin perusteena käytettyä noin 400 000–450 000 euroa merkittävästi suurempi, se siirtyisi yhdelle perinnönsaajalle tai että perinnössä siirtyisi myös muuta ja todennäköisesti puustoa likvidimpää varallisuutta.



SPV: sukupolvenvaihdoshuojennuksen perusteella tehdyn aktiivisen omistajanvaihdoksen jälkeinen puunmyynnin keskiarvo, m³/ha/vuosi, seuraavaan sukupolvenvaihdokseen asti
Per. : perinnön jälkeinen puunmyynnin keskiarvo, m³/ha/vuosi, seuraavaan perintöön asti (ei aktiivista sukupolvenvaihdosta)
Iäkkäät: ikääntymisen vuoksi metsätaloudellista aktiivisuutta jo vähentäneiden metsänomistajien puunmyynnin keskiarvo, m³/ha/vuosi, ennen kuin metsä siirtyy perintönä (ei aktiivista sukupolvenvaihdosta)

Kuva 5. Arviot puun myyntituloveron sekä perintö- ja lahjaverojen yhteenlasketusta keskimääräisestä vuosittaisesta verokertymästä erilaisilla puunmyyntioletuksilla, euroa/vuosi.

Jos metsä kuitenkin siirtyisi perintönä yhdelle, tämä saattaisi johtaa perinnönjättäjän nyt oletettua vielä alempaan puunmyyntiin ennen perintöä mm. perinnönjättömotiivin vuoksi. Puustoa likvidimpää perintövarallisuutta taas todennäköisesti käytettäisiin perintöverojen maksuun, jolloin metsätilaan kohdistuva perintövero ei välttämättä aiheuttaisi perinnönsaajilla välitöntä puuston realisointitarvetta perintöveron maksamiseksi. Aktiivisen sukupolvenvaihdon tehneiden ja perinnönsaajien omistusaajan keskimääräisen puunmyynnin ero voisi tästä syystä kasvaa. Kaikilla näillä seikoilla taas olisi merkitystä kokonaisverokertymään puun myyntituloverojen kautta.

4. Lopuksi

Sukupolvenvaihdoshuojennuksen lisäksi muillakin keinoilla on mahdollista vaikuttaa metsätilojen puunmyyntikäyttäytymiseen. Neuvonnalla voidaan jossain määrin lisätä puunmyyntien määrää, mutta senkin kannalta olisi huomattavasti tehokkaampaa, että metsätilanomistajien ikärakenne olisi nykyistä nuorempi. Puukaupan toimivuuden kannalta yksin- tai perheomisteiset sekä nykyistä suuremmat tilat olisivat toivottavampia, vaikkakin erityisesti metsänhoitoyhdistystoiminta lieventää pienistä metsätiloista ja leimikoista sekä harvoin toistuvista asiakassuhteista puunhankinnalle aiheutuvaa transaktiokustannusta.

Neuvonnalla voidaan pyrkiä lisäämään myös sukupolvenvaihdoksia, mutta tässä ongelmaksi tulevat usein jatkajan rajoitetut rahoitusmahdollisuudet erityisesti keskimääräistä suuremmilla metsätiloilla. Lisäksi metsätiloilla on useimmiten metsän lisäksi myös rakennuksia ja maataloustuotannon lopettamisen vuoksi pois vuokrattua peltoa, mikä nostaa sukupolvenvaihdon rahoitustarvetta.

Sukupolvenvaihdoshuojennuksen sijaan voitaisiin pyrkiä lisäämään metsätilojen tarjontaa markkinoilla. Metlan Metsänomistaja 2010 -aineistoon perustuvan analyysin pohjalta metsänomistajien halukkuus metsätilojen myyntiin vapailla markkinoilla on kuitenkin vähäistä, joten tätä kautta ei ole mahdollista saada kovin nopeita vaikutuksia. Arviolta jopa kolme neljäsosaa metsänomistajista ei olisi valmis luopumaan tilastaan mistään hinnasta. Esimerkiksi luovutusvoittoveron huojennuksella todennäköisesti saataisiin lisättyä metsätilojen markkinatarjontaa. Euroopan unionin komissio suhtautunee kuitenkin valtioneuvoston päätöksiin vedoten kielteisesti yksinomaan metsätiloille säädettävään valikoivaan luovutusvoittoveron huojennukseen, kuten se on tehnyt peltokiinteistöjen kohdalla.

Verokertymien kannalta metsätalouden rakenteeseen vaikuttavat huojennukset kannattaisi kohdistaa mieluummin perintö- ja lahjaveroon kuin puun myyntituloveroon. Perintö- ja lahjaverotukseen kohdistettavat huojennukset maksaisivat valtiolle siinä määrin vähän, että ne todennäköisesti kompensoituisivat puun myyntituloverojen lisäyksellä. Lisäksi kansantalouteen syntyisi kerrannaisvaikutuksia puunmyynnin lisääntymisen kautta.

Sen sijaan puun myyntituloveroon kohdistettavat huojennukset ovat verotulojen menetyksiltään moninkertaisia perintö- ja lahjaveron huojennuksiin nähden. Esimerkiksi vuonna 2008 säädetyillä puun myyntituloveron huojennusten suuruusluokalla pystyttäisiin maksamaan metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennusten perintö- ja lahjaveromenetykset 10-20 vuoden ajan.

Sukupolvenvaihdoshuojennuksen onnistuminen riippuu olennaisesti sen saamiselle asetettavista ehdoista. Lisäksi luopuminen metsätalouden harjoittamisesta on hyvin yksilöllistä. Vaikka paljon puhutaankin nykyeläkeläisten hyväkuntoisuudesta ja puunmyynti alkaakin merkittävämmän vähenemään vasta yli 70-vuotiailla, niin tällöin kuitenkin unohdetaan yhtä tärkeän osapuolen, eli jatkajien tilanteet. Nykyään perintöjä saavat metsänomistajat ovat keskimäärin jo 55-vuotiaita. Tämän vuoksi olisi tärkeää, että luopuminen tehtäisiin (keskimäärin) riittävän ajoissa, ennen kuin luopujan oma metsätaloudellinen aktiivisuus alkaa vähentyä. Toisaalta jatkajan (tai jatkajien) tulisi olla metsätaloudellisesti (keskimäärin) aktiivisia ja kiinnostuneita metsätalouden harjoittamisesta, mikä tulisi pyrkiä varmistamaan huojennuksen ehdoista säädettäessä.

MYEL-vakuutus metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksen ehtona

Jussi Leppänen, Metla

21.2.2011

Tiivistelmä

Maatalousyrittäjän eläkelain (MYEL) käyttäminen metsätilan perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen ehtona tuo mukanaan monia muutoin saavuttamattomia etuja. MYEL ei ole kuitenkaan riittävän tehokas nykymuodossaan metsätilojen perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen jatkajaan kohdistuvana oikeuttamisperusteena. MYEL-työtulot on tällä hetkellä määritelty metsätilalle samalla perusteella kuin aktiivimaatilalle, eli viimeisten hehtaarien työtulona. Tällä tavalla määriteltynä metsätiloille ei kartu riittävää eläkettä, mikä edistäisi metsätilanomistajien tilan luovutusta ja eläkkeelle siirtymistä. Eroa maatalous- ja metsämaan välillä kuvaa hyvin se, että MYEL-kriteereiden mukaan 1 000 hehtaarin metsätilan perustyötulo on arvioitu saman suuruiseksi kuin 10 hehtaarin peltotilan työtulo (15 000 euroa/v).

Kehittämisehdotuksena on, että maataloutta harjoittamattomien perintö- ja lahjaveron huojennusta hakevien metsätilojen metsätalouden perustyötuloja tulisi korottaa vastaavalla tavalla – mutta metsätalouden olosuhteisiin sovitettuna – kuin maatalousmaan perustyötuloja. Koska nykyistä maanviljelijöiden ja vapaaehtoisten metsätalouden MYEL-vakuutuksien ottajien asemaa ei ole syytä muuttaa, huojennettaville tiloille MYEL-työtuloehto tulisi säätää uutena MYEL-säännöksenä. Luopujalta ei vaadittaisi MYEL-vakuutusta, vaan se kohdistuisi ainoastaan huojennusta vaatineeseen jatkajaan. Lisäksi ehdotetaan säädettäväksi huojennuksen saaneen jatkajan oikeudesta jäädä MYEL-eläkkeelle vasta, kun metsän hallintaoikeus on luovutettu. Metsätilan perintö- ja lahjaverohuojennuksen ehtoina olevat vakuutusmaksut aiheuttaisivat huojennettavien ja huojentamattomien metsätilojen vuosimenojen välille kustannuseron, joka olisi erottelun vaikuttavuuden kannalta ratkaisevassa tilakokoluokassa nykyarvoltaan huojentamattomien tilojen perintö- ja lahjaveron suuruusluokkaa. Tämä johtaisi yhtäläisempään kohteluun huojennettujen ja huojentamattomien verovelvollisten välillä.

Sisällys

1. Johdanto	82
2. Maatalousyrittäjän eläkelain nyky sisältö	82
2.1 Lain tarkoitus ja toimeenpano	82
2.2 Maatalousyrittäjän eläkevakuutus	83
2.3 Metsätalouden eläkevakuutus	84
2.4 Metsätalousyrittäjän MYEL-malli tällä hetkellä	87
3. Ehdotus verohuojennusta hakevan metsätalousyrittäjän MYEL-malliksi	88
4. Johtopäätökset	92

1. Johdanto

Yksi suurimpia metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksen (jatkossa spv-huojennus) ongelmia on sopivan erotteluehdon kehittäminen huojennukseen oikeutettujen ja huojennuksen ulkopuolelle jäävien välille. Ehdon tulisi olla sellainen, että se varmistaisi huojennuksen myönteiset ohjausvaikutukset. Huojennuksen ei tulisi kohdistua sellaisiin metsätiloihin, joilla ei ole huojennuksen tavoitteiden toteutumisen kannalta merkitystä.

Tämän artikkelin tarkoituksena on kuvata maatalousyrittäjän eläkelakiin (MYEL 1280/2006) liittyvät mahdollisuudet spv-huojennuksen ehtona. Tarkoituksena ei ole esittää viimeisteltyä ratkaisua MYEL-muutoksiksi, vaan pikemminkin kiinnittää huomiota muutoksia vaativiin MYEL:n kohtiin. Spv-ehtona MYEL-vakuutusvelvollisuus ei myöskään kohdistuisi luovuttajaan, vaan nimenomaan jatkajaan. Ensimmäiseksi kuvataan nykyisen lain sisältöä ja perusteita ja toiseksi lakiin tarvittavat muutokset, jotta huojennus olisi vaikuttava.

Spv-ehtojen asettaminen MYEL:n avulla tuo etuja, joita muutoin on hankala saavuttaa:

- 1) MYEL:ssa voidaan määritellä yritysmäisen toiminnan kannalta perustellusti alueittain metsätiloille porrastetut pinta-alarajat huojennuksia varten: rajanveto-ongelmien vuoksi metsämaaksi voitaisiin lasketa myös osa kitumaan alasta
- 2) MYEL sitoo metsätilat vastaavaan yrittäjävakuutuskäytäntöön kuin aktiivimaatilat, mikä näkyy vuosittaisina, pinta-alan mukaan porrastettuina eläkevakuutusmaksuina, jolloin :
 - a. aktiivimaatiloille ei synny kannustetta muuttua metsätiloiksi, kun metsätilojen eläkevakuutuskustannus on vähintään sama kuin aktiivimaatiloilla,
 - b. metsätilat eivät hae perintö- ja lahjaveron huojennusta harkitsemattomasti, mikä vähentää huojennukselle mahdollisesti asetettavaan hehtaarirajaan kohdistuvaa kritiikkiä
- 3) MYEL:n avulla voidaan osaltaan taata metsänomistajan toimeentuloa vanhuuden aikana ilman, että hänen täytyy tätä varten turvautua metsänomistuksensa säilyttämiseen.

2. Maatalousyrittäjän eläkelain nykysisältö

2.1 Lain tarkoitus ja toimeenpano

Maatalousyrittäjän eläkelain (MYEL) 1§:n mukaan laissa säädetään maatalousyrittäjän oikeudesta vanhuuseläkkeeseen, osa-aikaeläkkeeseen, kuntoutukseen ja työkyvyttömyyseläkkeeseen sekä maatalousyrittäjän edunsaajan oikeudesta perhe-eläkkeeseen ja ryhmähenkivakuutuskorvaukseen. Laki koskee myös metsänomistajia, joiden tilan koko on riittävän suuri ja joiden vanhuuden turvaa ei ole hoidettu muulla tavoin (MYEL 6§). Vuodesta 2009 alkaen lakia on sovellettu myös apurahansaajiin (MYEL 1a§).

Maatalousyrittäjän eläkelain mukainen eläkevakuutus rakentuu vuosittain määritellyistä MYEL-työtulosta ja MYEL-vakuutusmaksuprosenteista. Vakuutukset koostuvat pakollisista MYEL-eläkevakuutuksesta ja MATA-tapaturmavakuutuksesta sekä vapaaehtoisesta vapaa-ajan tapaturmavakuutuksesta.

MYEL-työtulosta laskettavat MYEL-vakuutusmaksut perustuvat seuraaviin sosiaali- ja terveysministeriön vahvistamiin eläkemaksuprosentteihin. MYEL-vakuutusmaksut ovat pienillä MYEL-työtuloilla alhaisemmat kuin yrittäjän eläkevakuutuksen (YEL) maksut aina siihen asti, kunnes työtulo ylittää 37 966,79 euroa.

MYEL-maksut 2011	Euroa	Alle 53- v.,%	Väh. 53- v.,%
työtulo alle	24 160,65	10,584 %	11,221 %
työtulo on välissä		liukuva	liukuva
työtulo ylittää	37 966,79	21,6 %	22,9 %

Lain toimeenpanosta vastaa Maatalousyrittäjien eläkelaitos (Mela), jonka toiminnasta säädetään myös maatalousyrittäjän eläkelaisissa.

2.2 Maatalousyrittäjän eläkevakuutus

MYEL:ssa maatalousyrittäjän maatalouden MYEL-työtulo pohjautuu viljellyn maatalousmaan pinta-alaan. Maatalousmaasta ns. MYEL-hehtaareiksi lasketaan maatalousmaa kokonaisuudessaan. Myös viljelty vuokramaa lasketaan mukaan pinta-alaan kokonaisuudessaan. Metsämaasta MYEL-hehtaareiksi lasketaan Etelä-Suomessa 1/10, Keski-Suomessa 1/15 ja Pohjois-Suomessa 1/20. MYEL-vakuutus on pakollinen, jos MYEL-hehtaareja on yhteensä vähintään viisi.

Maatalousmaan MYEL-työtuloon vaikuttavat normaalialueesta korottavasti yrittäjien lukumäärä ja tilan huomattava tuottavuus. Kokonaistuottavuuteen voi siten vaikuttaa erityisen suuri kotieläinmäärä tai erikoiskasvien viljely. Normaalialueesta on myös mahdollisuus poiketa alaspäin. Esimerkiksi sivutoimiviljelijä, jonka työpanos on vähäistä, voi pyytää perustyötuloa matalamman työtulon.

Viljellyn maatalousmaan vuotuista MYEL-työtuloa määriteltäessä pidetään MYEL-perustyötulona hehtaarilta (vuosi 2011):

ensimmäisiltä 12 hehtaarilta	1 472,65 €/ha
seuraavilta 10 hehtaarilta	598,28 €/ha
seuraavilta 10 hehtaarilta	402,64 €/ha
seuraavilta 30 hehtaarilta	126,55 €/ha
62 ha ylittävältä alalta	22,98 €/ha

Lähde: www.mela.fi

Maatalousmaalle MYEL-työtulo määritetään asetelmassa "ensimmäisiltä" ja "seuraavilta" hehtaareilta. Täsmälliset pinta-alaluokitukset ovat siten 0-12 ha, 12-22 ha, 22-32 ha, 32-62 ha ja yli 62 ha. MYEL-ehdoissa maatalousmaan vuosittaisen MYEL-työtulon määrittäminen on tehty voimakkaan regressiivisellä tavalla, jotta maatalousyrittäjien MYEL-työtulot olisivat eläkekertymän kannalta riittävät. Tämän vuoksi onkin erittäin tärkeää huomata, että maatilan todellinen maatalouden työtulo ei todellisuudessa muodostu siten, että esimerkiksi 10 hehtaarin peltotilalla työtulo olisi 14 726,50 euroa, vaan että kyse on nimenomaan tilarakenteen ja eläkekertymän vuoksi tehty ratkaisu.

Tosiasiassa noin 15 000 euron keskimääräiseen veronalaiseen ansio- ja pääomatuloon (sisältää myös liitännäistoiminnan ansiot) päästään vasta keskimäärin yli 25 pellohehtaarin tiloilla (taulukko 1). Kun liitännäistoimintoja ei lasketa mukaan, MTT Taloustutkimuksen kannattavuusseurannassa keskimäärin 15 000 euron vuosittainen yrittäjätulo täyttyy vasta keskikokoisilla tiloilla (taulukko 2). MTT:n tilakokoluokittelu perustuu pinta-alan sijasta ns. vakioituun euromääräiseen katteeseen, joka riippuu paitsi tilan koosta myös päätuotantosuunnasta. Vuonna 2008 keskikokoinen tila tarkoitti keskimäärin 46 pellohehtaarin tilaa, josta 14 hehtaaria oli vuokrattua peltoa.

Taulukko 1. Tulos maataloudesta ja viljelty pelto vuonna 2008. Lähde: Tilastokeskus, Maa- ja metsätalousyrittäjien taloustilasto 2008 (PX-Web -tietokanta).

Vuosi 2008	Koko maa - Hela landet							
	yhteensä	0- 4,9 ha	5- 9,9 ha	10-19,9 ha	20-29,9 ha	30-49,9 ha	50-99,9 ha	Yli 100 ha
Tulos maataloudesta, euroa/yritys	17 332	2 139	1 860	5 626	13 190	22 543	36 259	56 457
Viljelty pelto ha/yritys	35,07	3	7,52	14,79	24,72	38,72	68,41	142,89
Tulos pellohehtaaria, euroa/ha	494	713	247	380	534	582	530	395

Kun maataloilla toiminta vaatii sekä työtä että pääomaa, MTT Taloustutkimuksen kannattavuusseurannan mukaan vuonna 2008 maatalojen työtulo oli oman pääoman korkovaatimuksen jälkeen keskimäärin 2,6 euroa/tunti ja toisaalta työtulon vähentämisen jälkeen pääoman tuottoasteeksi jäi -2,2 %. Pienillä tiloilla työtuntiansio oli -9,5 euroa/tunti, melko pienillä -2,0 euroa/tunti ja vasta keskikokoisilla tiloilla työtuntiansio on positiivinen, 2,4 euroa. Jos laskelma tehdään työtulovaatimuksen ehdoin ja työn arvo vähennetään ensin, pääoman tuotto on tiloilla pääasiassa negatiivinen ja muuttui positiiviseksi vasta hyvin suurilla tiloilla.

Maataloilla työtulo ja pääoman tuotto vaihtelevat tuotantosuunnan mukaan merkittävästi. Viljanviljelytiloilla oman pääoman korkovaatimuksen jälkeinen työtulo oli negatiivinen kaikissa kokoluokissa ja pääomatulo oli työn arvon vähentämisen jälkeen positiivinen vain kaikkein suurimmilla tiloilla. Maitotiloilla työtulo oli positiivinen jo melko pienilläkin tiloilla ja pääomatulo oli positiivinen suurilla, hyvin suurilla ja erittäin suurilla tiloilla.

Taulukko 2. Maatalouden tunnusluvut kokoluokittain. Lähde: MTT Taloustutkimuksen kannattavuuskirjanpitolukset (www.mtt.fi/kannattavuuskirjanpito).

Tunnusluvut	2008								Keskiarvo
	Keskiarvo	Pieni	Melko pieni	Keskikokoinen	Melko suuri	Suuri	Hyvin suuri	Erittäin suuri	
Yrittäjänvoitto	-25 200	-17 000	-20 500	-23 300	-29 100	-28 100	-43 800	-60 300	-25 200
+ Palkkavaatimus	31 400	9 820	17 800	28 500	40 600	50 000	54 100	68 600	31 400
+ Korkovaatimus	13 100	6 300	7 510	11 100	14 100	19 600	32 200	34 800	13 100
= Yrittäjätulo	19 400	-900	4 760	16 300	25 700	41 700	42 600	43 100	19 400
Kannattavuuskerroin	0,44	-0,06	0,19	0,41	0,47	0,60	0,49	0,42	0,44
Yrittäjätulo	19 400	-900	4 760	16 300	25 700	41 700	42 600	43 100	19 400
- Korkovaatimus	-13 100	-6 300	-7 510	-11 100	-14 100	-19 600	-32 200	-34 800	-13 100
= Työansio	6 270	-7 210	-2 750	5 220	11 500	22 000	10 300	8 290	6 270
Työtunnit	2 420	760	1 370	2 190	3 120	3 850	4 170	5 280	2 420
= Työtuntiansio	2,6	-9,5	-2,0	2,4	3,7	5,8	2,4	1,8	2,6
Oma pääoma	266 500	127 400	154 900	226 700	289 700	399 700	650 700	703 600	266 500
Koko pääoma yhteensä	366 300	161 000	190 900	275 800	371 400	591 300	1056 000	1252 000	366 300
= Omavaraisuusaste	72,8	79,1	81,2	82,2	78,0	67,6	61,6	56,2	72,8
Korvaus kokopääomalle	-7 910	-9 000	-11 300	-9 790	-11 500	-930	3 530	-2 480	-7 910
Pääoma tilikautena	355 400	158 100	186 300	270 900	361 500	565 300	1015 000	1239 000	355 400
= Kokonaispääoman tuotto-%	-2,2	-5,7	-6,1	-3,6	-3,2	-0,2	0,3	-0,2	-2,2

2.3 Metsätalouden eläkevakuutus

Maatalousyrittäjän kuuluu ottaa myös metsätalouden eläkevakuutus, jos hänen yhteenlasketut MYEL-hehtaarinsa ylittävät viisi hehtaaria. Kun maatalousmaa lasketaan MYEL-hehtaareihin pinta-alansa mukaan, metsämaasta mukaan lasketaan Etelä-Suomessa 1/10, Keski-Suomessa 1/15 ja Pohjois-Suomessa 1/20.

Maatalousyrittäjien eläkelaitoksen Melan mukaan "maataloutta harjoittamattoman metsänomistajan vakuutusvelvollisuus pitää selvittää, jos hänellä on metsää Etelä-Suomessa vähintään 50 hehtaaria, Keski-Suomessa 75 hehtaaria tai Pohjois-Suomessa 100 hehtaaria.

Metsänomistaja vakuutetaan, jos hän työskentelee metsässään niin, että hänen MYEL-työtulonsa arvioidaan olevan vähintään 3 448 euroa vuodessa. Myös yrittäjän tekemät hoito- ja hakkuutyöt vaikuttavat vakuuttamiseen. Metsästään hoitosopimuksen tehnyt metsänomistaja voidaan myös vakuuttaa."

Kuten maataloudessa, myös metsästä MYEL-perustytulo lasketaan metsän pinta-alan mukaan. Metsätalouden MYEL-työtulo määritetään kuitenkin aivan eri periaatteella kuin maatalousmaan MYEL-työtulo. Tavoitteena ei ole ensisijaisesti maataloutta harjoittamattoman metsänomistajan eläketurvan takaaminen, vaan MYEL-työtulo määritetään vastaavalla tavalla kuin viimeisten maatalousmaahehtaarien MYEL-työtulo. MYEL-työtulon määräytymisperusteiden tavoitteena on siten täydentää tai "kartuttaa" maatalousyrittäjän MYEL-työtuloa maatilan metsien tai esimerkiksi palkansaajan MYEL-työtuloa hänen omistamiensa metsien osalta.

MYEL-perustytulon määrä metsästä (vuonna 2011):

Etelä-Suomessa	
ensimmäisiltä 120 hehtaarilta	57,46 €/ha
seuraavilta 280 hehtaarilta	28,73 €/ha
Keski-Suomessa	
ensimmäisiltä 150 hehtaarilta	45,97 €/ha
seuraavilta 350 hehtaarilta	22,98 €/ha
Pohjois-Suomessa	
ensimmäisiltä 200 hehtaarilta	34,48 €/ha
seuraavilta 500 hehtaarilta	17,24 €/ha

Lähde: www.mela.fi

Metsätalouden MYEL-työtulolaskelman mukaan 10 hehtaarin metsätilan MYEL-työtulo on alueesta riippuen 344,80 – 574,60 euroa vuodessa. Kuten maatalousmaankin osalta myös metsämaalle MYEL-työtulo määritetään asetelmassa "ensimmäisiltä" ja "seuraavilta" hehtaareilta. Esimerkiksi Etelä-Suomessa tämä tarkoittaa 0-120 ha, 120-400 ha ja että yli 400 ha osuudelta MYEL-perustytulo ei enää kartu. MYEL-työtulolaskelman perusteella vasta 1 000 hehtaarin metsätilan MYEL-työtulo on noin 15 000 euroa vuodessa eli samansuuruinen kuin 10 hehtaarin peltotilan MYEL-työtulo.

Metsätalouden MYEL-työtulolaskelma ja maatalouden MYEL-työtulolaskelma ovat kytkettyinä toisiinsa siten, että maatalousmaan 62 hehtaarin ylittävä MYEL-työtulo – 22,98 €/ha (ks. luku 2.2 asetelma) – on sama kuin Keski-Suomessa "seuraavilta 350 metsähehtaarilta" (eli 150-500 ha metsämaan alalta) karttuva MYEL-työtulo. Ensimmäisille 120 hehtaarille MYEL-työtulo on kaksinkertainen ($2 \times 22,98 \text{ €/ha} = 45,97 \text{ €/ha}$). Alueittain porrastus on toteutettu siten, että Etelä-Suomen, Keski-Suomen ja Pohjois-Suomen MYEL-työtulosuhteet ovat järjestyksessä 100 %, 80 % ja 60 %.

Maatalouden lailla myös metsätalouden MYEL-työtuloa on tarkoituksenmukaista verrata keskimääräiseen vuosittaiseen metsätalouden tulokseen. Metsätalouden kannattavuutta ei seurata vastaavalla tavalla kuin maatalouden kannattavuutta. Tilastokeskuksen maa- ja metsätalousyritysten taloustilastossa on osittain tietoja myös metsätaloudesta, mutta metsätalokseen mukaan tuloksia ei ole julkaistu. Sen sijaan Metsäntutkimuslaitoksessa käytettiin 2000-luvun alussa maa- ja metsätalousyritysten taloustilastoa edeltävää maatilatalouden yritys- ja tulotilastoa (MYTT), jonka perusteella on laskettu puun myyntituloverotuksessa olleille maataloille suuruusluokittaiset tulokset kolmelle suuralueelle. Tulokset koskevat vain aktiivimaatilojen metsänomistusta, joten metsätilat ovat tilaston ulkopuolella. Pinta-alaverotetut tilat olivat MYTT:ssa mukana vain verotusperustein, joten niiden tulokset eivät ole kovin luotettavia.

Taulukko 3. Metsätalouden puhdas pääomatulo vuonna 2003, euroa/tila (Laskelman lähde: Metsätilastotiedote 806/2006).

Vuosi 2003, tilakokoluokka, ha	1–19,9 ha	20–49,9 ha	50–99,9 ha	100– ha	Kaikki
Keskimääräinen tilakoko, ha	11,7	33,4	69,6	167,9	54,6
Metsätalouden puhdas pääomatulo, euroa/tila	1 125	2 334	5 284	10 731	3 866

MYTT-aineiston metsätalouden hehtaarikohtaiset tulokset voidaan laskea tilakohtaisiksi otokseen kuuluvan metsämaan alan ja tilamäärän avulla (taulukko 3). Sen perusteella voidaan arvioida, että MYEL:n metsätalouden työtulolaskelma vastaa pienimpien tilojen osalta noin 40–50 % puhtaan pääomatulon osuutta. Toisin kuin maataloudessa metsätalouden tulot katsotaan verotuksessa hankintatyön arvoa lukuun ottamatta pääomatuloiksi.

Tilakohtaisen kannattavuuden sijasta metsätaloudessa seurataan yksityismetsätalouden brutto- ja nettokantorahatuloja sekä valtion rahoitustukea. Laskelmat sisältävät myös yhteismetsien, kuntien ja seurakuntien metsänomistuksen. Kun laskelmassa käytetyt metsäkeskusalueet sovitetaan MYEL-alueiksi, tällä perusteella voidaan tarkastella eri suuralueiden tasoeroja (taulukko 4).

Sovitus on tehty kohdistamalla kokonainen metsäkeskus MYEL-alueelle, vaikka erityisesti Etelä- ja Keski-Suomen MYEL-alueet halkovat metsäkeskusalueita. Vaikka tunnusluvut ovat vain yhdeltä vuodelta, erityisesti Pohjois-Suomen tasoero Etelä-Suomeen nähden vaikuttaisi suuremmalta, ja yksittäisen vuoden perusteella nykyinen 60 % voisi olla jopa niinkin alhainen kuin 35 %. Myös Keski-Suomi olisi lähempänä 75 % kuin 80 %. Tosin vertailulaskelmissa tulisi ottaa huomioon useamman vuoden tunnuslukujen keskiarvo sekä myös mahdollinen hakkuusäästön arvo ainakin osittain.

Nykymallinen MYEL-työtulo on myös tämän tilaston perusteella on Etelä- ja Keski-Suomessa 40-50 % liiketuloksesta. Sen sijaan Pohjois-Suomessa MYEL-työtulo näyttäisi olevan peräti yli 70 % liiketuloksesta.

Taulukko 4. Metsäkeskuskohtaiset metsätalouden tunnusluvut vuodelta 2008 MYEL-alueiksi sovitettuna (Laskelman lähde: Metsätilastotiedote 25/2009).

Vuosi 2008	Etelä-Suomi	Keski-Suomi	Pohjois-Suomi	Koko maa
Tunnusluvut				
Bruttokantorahatulot, €/ha	166,7	125,6	60,1	119,6
–Kokonaiskustannukset, €/ha	33,1	30,4	18,3	27,5
+Valtion tuki puuntuotantoon, €/ha	3,5	5,2	4,9	4,5
Liiketulos, €/ha	137,1	100,4	46,8	96,6
Pinta-ala, 1000 ha (metsämaa)	4835,0	4072,0	4235,0	13142,0
Tunnusluvut suhteessa Etelä-Suomeen				
Bruttokantorahatulot, €/ha	100 %	75 %	36 %	72 %
–Kokonaiskustannukset, €/ha	100 %	92 %	55 %	83 %
+Valtion tuki puuntuotantoon, €/ha	100 %	149 %	142 %	130 %
Liiketulos, €/ha	100 %	73 %	34 %	70 %
Pinta-ala, 1000 ha (metsämaa)	100 %	84 %	88 %	--

Etelä-Suomi = Ahvenanmaa, Rannikko, Lounais-Suomi, Häme-Uusimaa, Kaakkois-Suomi, Pirkanmaa ja Etelä-Savo
 Keski-Suomi = Etelä-Pohjanmaa, Keski-Suomi, Pohjois-Savo ja Pohjois-Karjala
 Pohjois-Suomi = Kainuu, Pohjois-Pohjanmaa ja Lappi

2.4 Metsätalousyrittäjän MYEL-malli tällä hetkellä

Metsätalouden MYEL-vakuutuksessa eläkkeelle siirtymisen ehdot ovat vastaavat kuin maatalousyrittäjälläkin. Korkein mahdollinen eläkeikä on 68 vuotta. Metsätaloutta voi jatkaa tämän jälkeen myös eläkkeellä. Nykyisellään metsätalouden MYEL-työtulo kehittyy seuraavalla tavalla metsämaan alan suhteen (Taulukko 5). Taulukon perusteella on melko selvää, että nykymuotoinen metsätalouden MYEL-vakuutus ei sovellu metsätalousyrittäjän vakuutusperusteiksi, sillä hänen eläketurvansa ei kehity lähellekään vastaavalla tavalla kuin maatalousyrittäjän eläketurva.

Vaikka arvot taulukkoon 5 onkin laskettu viidestä metsämaahehtaarista alkaen, pienten tilojen vakuuttaminen on vapaaehtoista. Käytännössä alle 20-25 hehtaarin metsätiloja vakuutetaan harvoin vapaaehtoisesti.

Taulukko 5. Nykyinen malli metsätalouden MYEL-perustyötulon kehittymiselle, euroa/vuosi.

Metsämaa, ha	Työtulo ilman minimirajaa (pakollista vakuutusta) euroa/vuosi		
	Etelä-Suomi	Keski-Suomi	Pohjois-Suomi
5	287	230	172
10	575	460	345
12	690	552	414
20	1 149	919	690
25	1 437	1 149	862
30	1 724	1 379	1 034
40	2 298	1 839	1 379
50	2 873	2 299	1 724
60	3 448	2 758	2 069
75	4 310	3 448	2 586
80	4 597	3 678	2 758
100	5 746	4 597	3 448
120	6 895	5 516	4 138
150	7 757	6 896	5 172
200	9 194	8 045	6 896
240	10 343	8 964	7 586
280	11 492	9 883	8 275
300	12 067	10 343	8 620
350	13 503	11 492	9 482
400	14 940	12 641	10 344
450	14 940	13 790	11 206
500	14 940	14 939	12 068
1000	14 940	14 939	15 516

Taulukossa 6 kuvataan nykyisen mallin mukaiset MYEL-vakuutusmaksut metsämaan hehtaaria kohden vuodessa. MYEL-vakuutusmaksut ovat varsin kohtuulliset ja vaihtelevat tavallisimpien tilakokojen osalta 4–6 euron välissä. Vakuutusmaksut ovat vähennettävissä verotuksessa vuosimenoina.

Taulukko 6. Nykyisen mallin mukaiset metsätalouden MYEL-vakuutusmaksut, euroa/hehtaari/vuosi.

Metsämaa, ha	Vakuutusmaksut (alle 53-v.), euroa/ha/v		
	Etelä-Suomi	Keski-Suomi	Pohjois-Suomi
5	6,08	4,87	3,65
10	6,08	4,87	3,65
12	6,08	4,87	3,65
20	6,08	4,87	3,65
25	6,08	4,87	3,65
30	6,08	4,87	3,65
40	6,08	4,87	3,65
50	6,08	4,87	3,65
60	6,08	4,87	3,65
75	6,08	4,87	3,65
80	6,08	4,87	3,65
100	6,08	4,87	3,65
120	6,08	4,87	3,65
150	5,47	4,87	3,65
200	4,87	4,26	3,65
240	4,56	3,95	3,35
280	4,34	3,74	3,13
300	4,26	3,65	3,04
350	4,08	3,48	2,87
400	3,95	3,34	2,74
450	3,51	3,24	2,64
500	3,16	3,16	2,55
1000	1,58	1,58	1,64

3. Ehdotus verohuojennusta hakevan metsätalousyrittäjän MYEL-malliksi

Jotta perintö- ja lahjaveron huojennusta hakevan metsätalousyrittäjän MYEL-vakuutusmaksut kartuttaisivat merkittävässä määrin hänen eläketuloaan, metsätalouden MYEL-työtulojen tasoa tulisi korottaa metsätalouden olosuhteisiin sovitettuna vastaavalle tasolle kuin maatalouden MYEL-työtulot. Lisäksi metsätalouden eläkevakuutuksen voimassaoloa tulisi jatkaa siihen asti, kunnes metsätalouden harjoittaja luopuu tilan hallintaoikeudesta.

Ensimmäinen huojennuksen perusteena olevaan MYEL-työtuloon tehtävä korjaus olisi pakollisen MYEL-vakuutuksen työtulorajan (3 448 euroa/vuosi, vuosi 2011) käyttöönotto. Tämä korjaisi MYEL-työtulon kuitenkin vain alle 60 hehtaarin tiloilla Etelä-Suomessa, 75 hehtaarin tiloilla Keski-Suomessa ja 100 hehtaarin tiloilla Pohjois-Suomessa. Jotta huojennukselle tulisi riittävä metsäpoliittinen vaikuttavuus, MYEL-työtulo tulisi porrastaa uudelleen.

Huojennuksen perusteena olevan metsätalouden MYEL-perustyötulon porrastukset voisi olla perusteltua sitoa nykyiseen maatalousmaan MYEL-perustyötulon malliin. Näin ollen ensimmäiseksi portaaksi voitaisiin ottaa 12 hehtaaria. Nykyisen kaltainen tai edelleen kehitetty alueittainen porrastus olisi kuitenkin perustelua säilyttää metsätaloudessa, koska metsätalouden hehtaarikohtainen tuotto alenee etelästä pohjoiseen mentäessä.

Maatalouden ensimmäisten 12 hehtaarin MYEL-työtulojen ja keskimääräisten yrittäjätulojen suhde on noin 3–4 -kertainen. Vastaavalla tavalla laskettuna ja kokeilujen perusteella Etelä-Suomeen voisi sopia metsätalousyrittäjän MYEL-työtulolaskelman ensimmäiseksi 12 hehtaarin portaaksi noin 400 euroa/ha/vuosi. Vastaavan suuruinen porras löytyy myös maatalousmaan työtulosta, sillä 22-32 hehtaarin työtulo on 402,64 euroa/ha. Jos muut pinta-alaporaat otetaan nykyisestä järjestelmästä, niin ainoa jäljellä oleva ratkaistava tekijä on portaittaisten ja alueittaisten MYEL-työtulojen suhteet.

Koska MYEL-työtuloa kasvatettiin ensimmäiselle 12 hehtaarin portaalle merkittävästi, seuraavan portaan tulisi olla alle puolet ensimmäisestä portaasta. Metsätaloudessa portaita on vähemmän kuin maataloudessa. Kokeilujen perusteella seuraava porras voisi olla 30 % ensimmäisestä. Tätä seuraavat portaat voisivat olla 50 % edellisistä siten, että myös viimeisiltä hehtaareilta karttuu lisää MYEL-työtuloa.

Alueittaiset erot ovat nykymallissa Etelä-Suomi 100 %, Keski-Suomi 80 % ja Pohjois-Suomi 60 %. Taulukon 4 perusteella Etelä- ja Keski-Suomen kohdalla tämä ero on osittain toimiva, mutta alueittaisten hehtaaritulojen perusteella olisi syytä laskea Pohjois-Suomen taso korkeintaan 50 prosenttiin Etelä-Suomesta. Tässä yhteydessä tehtävää laskelmaa varten ei ole syytä tehdä suurempia muutoksia, mutta on mahdollista, että myös aluejakoa olisi syytä tarkentaa metsätalouden tilastojen avulla.

Näillä perusteilla verohuojennuksen ehtona olevat metsätalousyrittäjän eläkevakuutuksen MYEL-perustyötulorajat voisivat olla esimerkiksi seuraavanlaiset:

Etelä-Suomi	ha	eur/ha
ensimmäisiltä hehtaareilta	12	402,64
seuraavilta hehtaareilta	108	120,79
seuraavilta hehtaareilta	280	60,40
lopuilta hehtaareilta		30,20
Keski-Suomi		
ensimmäisiltä hehtaareilta	12	322,11
seuraavilta hehtaareilta	138	96,63
seuraavilta hehtaareilta	350	48,32
lopuilta hehtaareilta		24,16
Pohjois-Suomi		
ensimmäisiltä hehtaareilta	12	201,32
seuraavilta hehtaareilta	188	60,40
seuraavilta hehtaareilta	500	30,20
lopuilta hehtaareilta		15,10

Maatalousyrittäjälle ja vapaaehtoisen metsätalouden vakuutuksen ottaville voitaisiin soveltaa metsätalouden osalta nykymallia, koska vastaava korotettu asetelma löytyy maatalousmaan perustyötulon puolelta. Vapaaehtoisen metsätalouden vakuutuksen osalta metsätalouden MYEL-työtulot liittyisivät täydentävinä esimerkiksi palkka- tai yrittäjätuloihin. Tämän vuoksi korotettu perintö- ja lahjaveron huojennuksen edellytykseksi laadittu metsätalouden MYEL-perustyötuloasetelma tulisi säätää uutena pykälänä MYEL-lakiin (esim. 17b§).

Kun korotettuja metsätalousyrittäjän MYEL-perustyötuloja sovelletaan eri kokoisille tiloille, yhteenlasketuiksi MYEL-työtuloiksi saadaan nykyistä huomattavasti korkeammat arvot (taulukko 7). Pakollisen vakuutuksen työtulo 3 448 euroa vuodessa ylittyy Etelä-Suomessa jo 8,6 metsämaahehtaarin, Keski-Suomessa 10,7 hehtaarin ja Pohjois-Suomessa 29,1 hehtaarin kohdalla.

Taulukko 7. Metsätalousyrittäjän verohuojennuksen ehtona oleva malli MYEL-perustyötulon kehittymiselle, euroa/vuosi.

Työtulo minimirajan 3 448 euroa/v kanssa (pakollinen vakuutus) euroa/vuosi			
Metsämaa, ha	Etelä-Suomi	Keski-Suomi	Pohjois-Suomi
5	3 448	3 448	3 448
10	4 026	3 448	3 448
12	4 832	3 865	3 448
20	5 798	4 638	3 448
25	6 402	5 122	3 448
30	7 006	5 605	3 503
40	8 214	6 571	4 107
50	9 422	7 537	4 711
60	10 630	8 504	5 315
75	12 442	9 953	6 221
80	13 046	10 436	6 523
100	15 461	12 369	7 731
120	17 877	14 302	8 939
150	19 689	17 201	10 750
200	22 709	19 617	13 770
240	25 125	21 549	14 978
280	27 541	23 482	16 186
300	28 748	24 448	16 790
350	31 768	26 864	18 300
400	34 788	29 280	19 810
450	36 298	31 696	21 320
500	37 808	34 112	22 830
1000	52 907	46 191	33 399

Taulukossa 8 on kuvattuna vuosittaiset korotetut MYEL-vakuutusmaksut metsämaan hehtaaria kohden. Korotuksesta huolimatta ne on edelleenkin mahdollista maksaa normaaleilla puunmyyntituloilla. Kun taulukossa 4 esitetyt puuntuotannon menot metsämaan hehtaaria kohden olivat Etelä-Suomessa 33, Keski-Suomessa 30 ja Pohjois-Suomessa 18 euroa/ha vuonna 2008, niin vuosittaiset korotetut MYEL-vakuutusmaksut jäisivät tämän suuruusluokan alle jo keskimääräistä 20–30 hehtaarin tilaa pienemmällä tilakoolla.

Perintö- ja lahjaverohuojennuksen ehtona korotettujen MYEL-vakuutusmaksujen pääoma-arvoja voidaan verrata myös metsätilan huojentamattoman perintö- ja lahjaverotuksen veron määrään. Karkeasti keskiarvojen kautta laskettuna vaikuttaa siltä, että korotetut MYEL-vakuutusmaksut todellakin tasapuolistaisivat tilannetta spv-huojennettujen ja huojentamattomien metsätilojen välillä tasavertaisuuden kannalta ratkaisevimmissa tilakokoluokissa. Jos korotettu metsätalouden MYEL-vakuutus olisi huojennuksen edellytyksenä, pienimpien tilojen ei kannattaisi edes hakea spv-huojennusta. Ratkaisu spv-huojennuksen hakemisen ja hakematta jättämisen suhteen riippuu tilakoon lisäksi myös oletetusta metsänomistusasajasta, perintö- ja lahjaveroluokasta, korkokannasta ja metsätilan hakkuumahdollisuuksista.

Taulukko 8. Metsätalousyrittäjän verohuojennuksen ehtona olevan mallin mukaiset MYEL-vakuutusmaksut, euroa/hehtaari/vuosi.

Metsämaa, ha	Vakuutusmaksut (alle 53-v.), euroa/ha/v		
	Etelä-Suomi	Keski-Suomi	Pohjois-Suomi
5	72,99	72,99	72,99
10	42,62	36,49	36,49
12	42,62	34,09	30,41
20	30,68	24,55	18,25
25	27,10	21,68	14,60
30	24,72	19,77	12,36
40	21,73	17,39	10,87
50	19,94	15,96	9,97
60	18,75	15,00	9,38
75	17,56	14,05	8,78
80	17,26	13,81	8,63
100	16,36	13,09	8,18
120	15,77	12,61	7,88
150	13,89	12,14	7,59
200	12,02	10,38	7,29
240	11,11	9,50	6,61
280	10,74	8,88	6,12
300	10,70	8,63	5,92
350	10,93	8,29	5,53
400	11,46	8,27	5,24
450	11,15	8,46	5,01
500	10,98	8,80	4,83
1000	8,01	6,56	4,22

Metsätalousyrittäjän eläkevakuutuksen voimassaolon jatkaminen siihen asti, kunnes vähintään tilan hallintaoikeus on luovutettu, olisi oleellista metsänomistajien ikääntymisen estämiseksi. Näin metsätila luovutettaisiin seuraavalle sukupolvelle ajoissa.

Nykyään MYEL-vakuutuksessa ylin eläkeikä on 68 vuotta. Maataloudessa 68 vuotta onkin tehokas eläkkeelle siirtymisen raja, koska maatalouden tuet EU:n kokonaisuudessaan maksamaa tilatukea lukuun ottamatta ovat sidottuja hakijan ikään, ja tukikelpoisuus päättyy 68-vuotiailla. Ilman tukia maatalous ei ole kannattavaa toimintaa, joten tukikelpoisuuden päätyttyä maatalouden harjoittajat hakeutuvat yleensä viimeistään eläkkeelle ja siirtävät toiminnan joko jatkajalle tai useimmiten vähintään vuokraavat pellot ulkopuolisille.

Jotta myös yli 68-vuotiaille metsätalousyrittäjille voitaisiin säätää pakollinen MYEL-vakuutus siihen asti kunnes tilan hallintaoikeus on luovutettu, olisi säädettävä erikseen perintö- ja lahjaverohuojennuksen saaneen metsätalousyrittäjän oikeudesta eläkkeen saamiseen (MYEL 31 §). Iällä on merkitystä myös MYEL-vakuutusmaksujen sekä -eläkkeen karttumisen suhteen. Vähintään 53-vuotiailla MYEL-vakuutusmaksut ovat hieman suuremmat kuin korkeintaan 53-vuotiailla. Eläke karttuu MYEL:n 68§:n mukaan seuraavasti:

Eläkettä karttuu eläkkeen perusteena olevasta kokonaistyötulosta:

- 1) 1,5 prosenttia sen kalenterikuukauden loppuun, jona maatalousyrittäjä täyttää 53 vuotta;
- 2) 1,9 prosenttia sitä seuraavan kalenterikuukauden alusta, jona maatalousyrittäjä täyttää 53 vuotta, sen kalenterikuukauden loppuun, jona maatalousyrittäjä täyttää 63 vuotta;
- 3) 4,5 prosenttia sitä seuraavan kalenterikuukauden alusta, jona maatalousyrittäjä täyttää 63 vuotta sen kalenterikuukauden loppuun, jona maatalousyrittäjä täyttää 68 vuotta.

Siten MYEL:n 68 §:ään tulisi lisätä neljäs kohta esimerkiksi seuraavanlaisella sisällöllä:

- 4) 1,5 prosenttia sitä seuraavan kalenterikuukauden alusta, jona maatalousyrittäjä täyttää 68 vuotta sen kalenterikuukauden loppuun, jona maatalousyrittäjä luovuttaa hallintaoikeuden tilan metsätalouteen.

4. Johtopäätökset

Maatalousyrittäjän eläkelain (MYEL) käyttäminen metsätilan perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen saamisen ehtona tuo mukanaan monia muutoin saavuttamattomia etuja. Jotta vaikutus olisi riittävän tehokas ja tasavertaisuuden kannalta perusteltu, MYEL:iin olisi kuitenkin syytä tehdä joitakin muutoksia.

MYEL-työtulot on tällä hetkellä määritelty metsätilalle samalla perusteella kuin aktiivimaatilalle, joilla metsätulot käsitellään viimeisten hehtaarien MYEL-työtulona. Tällä tavalla määriteltynä metsätilanomistajille ei kartu riittävää eläkettä, mikä edistäisi metsätilan luovutusta ja eläkkeelle siirtymistä. Kuvaavaa on, että 1 000 hehtaarin metsätilan MYEL-perustyötulo on arvioitu saman suuruiseksi kuin 10 hehtaarin peltotilan työtulo (15 000 euroa/v).

Sukupolvenvaihdoksen jatkajan perintö- ja lahjaveron huojennuksen ehtona maataloutta harjoittamattoman metsätilan metsätalouden MYEL-perustyötuloja tulisi korottaa vastaavalla tavalla, mutta metsätalouden olosuhteisiin sovitettuna, kuin maatalousmaan MYEL-perustyötuloja. Metsätilan luovuttajan ei kuitenkaan tarvitsisi olla MYEL-vakuutettu. Lisäksi tulisi säätää, että metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennuksen saanut metsätalousyrittäjä voi jäädä MYEL-eläkkeelle vasta, kun metsän hallintaoikeus on luovutettu. Maanviljelijöillä ja vapaaehtoisen metsätalouden MYEL-vakuutuksen ottavilla MYEL-ehdot olisi kuitenkin syytä säilyttää nykyisellään, joten metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennuksen perusteena oleva metsätalouden MYEL-työtulo tulisi säätää uutena säännöksenä MYEL:iin.

Kun edellä mainitut muutokset asetetaan metsätilan perintö- ja lahjaveron sukupolvenvaihdoshuojennuksen ehdoksi, huojennettavien ja huojentamattomien metsätilojen kustannuserot kasvavat tasavertaisuuden kannalta ratkaisevissa tilakokoluokissa MYEL-vakuutusmaksujen vuoksi. Tämä johtaisi todellisuudessa huojennuksesta huolimatta melko yhtäläiseen kohteluun huojennettujen ja huojentamattomien verovelvollisten välillä.

Metsätilusjärjestelyt Suomessa 1990- ja 2000 -luvuilla



Metsätilusjärjestelyt Suomessa 1990- ja 2000 -luvuilla

Sisällys

1. Johdanto	95
2. Yleistä metsätilusjärjestelyistä	95
2.1. Käsitteet ja rajaukset	95
2.2. Maa- ja metsätalousministeriön tilusjärjestelystrategia 2008-2013	95
2.3. Selvityksessä evaluoidut metsäuusjaot	96
2.4. Tilusjärjestelyjen kustannuksista ja niiden rahoituksesta	97
2.5. Uusjaon edellytyksistä	97
3. Maapankkitoiminnasta Suomessa ja Ruotsissa	98
3.1. Maapankki Suomessa	98
3.2. Maapankki Ruotsissa	98
3.2.1. Laki maanhankinnan luvanvaraisuudesta	98
3.2.2. Kiinteistönmuodostamislaki (Fastighetsbildningslag, 1970:988)	100
4. Suomessa vv. 1990 - 2010 lopetetut metsäuusjaot	101
4.1. Pernaja, Torsby	101
4.2. Ii, Pahkakoski	101
4.3. Siikajoki, Merikylä	102
4.4. Siikajoki, Relletti ym.	103
4.5. Yhteenveto	105
5. Metsätilusjärjestelyjen tarpeesta Suomessa 2010 -luvulla	105
5.1. Metsien kiinteistörakenneseelvitys (MEKIRA)	105
5.1.1. Suosituksia	106
5.1.2. Asiakaslähtöisyys	106
5.1.3. Toiminnan kehittämiskohteita	106
6. Tietoja Suomen ja Ruotsin metsätaloudesta ja metsätilusjärjestelyistä vv. 2006-10 ...	107
7. Kirjallisuutta	108

1. Johdanto

Metsillä ja tehokkaalla puunkorjuulla on suuri taloudellinen merkitys Suomen teollisuudelle. Metsien ja kotimaisen puun merkitys tulevat kasvamaan, kun energian hinta nousee jatkossa ja tarve kasvihuonekaasujen vähentämiseen lisääntyy. Hallituksen ilmasto- ja energiapolitiikan ministerityöryhmä on juuri päättänyt puuenergian huomattavasta lisäämisestä osana uusiutuvan energian lisäämistavoitetta vuoteen 2020 mennessä ja liittyen kahden uuden ydinvoimalan rakentamispäätökseen.

Metsillä on lisäksi suuri luontoarvo ja ne ovat merkittäviä virkistystoiminnan kannalta. Tutkimukset selluloosakuidun uusista käyttötavoista avannevät myös uusia näkymiä metsäteollisuudelle.

Selvityksessä evaluoidaan Suomessa 1990- ja 2000 -luvuilla tehdyt metsätilusjärjestelyt ja kuvataan Ruotsin käytäntöjä siltä osin kuin ne poikkeavat Suomen vastaavista. Evaluointi perustuu loppuunsaatettujen hankkeiden loppuraportteihin ja toimitusten tekijöiden haastatteluihin.

Selvitys tuottaa Metsätilakoon ja rakenteen kehittämishankkeelle (METLA:n hanke 7362 (05/2009 - 12/2011) perusaineistoa metsätilusjärjestelyistä. Edellä mainittu kehittämishanke on asetettu selvittämään niitä keinoja, joilla Kansallisen metsäohjelman (KMO) 2015 tavoite perhemetsälöiden metsälökoon kasvattamiseksi 50 hehtaariin vuoteen 2050 mennessä voidaan saavuttaa. KMO:ssa on mainittu metsätilojen uusjakokäytännön ja yhteismetsiin perustuvan omistusmuodon kehittäminen tilakoon kasvattamisen keinoina. Tällä hetkellä yksityisten omistamien perhemetsien metsälökoko on keskimäärin noin 24 ha. Tämä on noin puolet Ruotsin vastaavasta.

2. Yleistä metsätilusjärjestelyistä

2.1 Käsitteet ja rajaukset

Tilusjärjestelytoiminta perustuu asiakkaiden tarpeeseen ja eri asiakkaiden mahdollisesti erilaisten tarpeiden yhteensovittamiseen. Tilusjärjestely ja metsätilusjärjestely ovat yleiskäsitteitä, jotka voivat käsittää kiinteistönmuodostamislain (KML 1995/554) mukaisia kiinteistötoimituksia (uusjako tai hankeuusjako) tai yhteismetsälain mukaiset yhteismetsän muodostamistoimitukset tai näiden yhdistelmät. Tilusjärjestelyt tehdään asianosaisten hakemuksesta joko kiinteistörakenteen parantamiseksi (uusjako) tai erityisen maankäyttöhankkeen (esim. luonnonsuojelun alueen muodostaminen) kiinteistön käyttäjille aiheuttamien haittojen vähentämiseksi (hankeuusjako). Tämän selvityksen kohteena ovat pääasiassa metsäuusjaot.

2.2 Maa- ja metsätalousministeriön tilusjärjestelystrategia 2008-2013

MMM:n tilusjärjestelystrategian mukaan tilusjärjestelyjen yhteiskunnallinen vaikuttavuus perustuu mahdollisimman tehokkaan ja tarkoituksenmukaisen kiinteistörakenteen ja kiinteistöjen käytön kautta maaseudun kestäväan ja monipuoliseen kehittämiseen sekä maa- ja metsätalouden elinkeinojen kilpailukykyyn tukemiseen.

Maanmittauslaitos vastaa Suomen kiinteistöjärjestelmästä. Vastuu kattaa kiinteistöjärjestelmän ajan tasalla pidon. Maanmittauslaitos vastaa myös tilusjärjestelyjen tekemisestä.

Strategiakaudella 2008-2013 tilusjärjestelytuotanto painottuu peltoalueiden järjestelyihin, koska peltolohkojen koon ja muodon saattaminen nykyvaatimusten tasalle vaatii paljon resursseja. Strategian mukaan samalla parannetaan valmiuksia metsätilusjärjestelyjen tekemiseen. Lisäksi voidaan tehdä yksittäisiä metsätilusjärjestelyjä hakemuksesta, sekä osana muita toimituksia.

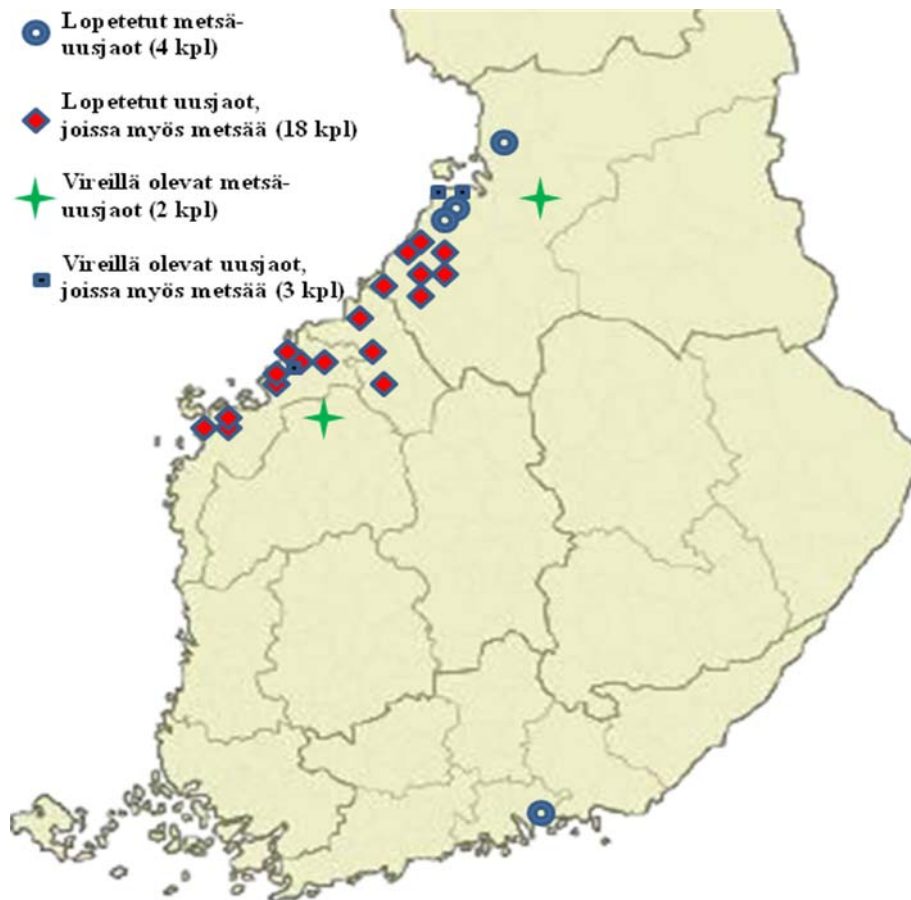
MMM:n strategia on luettavissa [www- sivuilla mmm.fi](http://www.mmm.fi) (julkaisu 1/2008).

2.3 Selvityksessä evaluoidut metsäuusjaot

Vv. 1990-2010 saatettiin loppuun neljä metsäuusjakoa, joiden pinta-ala on yhteensä n. 17 000 ha. Niiden tuloksia evaluoidaan tässä selvityksessä. Maassamme on kyseisenä ajanjaksona tehty myös 18 uusjakoa, joissa peltoalueiden lisäksi on mukana noin 58 000 ha metsää. Näiden uusjakojen metsätietojen yksityiskohtainen erottelu kokonaistiedoista tätä selvitystä varten ei ollut mahdollista, joten ne jouduttiin jättämään selvityksestä pois. Uusjakojen sijainti on esitetty kuvassa 1.

Selvityksen kohteena ovat seuraavat metsäuusjaot:

Kohde (kunta, kylä)	loppukokousvuosi	pinta-ala (ha)
Pernaja, Torsby	1990	310
Ii, Pahkakoski	1997	4 900
Siikajoki, Merikylä	2000	4 900
Siikajoki, Relletti ym.	2009	6 900



Kuva 1. Suomessa vuoden 1990 jälkeen valmistuneet ja vireillä olevat uusjaot, joissa on mukana merkittävästi metsätiluksia.

Kartalle on merkitty myös käynnissä olevat metsää sisältävät uusjaot. Näistä puhtaita metsäuusjakoja on kaksi ja peltoa ja metsää käsittäviä uusjakoja kolme. Käynnissä olevien hankkeiden metsäpinta-ala on yhteensä noin 3 700 ha. Suurin osa työn alla olevista uusjaoista onkin peltouusjakoja (1.1.2010 oli koko maassa käynnissä 74 uusjakoa, joiden yhteispinta-ala oli noin 84 000 ha).

Monissa maakunnissa tehdään maaseudun kehittämiseen liittyvinä EU-osarahoitteisina hankkeina tilusjärjestelyn tarveselvityksiä sellaisilla metsäalueilla, joilla tilussijoitus on huono. Yhteismetsien perustaminen tai olemassa oleviin yhteismetsiin liittyminen herättävät myös lisääntyvää kiinnostusta. Metsätalouden kehittämiskeskus Tapio, Metsäkeskukset, ja Maanmittauslaitos ovat yhteistyössä järjestäneet maakunnissa ”Yhteismetsä tutuksi” -kampanjan, jossa on järjestetty edellä mainittujen organisaatioiden ja mm. metsäkeskusten henkilöstölle tiedotustilaisuuksia yhteismetsäasioista.

2.4 Tilusjärjestelyjen kustannuksista ja niiden rahoituksesta

Ennen varsinaisen uusjakotoimituksen käynnistymistä tehdään asianosaisten hakemuksesta tilusjärjestelyn tarveselvitys. Tarveselvityksessä kartoitetaan yhdessä maanomistajien kanssa kohdealueen kiinteistörakenteen parantamismahdollisuuksia sekä mahdollisen uusjaon kustannuksia ja hyötyjä. Asianosaiset, jotka eivät halua muutoksia tilustensa käyttöön pyritään rajaamaan pois mahdollisesti käynnistyvän tilusjärjestelyn toimitusalueesta. Tarveselvityksessä selvitetään myös, mikä tilusjärjestelytapa sopii alueelle parhaiten. Samalla selvitetään mahdollisen tilusjärjestelyn kannatus maanomistajien keskuudessa. Hankkeen eteenpäin vieminen edellyttää, että sillä on vahva kannatus.

Valtio tukee uusjaon toimituskustannuksia uusjakojen tukemislain (1981/24) nojalla. Maa- ja metsätalousministeriö päättää tuen suuruudesta toimituskohtaisesti. Tuki metsäuusjakojen toimituskustannuksiin on viime aikoina ollut noin 80 %. Metsäuusjoissa mahdollisesti toteutettavien tiehankkeiden kustannuksia tuetaan joko uusjaon tukemislain tai kestävän metsätalouden rahoituslain (2007/544) perusteella myönnettyin lainoin ja/tai avustuksin. Valtion tuen edellytyksenä on, että hankkeen katsotaan olevan tärkeä yleisen edun kannalta ja osakkaiden taloudellinen tila antaa tukemiseen aihetta.

Uusjakotoimitusten tukemiseen ei ole Suomessa käytetty EU-tukivaroja. Valtion talousarviossa uusjakojen yhteydessä tehtävien tie- ja kuivatusverkon sopeutustöiden tukemiseen on varattu viime vuosina noin 7 miljoonaa euroa vuosittain. Tarve on ollut koko ajan suurempi.

Yhteismetsän muodostamisesta ja uusien tilusten liittämisestä yhteismetsään aiheutuvat toimituskustannukset maksetaan valtion varoista.

Hankeuusjakoja ei tueta valtion varoista, vaan niiden toimituskustannukset maksaa toimituksen hakija.

2.5 Uusjaon edellytyksistä

Mikäli tilusjärjestelyn tarveselvityksessä päädytään KML:n mukaiseen metsäuusjakoon, tulee uusjaon hyödyn olla suuremman kuin sen kustannukset ja haitat. Yleisedellytyksen lisäksi hankkeella tulee voida parantaa kiinteistöjaotusta ja edistää kiinteistöjen käyttöä; olennaisesti parantaa alueen tie ja kuivatusoloja tai edistää maatilatalouden kehittämisrahastosta annetun lain (657/1966) tarkoituksiin hankitun alueen käyttämistä (”maapankki”).

Laskettaessa uusjaon hyötyä otetaan maanomistajille aiheutuvan hyödyn lisäksi huomioon myös sen välilliset hyödyt ja yhteiskunnalliset vaikutukset (esimerkiksi vaikutukset liikenneturvallisuuteen ja ilmastomuutokseen).

3 Maapankkitoiminnasta Suomessa ja Ruotsissa

Maapankkitoiminnalla tarkoitetaan tilusjärjestelyihin liittyvää maanhankinta- ja -luovutustoimintaa.

3.1 Maapankki Suomessa

ELY-keskukset (ent. TE-keskukset) toimivat toimia maapankkina. Aikaisemmin toiminta oli aktiivista ja Suomessa oli voimassa maanhankintaoikeuslaki (391/1978), joka antoi valtiolle mahdollisuuden tulla ”väliin” maa- ja metsätalousmaan kaupoissa. Maanhankintaoikeuslaki kumottiin vuonna 1998, minkä jälkeen toiminta on perustunut vapaaehtoisiin kauppoihin. Viime vuosina osa ELY-keskuksista on toiminut peltouusjakojen maapankkina, joskin toimintaa haittaa ELY-keskusten henkilöresurssipula.

Metsäalueita ei ole viime vuosina hankittu käytettäväksi tilusjärjestelyjen tarpeisiin. Juridisia esteitä tähän ei ole. Maanhankinnat rahoitetaan erillisestä maatilatalouden kehittämisrahastosta (MAKERA), jonne myynnistä saatavat kauppahinnat myös tuloutetaan.

Viime vuosina tilusjärjestelyihin liittyvään maanhankintaan on käytetty vuosittain 2–3 miljoonaa euroa MAKERA:n varoja. Nämä varat palautuvat takaisin kehittämisrahastoon, kun maa myydään eteenpäin hankkeen aikana.

Maa- ja metsätalousministeriön tilusjärjestelystrategian mukaan Suomeen ei ole tarkoituksenmukaista lähitulevaisuudessa perustaa erillistä uutta maapankkitoimintaa, jossa tätä tarkoitusta varten perustettu organisaatio hankkisi maata ja välittäisi (myisi) sitä erilaisten maankäyttöhankkeiden tarpeisiin. Sen sijaan tuetaan ratkaisuja, jotka perustuvat eri osapuolten väliseen tiivistyvään yhteistyöhön. Toistaiseksi ratkaisuna on, että kaupan osapuolena (valtion edustaja) on edelleen ELY-keskus, joka myös neuvottelee tilatukioikeuksien kohdentumisen. Maanmittauslaitos (toimitusmiehet) voi kuitenkin osallistua tekniseen valmisteluun ja asiakirjojen laadintaan. Myös ELY-keskusten välistä yhteistyötä tulee edistää ja selvittää, voiko osa ELY-keskuksista palvella tässä asiassa myös muita ELY-keskuksia – esimerkiksi 1–3 ELY-keskusta voisi erikoistua maanvälitystoimintaan. Tämä edellyttää näiden ELY-keskusten osalta riittävää osaamista ja resurssien allokoointia. Joka tapauksessa maanhankinta ja -välitys on tarpeellista sitoa toimitukseen.

3.2 Maapankki Ruotsissa

Ruotsissa tilusjärjestelyjen tukena toimii lääninhallituksen hallinnoima maapankki. Lääninhallitus kartuttaa maapankkia vapaaehtoisilla kaupoilla, lisäksi voidaan käyttää valtion ennestään omistamia alueita. Tällä hetkellä tilusjärjestelyjä (omarrondering) tehdään eniten Taalainmaan läänissä.

3.2.1 Laki maanhankinnan luvanvaraisuudesta

Ruotsissa on voimassa maanhankinnan luvanvaraisuuslaki (jordförvärvslag 1979:230), joka tehostaa maapankin toimintaa. Laki rajoittaa maanhankintaa tilusjärjestelyalueilla (omarronderingsområde) ja harvaan asutuilla alueilla (glesbygdsområde). Ruotsin hallitus vahvistaa lain soveltamisalueet asetuksella (viimeksi vuonna 2005, asetus 2005:522). Haja-

asutusalueet määritetään asukaslukua, työpaikkoja ja maankäyttöä koskevin perustein ja tilusjärjestelyalueet lääninhallituksen esityksestä. Asetuksen mukaisia haja-asutusalueita on 19 läänissä ja tilusjärjestelyalueita 3 läänissä (Taalainmaa, Värmlanti ja Västra Götaland).

Maa- tai metsätalousmaan luovutukset edellä mainitun lain soveltamisalueilla edellyttävät pääsääntöisesti lääninhallituksen luvan. Laissa on poissulkevia ehtoja; mm. valtion luovutukset, aviopuolisoiden ja perillisten väliset luovutukset sekä luovutukset muuhun kuin maa- tai metsätaloustarkoituksiin esimerkiksi detaljikaavan mukaan.

Lupa voidaan evätä, jos haja-asutusalueella olevaa kiinteistöä tarvitaan työllisyyden tai asutuksen edistämiseen alueella. Lupa on myönnettävä, jos luovutuksensaaja asettuu kiinteistölle edistääkseen työllisyyttä alueella. Lupa voidaan kuitenkin tässäkin tapauksessa evätä, mikäli kiinteistön luovutus vaikeuttaa tilussijoituksen parantamista.

Maanhankintalupaa on haettava 3 kk:n kuluessa luovutuksesta. Asiaa ei voi ratkaista ennen kuin luovutus on tapahtunut. Mikäli lääninhallitus ei myönnä lupaa luovutukselle tai jos lupaa ei haeta 3 kk:n kuluessa, on luovutus mitätön.

Mikäli luovutus tulee edellä mainitulla tavalla mitättömäksi, valtio on velvollinen luovuttajan vaatimuksesta lunastamaan omaisuuden siihen hintaan, josta sopimusosapuolet ovat luovutuskirjassa sopineet. Velvollisuutta ei ole, jos kauppahinta tai muu vastike selvästi ylittää käyvän hinnan. Lunastaminen ratkaistaan maa- ja metsätalouden ministeriön (fastighetsdomstol).

Lain suurin merkitys on ennalta ohjaava. Tietoisuus lupakäytännöstä vähentää vapaata vaihdantaa ja alentaa alueen kiinteistöjen hintatasoa. Näin se osaltaan lisää tilusjärjestelyn kannatusta tilusjärjestelyalueilla.

Siltä osin, kun tätä kautta maata tulee valtion omistukseen, se myydään tilusjärjestelyn osakkaille tilakoon kasvattamiseksi tilusjärjestelyn yhteydessä.

Kun lääninhallitus ostaa metsämaata tilusjärjestelyssä käytettäväksi, kiinteistönarviointia helpottaa se, että Ruotsissa ei ole ns. perusrakentamisoikeutta. Kunta päättää rakentamismahdollisuuksista, jos maanomistaja haluaa kiinteistönsä pois tilusjärjestelyalueesta tai maanhankinnan luvanvaraisuuden piiristä vedoten rakentamissuunnitelmiin.

Taalainmaan ja Värmlannin läänit ovat tärkeimmät alueet, joilla maanhankinnan luvanvaraisuuslakia noudatetaan. Oheisessa kuvassa (kuva 2) on esitetty ne Taalainmaan alueet, jotka on rajattu lain soveltamisalueiksi.



Kuva 2 Taalainmaan lääni. Tilusjärjestelyn tarvealueet on rasteroitu. Siniset ovat haja-asutusalueita ja vihreällä on merkitty alueet, joilla tilusjärjestely on viety läpi. Vihreillä alueilla lääninhallituksen lupaa kiinteistöjen luovutukselle ei tarvita.

3.2.2 Kiinteistönmuodostamislaki (Fastighetsbildningslag, 1970:988)

Ruotsin kiinteistönmuodostamislaki edistää metsälököön kasvattamista metsätilusjärjestelyalueilla. Kiinteistönmuodostamislaisissa on yleissäädös (3. luku, 1 §), jonka mukaan muodostettavan kiinteistön on oltava kooltaan ja muodoltaan soveltuva tulevaan käyttöön (lämplighetsvillkor). Esimerkiksi Taalainmaalla tämän katsotaan metsäkiinteistön osalta merkitsevän puustosta riippuen noin viiden hehtaarin minimipinta-alaa. Pienempien metsäkiinteistöjen omistajat voivat joko myydä kiinteistönsä lääninhallituksen maapankkiin, ostaa lisäaluetta maapankista tai liittyä alueelle mahdollisesti muodostettavaan yhteisalueeseen. Pienehköjenkin alueiden omistajat pyrkivät usein säilyttämään omaisuutensa tai osuutensa etupäässä metsästäysmahdollisuuksien takia.

Maanhankinnan luvanvaraisuus ja kiinteistönmuodostamislain edellytykset uusien kiinteistöjen muodostamiselle mahdollistavat tilusjärjestelyssä sekä rakenne- että suuruusrationalisoinnin suorittamisen samalla kertaa. Kiinteistönmuodostamislaki ehkäisee myös muodostettujen metsäkiinteistöjen pirstomista, jos edellä mainittu minimipinta-ala ei täyty (3. luku, 7 §).

Yhteismetsälainsäädäntöä Ruotsissa ei ole.

4 Suomessa vv. 1990 - 2010 lopetetut metsäusjaot

4.1 Pernaja, Torsby

Pernajan kunnan Torsbyn kylä sijaitsee itäisellä Uudellamaalla 1990 (nykyisin osa Loviisan kaupunkia). Metsäusjaon lähtökohtana oli alueen metsälöiden nauhamainen rakenne, palstat olivat n. 2,2 km pitkiä ja n. 25-50 m leveitä. Lisäksi alueelta puuttui metsätiestö.

Uusjaon suorittaminen lähti liikkeelle maapankista - Uudenmaan TE-keskus oli hankkinut alueelta useita kiinteistöjä, ja niiden suora luovuttaminen esimerkiksi rajanaapureille olisi parantanut tilussijoitusta vain vähän.

Alueella päätettiin pilotoida metsätilusjärjestelyä, johon liitettiin myös maapankki - tavoitteena suorittaa saman aikaisesti metsälöiden suuruus- ja rakennerationalisointia alueella. Alue sopi hyvin pilotointikohteeksi pienehkön kokonsa (310 ha) johdosta.

TE-keskus luovutti valtion omistamat kiinteistöt uusjaon toimitusmiesten käytettäväksi jakosuunnitelman laatimisen helpottamiseksi tilikorvausta vastaan (silloin voimassa olleen jakolainsäädännön mukaan tilikorkauksille voitiin myöntää maksuaikaa korkeintaan 10 vuotta).

Uusjako aloitettiin keväällä 1987 ja lopetettiin helmikuussa 1990 - kesto aika oli 3 vuotta. Toimitukseen ei haettu muutosta valittamalla missään vaiheessa. Vaihutvien tilusten osuus oli n. 45 % alueesta.

Pernajan uusjako vahvisti sitä käsitystä, jonka mukaan maapankki on tärkeä työkalu uusjaon läpiviemiseen myös metsäalueilla.

Tilastotietoja Pernajan uusjaosta:

pinta-ala ha	kesto aika vuotta	valm.vuosi	metsä- palstat, lkm, muu- tos	metsä- palstat, keski p- ala, muutos (ha)	laskennall. hyöty/ha (€/2009)	toimitus- kustan- nukset/ha (€/2009)	kannattavuus- kerroin	valtion avustus- osuus %
310	3	1990	45-->24	6,9->12,9	197	161	1,22	50

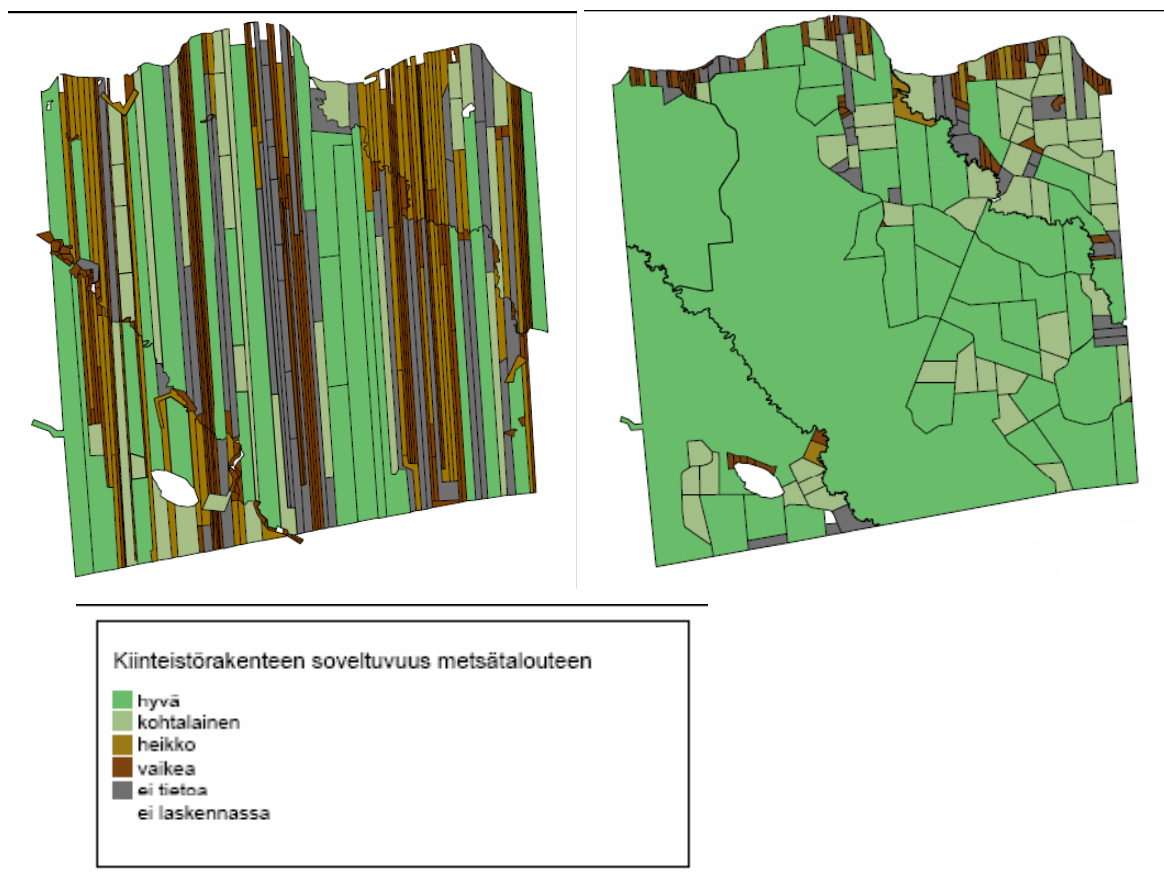
4.2 Ii, Pahkakoski

Iin kunta sijaitsee Pohjois-Pohjamaalla, n. 35 km Oulusta pohjoiseen. Uusjakoalue on ns. ulkometsäpalsta, joka sijaitsee yli 30 km päässä kirkonkylästä. Alueen kiinteistörakenne oli äärimmäisen epäedullinen: nauhamainen n. 7x7 km:n alue, jolta tiestö puuttui täysin. Alueen pinta-ala on n. 4 900 ha, josta vaihtuvien tilusten osuus oli n. 83 %.

Pahkakosken uusjako oli ensimmäinen ja toistaiseksi ainoa uusjako, jossa kokonaan yksityisten omistamista tiluksista muodostettiin uusjaon yhteydessä yhteismetsä (1 874 ha; 149 osakasta). Uusjaon yhteydessä alueelle rakennettiin kattava tie- ja kuivatusverkosto.

Tilastotietoja Pahkakosken uusjaosta:

pinta-ala ha	kesto aika vuotta	valm.vuosi	metsä- palstat, lkm, muutos	metsä- palstat, keski p-ala, muutos (ha)	laskennall. hyöty/ha (€/2009)	toimitus- kustan- nukset/ha (€/2009)	kannattavuus- kerroin	valtion avustus- osuus %
4 900	7	1997	232->130	15-->23 (pl. yhteis- metsä)	224	180	1,25	100



Kuva 3. Pahkakosken alue ja kiinteistörajat ennen ja jälkeen uusjaon. Kuvassa on esitetty väreillä metsälöiden soveltuvuus metsätalouden harjoittamiseen ns MEKIRA-sovellusohjelmalla laskettuna (kts. Luku 5)

4.3 Siikajoki, Merikylä

Siikajoen kunta sijaitsee Pohjanlahden rannalla Oulusta n. 60 km lounaaseen. Alueen geologialle on tyypillistä maankohoamisen aiheuttamat rantavallit ja niiden väliin jääneet niityt ja suot (sukessiosarja). Tämä kehitys oli vaikuttanut myös alueen kiinteistörakenteeseen, kun alueella oli pitkittäisten metsäpalstojen kanssa poikittain entisiä niittyjä, jotka eri aikoina suoritetuissa jakotoimituksissa oli käsitelty eri tavoin kuin metsät. Alueella tehdyssä YVA-selvityksessä tuli ilmi myös luonnonsuojelun kannalta arvokas sukessiosuo. Siitä muodostettiin uusjaon yhteydessä luonnonsuojelualue.

Uusjakoalueen pinta-ala oli n. 4 900 ha ja vaihtuvien tilusten osuus n. 31 %. Uusjaon yhteydessä alueen metsätaloustalouteen jäävälle osalle rakennettiin kattava tie- ja kuivatusverkosto.

Uusjaon yhteydessä alueelle perustettiin 738 ha suuruinen suojelualue, joka liitettiin Natura 2000-verkostoon. Luonnonsuojelualueen perustaminen voitiin uusjaon yhteydessä hoitaa hankeusjakona; valtio sai kaiken tarvittavan alueen ostetuksi vapaaehtoisin kaupoin. Jakosuunnitelmassa valtion maat järjesteltiin suojelualueeksi ja yksityisten maista muodostettiin käyttökelpoisia metsäpalstoja.

Tilastotietoja Merikylän uusjaosta:

pinta-ala ha	kestoai- a vuotta	valm.vuosi	metsäpalstat, lkm, muutos	metsä- palstat, keskip-ala, muutos (ha)	laskennall. hyöty/ha (€/2009)	toimitus- kustan- nukset/ha (€/2009)	kannatta vuus- kerroin	valtion avustus- osuus %
4 900	7	2000	630--> 250	10-->23	290	233	1,25	100



Kuva 4. Siikajoen Merikylän alue ja kiinteistörajat ennen ja jälkeen uusjaon. Kuvassa on esitetty väreillä metsälöiden soveltuvuus metsätalouden harjoittamiseen ns MEKIRA-sovellusohjelmalla laskettuna (kts. Luku 5)

4.4 Siikajoki, Relletti ym.

Uusjakoalue rajoittui kohdassa 4.3. esiteltyyn Merikylän uusjakoalueeseen. Aluetta pirstoivat useat sekä Ruukin kuntaan että Raahen kaupunkiin kuuluneet enklaavipalstat.

Aloite uusjaon toteuttamiseen tuli Siikajoen ja silloisen Pattijoen (nykyisin Raahen kaupunki) kunnilta. Uusjaon tavoitteeksi asetettiin metsätalouden toimintaedellytysten parantaminen selkeyttämällä kiinteistöjaotusta, rakentamalla alueelle kattava metsätieverkko ja perusparantamalla metsäojitusta.

Uusjakoalueen pinta-ala oli n. 6 900 ha ja vaihtuvien tilusten osuus n. 15 %. Uusjaon yhteydessä alueelle rakennettiin kattava tie ja kuivatusverkko.

Uusjako toteutettiin vuosina 1998 - 2005. Metsäojitus jatkui erillisenä toimituksena vuoden 2009 loppuun. Toimituksesta jätettiin maa- ja metsätalouden osastoille ainoastaan yksi valitus, jonka maa- ja metsätalouden osasto jätti tutkimatta toimitukseen kuulumattomana.

Tilastotietoja Siikajoen Relletin uusjaosta:

pinta-ala ha	kesto-aika vuotta	valm. vuosi	metsäpalstat , lkm, muu- tos	metsä- palstat, keskip. ala, muutos (ha)	laskennall. hyöty/ha (€/2009)	toimitus- kustan- nukset/ha (€/2009)	kannat- tavuus - kerroin	valtion avustus- osuus %
6 900	7	2005	318-->237	21-->29	186	123	1,51	90

4.5 Yhteenveto

Tarkasteltaessa edellä esiteltyjä neljää metsäuusjakoa, voidaan huomata, että jokaisessa on omat erityispiirteensä. Hankkeet osoittavat, että uusjaon yhteydessä voidaan kiinteistörakenteen kuntoon saattamisen ohella usein toteuttaa muitakin hyödyllisiä hankkeita, joiden tarve tulee esille vasta uusjaon yhteydessä. Yhteistä kaikille hankkeille on, että niiden kohdealueiden kiinteistörakenne on ollut niin sekava, että usein edes maanomistajat eivät ole tienneet palstojensa sijaintia.

Yhteistä kaikille hankkeille on, että ne ovat olleet metsätaloudellisesti kannattavia. Toimituskustannukset on saatu Maanmittauslaitoksen sisäisestä laskentajärjestelmästä ja hyödyt on laskettu pääomittamalla kiinteistöjaotuksen parantamisella saavutettavat vuosittaiset hyödyt 5 %:n korkokannalla ja 30 vuoden kuoletusajalla.

Kiinteistörakenteen paranemisesta aiheutuneiden hyötyjen lisäksi huomattavaa hyötyä on saatu uusjakojen yhteydessä suoritetuista tie- ja kuivatusverkostojen parantamistoista.

Valtio tukee uusjakotoimitusten suorittamista niin, että maanomistajat maksavat vain osan toimituskustannuksista. Tämä tuki on perusteltua, koska hyödyt realisoituvat pitkällä ajanjaksolla. Valtion osallistuminen kustannuksiin on perusteltua myös yleisen hyödyn kannalta katsoen. Uusjako selkiyttää alueen usein erittäin epäselvän kiinteistö- ja omistusoikeustilanteen. Sovintojaot puretaan ja vanhat epäselvät kulkuoikeusrasitteet selvitetään. Uusjaolla perusparannetaan kohdealueen kiinteistö- ja lainhuutorekisteriä

Uusjaolla voidaan saavuttaa myös markkinattomia hyötyjä kuljetus- ja kulkumatkojen lyhentyessä (ilmasto) ja alueiden metsänhoidollisen tilan parantamismahdollisuuksien kautta (retkeily, virkistys).

5 Metsätilusjärjestelyjen tarpeesta Suomessa 2010 –luvulla

5.1 Metsien kiinteistörakenneselvitys (MEKIRA)

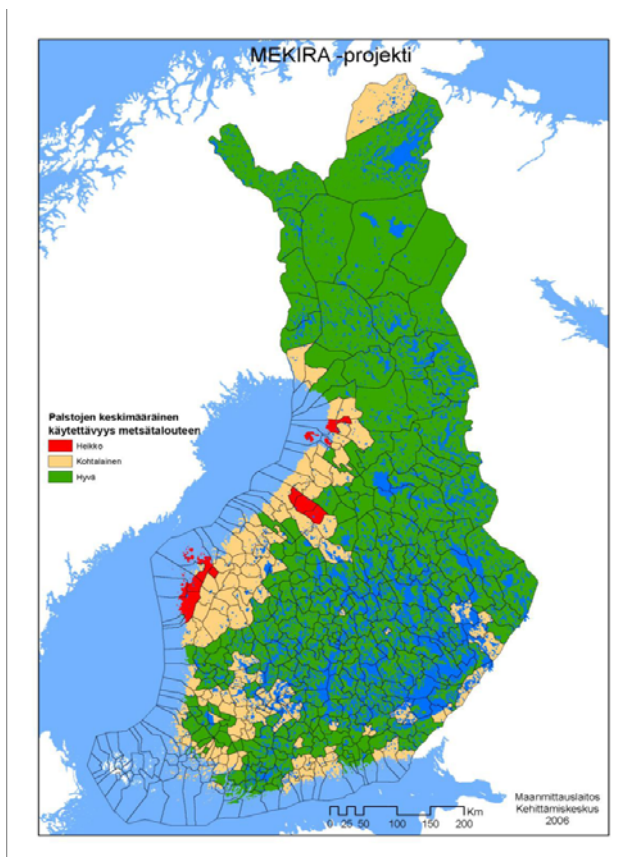
Maanmittauslaitos on yhdessä metsäalan toimijoiden kanssa kehittänyt apuvälineitä metsien kiinteistörakenteen alueelliseen analysointiin.

Tärkein apuvälineistä on ns. MEKIRA- projektissa (MML 2007) kehitetty sovellus, jolla voidaan analysoida metsäalueiden kiinteistörakennetta alueellisesti. Ohjelma käyttää hyväksi numeerisia kiinteistöraja- ja maankäyttötietoja. Tarkastelu voidaan tehdä eri aluetasoilla - koko maan tarkastelemisesta pienempiin osa-alueisiin aina kylätasolle saakka.

MEKIRA-tarkastelussa metsälöiden keskikoon lisäksi kiinteistörakenteen hyvyteen vaikuttavat luonnollisesti metsäpalstojen muoto ja lukumäärä sekä alueelliset erot metsälöiden ominaisuuksissa.

MEKIRA-laskentaa on käytetty maakunnallisissa kehittämishankkeissa etenkin Pohjanmaalla ja Pohjois-Pohjanmaalla. Hankkeisiin liittyvissä tilaisuuksissa aineistoa on esitelty maakuntatasolla, metsänhoitoyhdistyksittäin sekä joissakin kunnissa. Käynnistyvissä metsätilusjärjestelyn tarveselvityksissä tehdään nykyään aina kohdealueen analysointi MEKIRA-välineellä.

Kuvassa 5 on esitetty MEKIRA-välineellä tuotettu kartta koko maasta. Sen mukaan metsätalouskäytön kannalta heikot (punainen) ja kohtalaiset (oranssi) alueet sijoittuvat pääosin länsirannikolle ja Pirkanmaan alueelle. Kuvan 1 toimitukset ja tarveselvitykset sijoittuvat samalle alueelle, joka MEKIRA-selvityksenkin mukaan on kiinteistörakenteeltaan heikointa. Mahdollista tarvetta on myös muualla rannikon tuntumassa sekä Pirkanmaalla.



Kuva 5. Metsien käytettävyys metsätalouden kannattavuuden näkökulmasta eri puolilla Suomea (kuntatason tarkastelu).

5.1.1 Suosituksia

Maakunta-tason aluekehittämistyössä on viime aikoina noussut esiin lisääntyvä kiinnostus metsien käytön kehittämiseen. Tässä yhteydessä on käynnistynyt useita maakunnallisia pilottihankkeita metsien rakenteen kehittämiseksi. Ne ovat metsäkeskusten tai metsänhoitoyhdistysten vetämiä, usein EU-osarahoitteisia kehittämishankkeita. Maanmittauslaitos on mukana monissa näistä hankkeista kiinteistö- ja tilusjärjestelyasiantuntijana.

5.1.2 Asiakaslähtöisyys

Maanmittauslaitoksen tilusjärjestelytoiminnassa pyritään asiakaslähtöiseen näkökulmaan. Avainasioita tässä lähestymistavassa on tiedottaminen ja maanomistajien tarpeiden kartoittaminen. Yhteistyössä alan toimijoiden kanssa tehdään esityksiä erilaisista toimenpiteistä, joilla mahdollisen järjestelyalueen tilannetta voidaan kehittää.

Käytännön työkaluksi on kehitetty tilusjärjestelyn tarveselvitys, jolla kartoitetaan maanomistajien ja sidosryhmien kehittämistarpeet ja -mahdollisuudet sekä pyritään yhteensovittamaan näitä.

Tarveselvityksessä voidaan esittää tilusjärjestelyä (esim. uusjako, yhteismetsän muodostaminen tai näiden yhdistelmä). Toisaalta selvityksen perusteella voidaan todeta, että alueella ei ole edellytyksiä tilusjärjestelyn käynnistämiseksi.

Jos tarveselvityksen kohdealueella on sekä huono kiinteistörakenne että pieni metsälökoko, tulee selvittää mahdollisuudet yhdistelmäratkaisuun, jossa osasta aluetta muodostetaan yhteismetsä ja muutoin parannetaan metsälöiden muotoa ja alueen tiestöä. Alueella mahdollisesti olevat isommat metsänomistajat voivat toimia mahdollisen yhteismetsän ”runkona” riittävän suuren pinta-alan aikaan saamiseksi.

Kaikissa tapauksissa maanomistajien kesken pyritään mahdollisimman pitkälle konsensukseen, jotta toimitusmiesten päätöksiin perustuvat joidenkin tahdon vastaiset ratkaisut jäävät mahdollisimman vähiin.

5.1.3 Toiminnan kehittämiskohteita

Metsätilusjärjestelytoiminnan kehittämisessä paras tapa on monessa tapauksessa pilottihankkeiden kautta eteneminen. Pilotointi voisi kohdistua esimerkiksi:

- yhteismetsien perustamismenetelmien kehittämiseen metsäuusjaon yhteydessä
- metsätilusjärjestelyjen hyöty/kustannuslaskennan kehittämiseen ja
- maapankkitoiminnan kehittämiseen metsätilusjärjestelyalueilla

6 Tietoja Suomen ja Ruotsin metsätaloudesta ja metsätilusjärjestelyistä vv. 2006-10

Tiedot (tietolähde)	Suomi	Ruotsi
Yleistiedot (METLA 2009)		
Maapinta-ala (1000 ha)	30 459	41 033
Metsää (1000 ha)	22 130	27 871
Metsän osuus maapinta-alasta (%)	73	68
Metsäalasta tiukasti suojeltua (%)	3,2 %	0,3 %
Puubarat (milj m ³)	2 163	3 105
Puuston keskitilavuus metsämaalla m ³ /ha	98	111
Puuston nettokasvu m ³ /ha	4,6	4,3
Hakkuut m ³ /ha	3,2	3,7
Metsätalouden osuus bkt:sta (% v.2006)	5,7	3,8
Metsäsektorin työlliset yht. v. 2006	90 000	95 000
Osuus kaikista työllisistä %	3,6	2,0
Metsäsektorin viennin arvo 2007 milj. USD	15 982	16 908
Osuus kokonaisviennistä %	17,7	10,1
Metsän ja muun puustoisien alan omistus ja metsälöiden lkm (METLA 2009)		
Julkinen (1 000 ha)	7 549	9 480
Julkinen (%)	32	31
Julkinen / metsälöiden lkm	..	462
Yksityinen (1000 ha)	15 762	21 450
Yksityinen (%)	68	69
Yksityinen / metsälöiden lkm	443 700	253 970
Yksityinen / metsälöiden keskikoko ha	24	46
Metsätilusjärjestelyistä (MML)		
Arvio järjestelytarpeesta (ha)	4 000 000	400 000
Vireillä olevat metsää käsittävät uusjaot 1.6.2010 (kpl)	2 metsäuusjakoa ja 3 uusjakoa, jossa peltoa ja merkittävästi metsää	1-3
-metsäpinta-ala yhteensä, ha	3 700	27 000 -
Toimituskust. keskim.€/ ha (1990-2000 hankkeet, muunn. 2009-tasoon)	175	n. 240
1990- 2000 toimitusten kannattavuus (hyödyt/kust)	1,3	..
Tie- ja kuivatusverkon perusparantamisesta	Tehdään uusjaon yhteydessä	Ei tehdä uusjaon yhteydessä, kulkuoikeudet uusille palstoille osoitetaan

Tiedot (tietolähde)	Suomi	Ruotsi
Valtion tukitaso 2010	Toimituskustannukset : n. 80 % Perusparannukset: n. 50 %	Toimituskustannukset n. 55 % Perusparannukset:
Maapankki	TE-keskus voi toimia, aktiivisuus vaihtelee	Lääninhallitus toimii aktiivisesti, voi käyttää valtion maita ja ostaa lisäalueita halukkailta myyjiltä rajatuilla toimenpidealueilla
Maanhankinnan luvanvaraisuus	Ei maa- ja metsätalousalueilla	Lääninhallituksella rajatuilla toimenpidealueilla
Muodostettavan metsäpalstan minimikoko (n. ha)	ei ole	5 ha
Uuden toimituksen suorittamisrajoitus	ei ole	ei ole
Osittamismahdollisuus järjestelyn jälkeen	ei estettä	muodostettavien kiinteistöjen pitää sopia käyttötarkoitukseensa (esim. muodostettavien metsäkiinteistöjen minimipinta-ala on n. 5 ha)
Toimitusmenettelystä (MML)		
Vastuuviranomainen	MMM/MML	YM/Lantmäteriet
Toimitusmiehet	Toim.ins.ja uskotut miehet	Toimitusinsinööri, voi kutsua uskotut miehet

Kirjallisuutta

FINLEX

Honkanen Mikko, 2008, Metsätilusjärjestelyn vaikuttavuus ja kannattavuus

Kiviniemi M., Matilainen J., Havia P., 2008, Yhteismetsän perustaminen ja hallinto

Lantmäteriet, 2009: Ruotsin maanmittauslaitoksen kotisivut (www.lm.se)

Maa- ja metsätalousministeriö, 2008: Kansallinen metsäohjelma (KMO) 2015

Maa- ja metsätalousministeriö, 2008: Tilusjärjestelystrategia 2008–2013

Maanmittauslaitos, 2007: Metsätilusjärjestelyjen tarpeen selvittäminen (MEKIRA), Julkaisu
107

Maanmittauslaitos, 2007: Tilusjärjestelystrategia 2007 - 2013

Maanmittauslaitos: vuosina 1990 - 2010 lopetettujen metsätilusjärjestelyjen loppuraportit ja
toimitusinsinöörien haastattelut

Suomen ja Ruotsin Maanmittauslaitosten tilusjärjestelyviranomaisten tapaamiset:

Oulussa 20.-21. maaliskuuta 2008

Gävlessä ja Leksandissa 25.-26. elokuuta 2008

Metsäntutkimuslaitos (METLA), 2008: Metsätilastollinen vuosikirja

Mustonen Olli, 1987: Selvitys metsien kiinteistörakenteesta

Svensk författningssamling (SFS)

Liite 8 Professori Edward Anderssonin lausunto henkilöyhtiö- ja yhteisömuotoisten metsätilojen metsävähennys- sekä meno- ja tuhovarausoiikeudesta verolainsäädännön kannalta

L a u s u n t o

Metsäntutkimuslaitoksen metsätilakoon ja rakenteen kehittämishanke (7362) on pyytänyt allekirjoittaneelta oikeustieteellistä lausuntoa kahdesta aiheesta:

- 1) **Luonnollisten henkilöiden henkilöyhtiö- ja yhteisömuodossa omistamien metsätilojen metsävähennys- sekä meno- ja tuhovarausoiikeuden mahdollisuus verolainsäädännön kannalta , ja**
- 2) **Metsävähennyksen valtiontukitulkinta verolainsäädännön näkökulmasta.**

Olen ilmoittanut, etten katso omaavani riittävästi asiantuntemusta valtiontukiasioista, joita koskeva käytäntö on hyvin hajanainen ja tuntuu muuttuvan jatkuvasti. Sen vuoksi tämä lausunto koskee vain lausuntopyynnön kohtaa 1, eli sitä, olisiko mahdollista ulottaa metsätilojen metsävähennys- sekä meno- ja tuhovarausoiikeus henkilöyhtiöihin ja osakeyhtiöihin, joiden osakkaina ovat (vain) luonnolliset henkilöt. – Vaikka en ole valmis lausunnon muodossa ottamaan kantaa valtiontukiasiaan, olen kuitenkin jäljempänä lyhyesti tuonut esiin oman käsitykseni tästä asiasta.

Lausuntoni käsittämä asia on selvästi lainmuutoshanke, johon lopullisesti ottavat kantaa poliittiset päätöksentekijät. Mutta kun esitetään toivomus lain muuttamisesta on aina hyvä, että toivomuksen esittäjä on itse paneutunut monipuolisesti kysymykseen, ei vain esitystä puoltaviin vaan myös sitä vastaan puhuviin seikkoihin. Näistä lähtökohdista alla oleva lausuntoni on laadittu.

Nykyiset säännökset. Vuoden 1992 suuressa verouudistuksessa luovuttiin metsätulon pinta-alaverotuksesta ja ryhdyttiin verottamaan puunmyyntituloja todellisen myyntihinnan perusteella, samalla kun kaikki metsätulon hankkimismenot tulivat vähennyskelpoisiksi, jotta verotus olisi nettoverotusta. Ns. *laajuuskysymys* on siten ratkaistu samalla tavoin kuin muiden tulojen osalta, *Jaksottamiskysymyksissä* jouduttiin sen sijaan metsätalouden erityisluonteen vuoksi säätämään poikkeuksellisia säännöksiä, joilla ei ole vastinetta muita tulolajeja koskevissa säännöksissä. Näitä ovat erityisesti *metsävähennys* (TVL 55 §) sekä *meno- ja tuhovähennys* (TVL 111 §), joita tämä lausunto koskee. Jossain määrin tuhovarausta muistuttaa kuitenkin EVL 43,1 §:n säännös jälleenhankintavarauksesta vahinkotapauksissa.

Metsävähennyksen tarkoitusta ei tarvitse tässä laajemmin selittää. Kysehän on siitä, että metsäalueen ostaja aina maksaa merkittävän osan kauppahinnasta kasvavasta puusta. Jos hän myy tämän puuston tai osan siitä vaikkapa ostohinnan rahoittamiseksi, hän ei saa normaalia tuloa vaan pikemminkin osan kauppahintasijoituksestaan takaisin. Koko myyntihinnan verottaminen realisoituna pääomatulona ei vastaisi taloudellista todellisuutta, vaan pääomanpalautus tulisi jättää verotuksen ulkopuolelle. Tähän perustuu oikeus vähentää metsävähennyksen muodossa osa

myydyin puutavaran kauppahinnasta ja siten vapauttaa se juoksevan tulon verotuksesta. Vastaavasti metsäalueen hankintameno vähenee (TVL 46,8 §). Vuoden 2008 muutosten jälkeen metsävähennys lisätään luovutusvoittoon, jolloin hankintameno-olettaman käyttö ei voi tehdä lisäystä tyhjäksi. Täten metsätilan luovutusvoiton verotus muodostui enemmän neutraaliksi verrattuna muihin luovutusvoittoihin. Jos luovutusvoitto on TVL 48 §:n nojalla verovapaa, metsävähennys ei edelleenkään tuloudu luovutuksen yhteydessä. - Jotta metsävähennys olisi mahdollista soveltaa käytännön verotustyössä, sitä koskevat säännökset on ollut pakko laatia kaavamaisiksi, jolloin niillä tavoiteltu neutraalisuus ei toteudu täysin.

Vuonna 1992 säädettyä TVL 55 §:n säännöstä on sittemmin muutettu lailla 1085/08. Tällöin korotettiin metsävähennyksen enimmäismäärää sekä vuotuista vähennysoikeutta. Metsävähennyksen kiinteistökohtaisuudesta luovuttiin ja tilalle tuli omistajakohtaisuus, mikä mielestäni oli selvä poikkeus metsävähennyksen lähtökohdista. Se avaa tietyt mahdollisuudet keinottelulle ja saattaa heikentää mahdollisuuksia vakuuttaa EU:n viranomaiset siitä, ettei metsävähennys ole yritystukea vaan johdonmukaisen verojärjestelmän normaali osa. Vaikka en olekaan valmis antamaan varsinaista lausuntoa metsävähennyksen valtiontuitulkinnasta, haluan kuitenkin sanoa, että ne perustelut, jotka on esitetty Ruotsin eduskunnassa ja osin myös Suomen eduskunnan valtiovarainvaliokunnassa ja joiden mukaan kyse ei voi olla valtiontuesta, vastaavat täysin omaa käsitystäni ainakin sikäli kuin on kyse TVL 55 §:n alkuperäisestä sanamuodosta, enkä omalta osaltani katsoisi, että vuoden 2008 muutokset ovat muuttaneet asiaa merkittävästi. Täysin eri asia on, että TVL 43b §:n väliaikainen säännös puun myyntitulon osittaisesta verovapaudesta lienee EU:n käytännön mukaan katsottava valtiontueksi.

Varsinkin v. 2008 muutosten jälkeen metsävähennysjärjestelmä on mielestäni erittäin edullinen. Se ei kuitenkaan koske kaikkia verovelvollisia, mitä voidaan pitää ongelmallisena neutraalisuuden kannalta. Siksi minulle esitetty lausuntopyyntö koskeekin juuri mahdollisuuksia laajentaa lainmuutoksella metsävähennyksen käyttöä eräisiin sellaisiin verovelvollisiin, joilla tätä oikeutta ei ole. Neutraalisuus ei ole kuitenkaan ainoa arviointikriteeri, vaan on otettava huomioon myös ne perusteet, joilla nämä verovelvolliskategoriat on jätetty ilman oikeutta metsävähennyksen käyttöön.

TVL 110 §:ssä on ns. kassaperiaatteeseen perustuva tulon jaksotussäännös, joka koskee myös puunmyyntitulojen saajia. TVL 113 §:ssä puolestaan on menon jaksottamissäännös, joka sekin perustuu kassaperiaatteeseen. TVL 110 §:n pääsäännöstä TVL 111 § sisältää poikkeuksen sallimalla ns. menovarauksen tekemisen eli sallimalla osan puunmyyntituloista tuloutuksen lykkäämisen, jotta näillä verottamatta jäävillä tuloilla voitaisiin kattaa lähinnä metsäalueen hakkuunjälkeisestä uudistamisesta aiheutuneet menot. Menovaraus on enintään 15 % metsätalouden veronalaisen pääomatulon määrästä, josta on vähennetty metsävähennys. TVL 111,2 §:ssä säädetään siitä, milloin menovaraus on viimeistään tuloutettava (eli neljän seuraavan vuoden aikana, paitsi Oulun ja Lapin lääneissä kuuden vuoden aikana).

Jos metsätalouden tulo on vakuutus- tai vahingonkorvausta, joka on saatu metsätuhon perusteella, korvauksesta saadaan jättää lukematta tuloksi samaksi 4 / 6 vuoden ajaksi se määrä, joka tarvitaan tuhoutuneen metsän uudistamiseen. Tämä määrä, joka sisältynee em. 15 prosenttiin mutta joka voi olla suurempi kuin 15 prosenttia, joudutaan kussakin tapauksessa arvioimaan.

Sekä metsävähennyksen (TVL 55 §) että meno- ja tuhovarauksen (TVL 111 §) tekemisen oikeus on selvän säännöksen mukaan annettu vain luonnolliselle henkilölle, kuolinpesälle ja näiden muodostamalle verotusyhtymälle sekä yhteisetuudelle. Vailla tätä oikeutta ovat siten metsätuloa saavat henkilöyhtiöt (avoimet ja kommandiittiyhtiöt) sekä yhteisöt, joista osakeyhtiöt ovat selvästi merkittävimmät. Kun säännös on TVL:ssa eikä elinkeinotulon laskentaa säätelevässä EVL:ssa, ne yritykset, joiden metsätulo lasketaan kuuluvaksi elinkeinotuloon, eivät saa käyttää TVL 55 ja 111 §:n säännöksiä. Näiden yritysten lukumäärä ei liene suuri. Merkittävämpää on mielestäni neutraalisuussyistä, että TVL jakaa tämän lain nojalla metsätulosta verotettavat niihin, jotka ovat oikeutetut metsävähennykseen ja menovaraukseen sekä niihin, joilla tätä oikeutta ei ole.

Tehtävien ehdotusten analysointi

Toimeksiannossani pyydetään selvittämään, olisiko vero-oikeudellisesti mahdollista ja perusteltua myöntää luonnollisten henkilöiden omistamille henkilöyhtiöille ja osakeyhtiöille metsävähennysoikeus sekä oikeus meno- ja tuhovarauksen tekemiseen.

Totean ensin, että henkilöyhtiöiden kohdalla on verraten helppoa ja luontevaa erottaa ne yhtiöt, joiden osakkaina ovat ainoastaan luonnolliset henkilöt (ja kuolinpesät). Voidaan jopa sanoa, että tämä yritysmuoto on tarkoitettu juuri kahden tai muutaman luonnollisen henkilön yhteistyön toimintamuodoksi. Verolainsäädännössä on ennenkin annettu jaksotusetuja sellaisille henkilöyhtiöille, joissa osakkaina on vain luonnollisia henkilöitä ja kuolinpesiä. Viittaan EVL 46a §:ään, jonka mukaan oikeus ns. *toimintavarauksen* tekemiseen on näin rajoitettu. Tällaiselle rajoitukselle voidaan mielestäni esittää hyvin asiallisia perusteluja.

Osakeyhtiöiden kohdalla tämä kysymys on ongelmallisempi. Viime kädessä luonnolliset henkilöt tietenkin omistavat osakeyhtiöt, mutta välittöminä omistajina (osakkeenomistajina) voi olla erilaisia yhteisöjä. Osakeyhtiöissä osakkaita voi käytännössä – toisin kuin henkilöyhtiöissä – olla satoja, jopa tuhansia ja omistukset muuttuvat paljon useammin kuin henkilöyhtiöissä. Vaikka osakeyhtiöllä olisi tänä vuonna osakkaina pelkästään luonnollisia henkilöitä, tilanne voi ensi vuonna olla toinen. Tällaisten seikkojen valvonta kuluttaisi resursseja verotustyössä ja lainsäädäntötasolla jouduttaisiin harkitsemaan, olisiko myönnetty metsävähennys palautettava tuloon, jos osakkaiden joukkoon on tullut yhteisö. Osakkaan kannalta metsävähennyksen käytön rajoittamisesta vain yhtiöihin, joissa ei ole muita kuin luonnollisia henkilöitä osakkaina, olisi se haitta, ettei hän voisi vapaasti myydä osakkeitaan, koska hänen pitäisi – jottei loukkaisi toisten osakkaiden veroetuja - löytää ostajaksi osakkeilleen luonnollinen henkilö eikä yhteisöä.

Tämän luonteiset näkökohdat puhuvat siis sellaista sääntelyä vastaan, jonka mukaan metsävähennysoikeus annettaisiin osakeyhtiölle sellaisin rajoituksin, ettei sillä saisi olla osakkaina muita kuin luonnollisia henkilöitä (ja kuolinpesiä). On kuitenkin syytä todeta, että Ruotsissa myönnetään metsävähennys myös osakeyhtiölle, joskin määrältään puolitetuna. Jos Suomessa on poliittista tahtoa laajentaa metsävähennysoikeutta yhtiöihin, joilla tätä oikeutta nyt ei ole, tämä olisi mahdollinen ratkaisulinja.

Huomioni on kiinnitetty siihen, että laissa kestävän metsätalouden rahoituksesta (1094/96) 2 §:ssä määriteltynä tuensaajina voivat olla myös sellaisten luonnollisten henkilöiden muodostamat yhtiöt, osuuskunnat tai muu yhteisö taikka säätiö, joiden pääasiallisena tarkoituksena on maatila- tai metsätalouden harjoittaminen. Vastaava määritelmä on myös vielä voimaantuloa odottavassa kestävän metsätalouden rahoituslain (544/07) 4 §:ssä. Lisäksi maa- ja puutarhatalouden kansallisista tuista annetun lain (1559/01) 3,2 §:n 2 kohdan mukaan tukea voidaan myöntää myös osakeyhtiölle, jossa on osakkaana maa- tai puutarhataloutta harjoittava luonnollinen henkilö. Edellä mainitut tuet myönnetään kuitenkin viranomaisen harkinnan perusteella, jollaista järjestelmää ei voida tuoda verotukseen. En olisi siis valmis laajentamaan tätä ajatusta metsätaloutta harjoittaviin osakeyhtiöihin.

Vielä voisi tältä osin pohtia, voitaisiinko osakeyhtiölle mahdollisesti myönnettävää metsävähennysoikeutta rajoittaa paitsi osakaskoostumuksen perusteella myös osakeyhtiön koon perusteella. En ole havainnut tällaisia rajoitussäännöksiä tuloverolainsäädännössämme ja epäilemättä sellainen rajoitus olisi käytännössä ongelmallinen erityisesti niiden osakeyhtiöiden kohdalla, jotka ovat lähellä asetettua rajaa ja saattaisivat olla eri vuosina rajan ylä- tai alapuolella.

Näen siis merkittäviä ongelmia, jos pyritäisiin ulottamaan metsävähennysoikeus osakeyhtiöihin, joiden osakkaina on vain luonnollisia henkilöitä. Kun lisäksi otetaan huomioon, että metsätalouteen päätoimisesti keskittyviä, TVL:n mukaan verotettavia osakeyhtiöitä on verraten vähän ja ettei liene mitään yleistä tarvetta verosäännöksiin tukea uusien tällaisten osakeyhtiöiden syntymistä, ja kun vielä otetaan huomioon yhteisöjen muita verovelvollisia alhaisempi verokanta, jota ns. Hetemäen

työryhmä on ehdottanut edelleen alennettavaksi, kun taas pääomatulon verokanta nousisi, en näe vero-oikeudellisia perusteita ulottaa metsävähennys- ja menovarausoikeutta osakeyhtiöihin, vaikka niiden osakasjoukko koostuisi pelkästään luonnollisista henkilöistä.

Yhtymän käsitteen määritelmä on TVL 4,1 §:ssä. Yhtymät ovat joko verotusyhtymiä tai elinkeinoyhtymiä. Edelliseen kategoriaan kuuluu sellainen ”kahden tai useamman henkilön muodostama yhteenliittymä, jonka tarkoituksena on kiinteistön viljely tai hallinta”. Elinkeinoyhtymänä pidetään lainkohdan mukaan avointa ja kommandiittiyhtiötä sekä ”sellaista kahden tai useamman henkilön elinkeinotoiminnan harjoittamista varten perustamaa yhteenliittymää, joka on tarkoitettu toimimaan yhteiseen lukuun”. Verotusyhtymiä verotetaan kokonaan TVL:n (tai MVL:n) mukaan ja elinkeinoyhtymiä elinkeinotulosta EVL:n mukaan. Elinkeinoyhtymällä voi kuitenkin olla muutakin kuin elinkeinotoimintaa, esim. metsätaloutta, jonka tulosta verotetaan TVL:n mukaan, mutta silti sitä pidetään elinkeinoyhtymänä. Luultavasti on olemassa myös sellaisia avoimia tai kommandiittiyhtiöitä, jotka eivät harjoita lainkaan verotuksessa elinkeinotoiminnaksi luonnehdittua toimintaa. TVL 55 ja 111 §:n nojalla tällaisilla elinkeinoyhtymillä ei nykyisten säännösten mukaan ole oikeutta metsävähennykseen. Asia ratkeaa siis valitun yhtiömuodon eikä toiminnan luonteen perusteella, mikä ei edistä neutraalisuutta.

Henkilöyhtiön ja pelkän yhtymän välinen ero on siinä, että henkilöyhtiö perustuu nimenomaiseen yhtiösopimukseen ja yhtiö on rekisteröitävä, joskin se syntyy jo yhtiösopimuksen tekemisellä eikä vasta rekisteröinnillä. Kynnys avoimen yhtiön syntymiselle on myös hyvin matala: ratkaisussa KHO 1985 II 587 avoimen yhtiön katsottiin syntyneen, kun A ja B olivat suullisesti sopineet yhteisestä liiketoiminnasta. Jos henkilöyhtiöön on hankittu tai sijoitettu omaisuutta, se on yhtiön eikä osakkaiden omistuksessa. Verotusyhtymä on sen sijaan vain konstruktio verotusta varten, joka ei omista käytössään olevia hyödykkeitä (esim. metsäalueita), vaan ne ovat (edelleen) osakkaiden omistuksessa. Verotuksessa käsitellään kuitenkin sekä verotusyhtymää että elinkeinoyhtymää ns. laskentasubjektina, mutta vero määrätään osakkaille eikä yhtymälle.

Saamani tiedon mukaan osakeyhtiö ja muu yhteisö voivat olla yhteismetsän osakkaina. Rahoitustukeakin voidaan antaa tällaiselle yhteismetsälle, jos (vähintään) puolet omistuksesta on luonnollisilla henkilöillä. Tämä osoittaa, ettei osakeyhtiötä tai muuta yhteisöä ole välttämättä tahdottu kohdella ”vähemmän toivottavina metsänomistajina”. Jos osakeyhtiö omistaa metsää omissa nimissään, se ei saa käyttää metsävähennystä eikä menovarausta. Jos se sitä vastoin on yhteismetsän osakkaana, se voi hyödyntää näitä vähennyksiä välillisesti, mutta verovelvollisena on tällöin yhteismetsä, jolle nämä vähennykset välittömästi tulevat. Yhteisellä ja yhteisöllä on sama verokanta (nyk. 26 %).

Esittämättä mitään kritiikkiä voisi sanoa, että osakeyhtiö ja muu yhteisö pääsee nauttimaan metsävähennyksestä ja menovaraudesta, kunhan se on liittynyt oikeaan seuraan. Tämä voi epäilemättä herättää kysymyksen, onko sittenkään perusteltua, että TVL:n mukaan verotettavilta osakeyhtiöiltä on evätty metsävähennyksen käyttö, jolleivät ne liity yhteismetsään. Mutta siitä ei toimeksiannossani ole kysymys.

Edellä olen ottanut kielteisen kannan siihen vaihtoehtoon, että osakeyhtiö saisi oikeuden metsävähennykseen, jos sillä on osakkaina vain luonnollisia henkilöitä. Tällainen rajanvetokriteeri tuntuu osakeyhtiön kohdalla vähemmän sopivalta. Parempi vaihtoehto olisi mielestäni harkita, onko perusteltua ulottaa metsävähennys kaikkiin verovelvollisiin, joiden metsätulot verotetaan TVL:n mukaan.

Metsäteollisuutta harjoittavilla ja puuraaka-ainetta omista metsistään hankkiville, yleensä yhteisömuodossa toimiville suurille yrityksille niiden metsävarat ovat elinkeinotoimintaan kuuluvaa (käyttö)omaisuutta ja verotus tapahtuu EVL:n mukaan. Nämä yritykset ovat lähes aina osakeyhtiömuotoisia. En tiedä, toimiiko tällaisia yrityksiä lainkaan henkilöyhtiömuodossa. Joka tapauksessa metsävähennysoikeuden antaminen niille vaatisi muutoksia EVL:iin. Sellaisten saaminen olisi luultavasti vaikeaa, koska EVL on pyritty pitämään puhtaana erityissäännöksistä, jotka koskevat vain jotakin elinkeinotoiminnan alaa.

Jos sen sijaan metsätalous ei liity läheisesti henkilöyhtiön elinkeinotoimintaan tai jos henkilöyhtiöllä ei ole elinkeinotoimintaa lainkaan vaan pelkkää metsätaloutta tai metsätaloutta maatalouden harjoittamisen yhteydessä, sen verotus metsätalouden tulosta tapahtuu TVL:n mukaan. Jos tällaiselle henkilöyhtiölle, jolla on vain luonnollisia henkilöitä yhtiömiehinään, haluttaisiin antaa oikeus metsävähennykseen ja menovaraukseen, se olisi lakiteknisesti hyvin helppoa: tarvitsisi vain lisätä nämä henkilöyhtiöt TVL 55 ja 111 §:n luetteloon siitä, mitkä verovelvolliset saavat tehdä näissä lainkohdissa tarkoitetut vähennykset. Sellaiset pykäläluonnokset ovat tämän lausunnon lopussa.

Olen tarkastellut hallituksen esitystä 200/1992 vp ja siihen liittyvää valtiovarainvaliokunnan mietintöä nro 74. Kummassakaan ei ole minkäänlaisia perusteluja sille, että TVL 55 ja 111 §:n säännökset säädettiin koskemaan vain luonnollisia henkilöitä, kuolinpesiä, verotusyhtymiä ja yhteisötuksia. Sille, miksi metsävähennysjärjestelmää ei haluttu soveltaa elinkeinotuloon ja miksi yhteisöt jätettiin tämän järjestelmän ulkopuolelle, muistan kuulleen vuonna 1992 syitä, jotka olivat omalla tavallaan perusteltuja, eikä tässä lausunnossa ole kyse niistä. Mutta perusteluja sille, että eräät TVL:n mukaan metsätulosta verotettavat, jotka eivät kuulu yhteisökatgoriaan, eli nimenomaan henkilöyhtiöt jätettiin ilman oikeutta tehdä metsävähennys ja menovaraus, ei ole tiedossani. Arvaukseni on, että TVL:n mukaan verotettavien henkilöyhtiöiden jättäminen metsävähennys- ja menovaraus-oikeuden ulkopuolelle tapahtui enemmän muodollisilla perusteilla kuin verotuksen substanssi- ja neutraalisuuspohdintojen perusteella. Kun henkilöyhtiömuotoisia metsänomistajia oli silloin vähän ja on edelleen vähän, niiden etuja ei todennäköisesti valvottu.

Samassa asemassa olevia verovelvollisia ei tulisi ilman perusteltuja syitä kohdella verolaissa eri tavalla. Verotusyhtymä, jonka osakkaina ovat A ja B, ei taloudellisessa mielessä todellakaan poikkea avoimesta yhtiöstä, jossa samat A ja B ovat osakkaina. Jos kumpikin omistaa metsäalueen ja löytyy asiasyitä näiden alueiden yhteiselle hoidolle, A ja B voivat päättää yhteistyöstä *joko* verotusyhtymän muodossa säilyttäen metsäalueen kummankin omassa omistuksessa *tai* perustaa avoimen yhtiön, jolloin metsäalueet siirretään tämän yhtiön omistukseen. Jälkimmäinen vaihtoehto lienee tosin vähemmän houkutteleva varainsiirtoveron ja mahdollisen luovutusvoittoveron vuoksi. Tuloverotuksessa molemmat yhtymämuodot ovat ns. laskentasubjekteja, eli yhtymälle vahvistetaan verotettava tulo mutta tästä tulosta verotetaan osakkaita. Eri tavalla käsitellään vain tappioita: verotusyhtymän tappio jaetaan osakkaille vähennettäväksi heidän muista tuloistaan mutta avoimen yhtiön tappio jää yhtiölle vähennettäväksi tulevien vuosien tuloista. Kynnys avoimen yhtiön syntymiselle on hyvin matala: ratkaisussa KHO 1985 II 587 avoimen yhtiön katsottiin syntyneen, kun A ja B olivat vain suullisesti sopineet yhteisestä liiketoiminnasta.

On siis vaikea löytää asiallisia perusteluja sille, että kahden luonnollisen henkilön verotusyhtymänä harjoittamaa metsätaloutta TVL:n mukaan käsitellään eri tavalla ja selvästi edullisemmin kuin heidän avoimena yhtiönä harjoittamaansa metsätaloutta. Sen vuoksi neutraalisuus paranisi, jos usean luonnollisen henkilön henkilöyhtiömuodossa harjoittamalle metsätaloudelle myönnettäisiin sama oikeus metsävähennyksen ja menovarauksen tekemiseen kuin verotusyhtymälle. – Mitä tulee siihen, onko mahdollista ja perusteltua asettaa henkilöyhtiöt, joissa on osakkaina vain luonnollisia henkilöitä, eri asemaan kuin henkilöyhtiöt, joissa osakkaina on myös yhteisöjä, olen jo viitannut EVL 46a §:n säännökseen, jossa tällainen rajanveto on tehty. Tämä rajanveto onkin välttämätön, jos yhteisölle ei haluta antaa oikeutta metsävähennyksen ja menovarauksen tekemiseen, mikä puolestaan on poliittinen kysymys. Jos pidetään kiinni siitä, ettei osakeyhtiö saa käyttää näitä vähennyksiä, henkilöyhtiön käyttö olisi yksinkertainen keino kiertää tätä rajoitusta, mikäli osakeyhtiö voisi olla vähennykseen oikeutetun henkilöyhtiön osakkaana.

Mitä erityisesti metsätuhotapauksissa myönnettävään tuhovaraukseen (TVL 111,2 §) tulee, on vielä todettava, että EVL 43,1 §:n mukaan saavat kaikki EVL:n mukaan verotettavat yritysmuodot tehdä kuluvan käyttöomaisuuden jälleenhankintavarauksen, jos tuhotapauksessa on saatu vakuutuskorvaus tai muu vastike. Asiallisesti tämä tilanne vastaa suuresti sitä, että metsänomistaja saa korvauksen metsätuhon tapahduttua, sillä metsää voidaan pitää elinkeinonharjoittajan käyttöomaisuutta vastaavana pysyvään ”käyttöön” tarkoitettuna omaisuutena. TVL:n mukaan

verotettava metsänomistaja saa siis jälleenhankintavarausta vastaavan edun TVL 111,2 §:n mukaan. Mutta henkilöyhtiöt on jätetty ilman tätäkin oikeutta, mikä on mielestäni vielä ilmeisempi neutraalisuuden loukkaus kuin metsävähennysoikeuden puuttuminen henkilöyhtiöiltä. Arvelen tosin, ettei tätä asiaa ole pohdittu lakia säädettäessä. Mutta viime kesien suuret metsätuhot ovat nostaneet tämän ongelman näkyviin ja puhuvat vahvasti jopa sen puolesta, että tuhovarauksen tekemisen oikeus säädettäisiin kaikille metsätulosta verotetuille. Metsän myrsky- ja muut vastaavat tuhotapaukset ovat ainoat, joissa verovelvollinen ei voi omilla toimillaan juuri lainkaan säädellä, milloin tuloa kertyy. Tuhovarauksen puolesta puhuu ymmärtääkseni vahvasti se, että tuhon jälkien korjaaminen metsässä vain harvoin ehtii tapahtua samana vuonna kuin tuho on syntynyt.

YHTEENVETO JA EHDOTUKSET

Edellä esittämäni perustelut osoittavat mielestäni, että ainakin metsätulosta TVL:n mukaan verotettavien henkilöyhtiöiden jättäminen lainsäädännössä ilman oikeutta metsävähennyksen ja menovarauksen tekemiseen ei ole perustunut vahvoihin taloudellisiin tai muihin asiasyihin vaan on pikemminkin muodollisilla perusteilla tehty ja vaikeasti perusteltava neutraalisuuden loukkaus. Tämä neutraalisuuden loukkaus olisi syytä poistaa, varsinkin jos muutos rajoitetaan vain henkilöyhtiöihin, joiden kaikki osakkaat ovat luonnollisia henkilöitä.

Osakeyhtiöiden kohdalla perusteiden löytäminen nykyisten säännösten muuttamiseksi on vaikeampaa. Jo nyt osakeyhtiön verokanta on alempi kuin pääomatulon verokanta ja ns. Hetemäen työryhmä ehdottaa edellisen alentamista ja jälkimmäisen korottamista. Siten metsävähennyksen kaltaisen veroedun antaminen osakeyhtiöille (ja muille yhteisöille) ei ole samalla tavalla perusteltavissa, varsinkin kun uutta metsäverotusjärjestelmää vuonna 1992 säädettäessä tehtiin tietoinen valinta jättää yhteisöt metsävähennykseen oikeutettujen piirin ulkopuolelle. Asiahan oli silloin selvästi esillä, koska uudistuksen pohjana olleessa työryhmämietinnössä VM 1992:5 tällaista rajoitusta ei ollut esitetty. – Metsävähennysoikeuden antaminen valikoivasti vain osakeyhtiöille, joilla on osakkaina pelkästään luonnollisia henkilöitä, ei vaikuta erityisen hyvältä ajatukselta niillä perusteilla, jotka olen edellä esittänyt.

Metsävähennys (TVL 55 §) ja menovaraus (TVL 111 §) ovat mielestäni perusteiltaan melko identtisiä. Molemmat perustuvat metsätalouden tulonmuodostuksen erityispiirteisiin. Molemmissa lainkohdissa on sama luettelo vähennykseen oikeutetuista. Henkilöyhtiöiden kohdalla puuttuvaan menovarauksen tekemisen oikeuteen liittyy sama neutraalisuuden puute kuin metsävähennyksen suhteen. Jos lainmuutos tehdään, sen tulisi siis mielestäni koskea molempia lainkohtia.

Tuhovarauksesta puhutaan TVL 111,2 §:n viimeisessä lauseessa. Tämän vähennyksen tekemisen oikeuden suominen verovelvollisille olisi mielestäni erityisen perusteltua, koska hän ei ole voinut itse vaikuttaa siihen, että tuloa on syntynyt ja milloin se on syntynyt. Tuhovaraus on tällaisissa tapauksissa siis vahingon lieventämiskeino. Mielestäni tällainen varaus voisi hyvinkin olla sallittu kaikissa metsätuhotapauksissa, ainakin TVL:n puolella. Vertaukseksi olen tuonut sen seikan, että elinkeinonharjoittaja, joka on vahinko- tai vakuutustapahtumassa menettänyt kuluvan käyttöomaisuushyödykkeen ja joutuisi tämän vuoksi tekemään tuloutuksen, saa sen sijasta lykätä tuloutuksen tekemällä jälleenhankintavarauksen. Näin siis esim. jos salama on iskenyt ja tehdas on tuhoutunut. Miksei samanlainen verotusratkaisu olisi perusteltu kaikkien metsätalouden harjoittajien kohdalla, jos salama tai myrsky on tuhonnut metsää? Minulta pyydetyn lausunnon rajoissa pysyen totean vain, että tuhovarauksen tekemisen salliminen luonnollisten henkilöiden muodostamalla henkilöyhtiölle olisi perusteltu vahvoin sekä asia- että neutraalisuussyin.

Vastaukset tehtyihin kysymyksiin:

- 1) Luonnollisten henkilöiden muodostamalle henkilöyhtiölle olisi mielestäni mahdollista ja perusteltua myöntää metsävähennysoikeus. Osakeyhtiön kohdalla olen taipuvainen vastaamaan samaan kysymykseen kielteisesti. Osakeyhtiön kohdalla veroedun rajoittaminen sen perusteella, onko osakeyhtiöllä vain tietynlaisia osakkaita, ei ole mielestäni hyvä ratkaisu.
- 2) Metsätalouden tulo verotetaan normaalitapauksessa henkilökohtaisessa tulolähteessä TVL:n mukaan. Poikkeuksia muodostavat vain ne EVL:n mukaan verotettavat henkilöyhtiöt, jotka tuotantotoiminnassaan käyttävät puutavaraa omista metsistään. Näin ollen en näe mitään syytä jakaa TVL:n mukaan verotettavat eri ryhmiin esim. päätoimialan tai sivutoimialan perusteella, vaan kaikille metsävähennykseen oikeutetuille säännösten tulisi olla samat.
- 3) Jos metsävähennysoikeutta laajennetaan henkilöyhtiöihin, tulisi mielestäni suhtautua TVL 111 §:n mukaiseen meno- ja tuhovarausoikeuteen samalla tavalla eli antaa henkilöyhtiöille tämäkin oikeus. Tuhovaraukseen olen itse asiassa valmis suhtautumaan vielä myönteisemmin: oikeus sen tekemiseen voisi olla perusteltu kaikille, jotka saavat tuloa metsätaloudesta.
- 4-5) En hallitse valtiontukiasioita niin hyvin, että olisin valmis antamaan niistä varsinaisen lausunnon. Mutta metsävähennys ja TVL 43b §:n mukainen veronhuojennus ovat kaksi aivan eri asiaa: jälkimmäinen on käsitykseni mukaan valtiontukea, edellinen ei ole. Yhdyn täysin Ruotsissa tehtyyn analyysiin ja totean, että metsävähennys on vain jaksotusnormi, jonka tarkoituksena on estää verottamasta pääoman palautusta, joka ei minkään tulokäsitteen mukaan ole tuloa.

Lainmuutosehdotukset

TVL 55 § 1 mom. : Luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä, *luonnollisten henkilöiden muodostamalla yhtymällä* sekä yhteisetuudella on oikeus (jatkuu kuten nykyisin)

TVL 111 § 1 mom. : Luonnollinen henkilö, kuolinpesä, *luonnollisten henkilöiden muodostama yhtymä* sekä yhteisetuus saavat jättää (jatkuu kuten nykyisin)

Kauniaisissa 17 p:nä tammikuuta 2011:

Edward Andersson
prof.emer. (vero-oikeus)

Liite 9 Valtion metsät rahaston tai yhteismetsän siemenenä – vaihtoehtojen ja vaikutusten vertailu

Valtion metsät rahaston tai yhteismetsän siemenenä – vaihtoehtojen ja vaikutusten vertailu

Selvitys maa- ja metsätalousministeriölle talouspoliittista ministerivaliokuntaa varten

Harri Hänninen, Jussi Leppänen ja Esa-Jussi Viitala, Metla

7.5.2010, päivitetty 14.2.2011

Lähtökohta

Talouspoliittinen ministerivaliokunta edellytti kokouksessaan 2.3.2010 selvittävän mahdollisuutta rahastoida osa Metsähallituksen hallinnoimista valtion talousmetsistä metsäsijoitusrahastoksi. Maa- ja metsätalousministeriö laajensi tarkastelun kattamaan myös kiinteistörahaston ja yhteismetsän. Selvityksen valmisteluvaiheessa on keskusteltu Metsähallituksen johdon kanssa 22.4.2010.

Tavoite

Tässä selvityksessä tarkastellaan mahdollisuutta muodostaa metsiin sijoittava rahasto tai yhteismetsä siten, että osa valtion omistamista Metsähallituksen hallinnoimista talousmetsistä toimisi rahaston/yhteismetsän siemenenä. Taustalla on ajatus, että tämän alkupääoman pohjalta rahasto/yhteismetsä laajenisi muiden metsänomistajien luovuttaessa siihen omaa metsäomaisuuttaan apporttina, jolloin he saisivat vastineeksi rahaston/yhteismetsän osuuksia. Muut metsänomistajat olisivat etupäässä yksityismetsänomistajia, mutta voisivat olla myös yhtiöitä tai kuntien, seurakuntien ja säätiöiden kaltaisia yhteisöjä.

Rahaston/yhteismetsän muodostamisen ehkä keskeisin tavoite on houkutella sen osakkaaksi sellaisia metsänomistajia, jotka eivät hyödynnä kovin aktiivisesti metsiensä käyttö- tai hakkuumahdollisuuksia taikka jotka eivät hoida metsiään niiden suomien taloudellisten mahdollisuuksien mukaan. Toisena tavoitteena on näiden uudentyyppisten metsänomistusjärjestelyiden avulla kasvattaa metsätilojen keskikokoa ja parantaa niiden kiinteistörakennetta ja siten ehkäistä tilojen pirstoutumiseen liittyviä haittavaikutuksia.

Taustaa

Metsäsijoitus- ja metsäkiinteistörahastot sekä yhteismetsä ovat metsän yhteisomistusmuotoja. Rahastoilla ja yhteismetsällä on useita osakkaita, joiden omistamien osuuksien määrää ja/tai äänivaltaa rajoitetaan asianomaisissa erityislaeissa. Toimintaa ohjataan rahastojen ja yhteismetsien säännöillä.

Niin rahastot kuin yhteismetsäkin ovat yksityismetsänomistajalle vaivaton omistusmuoto, jossa tavanomaisen metsänomistuksen velvollisuuksia ja vastuita ei ole. Ne sopinevat erityisesti sellaisille henkilöille, joilla ei ole aikaa tai mahdollisuuksia itse hoitaa metsäomaisuuttaan ja jotka tavoittelevat suhteellisen tasaista tuottoa metsäsijoituksilleen.

Suomeen ei ole tähän mennessä perustettu metsäkiinteistö- eikä metsäsijoitusrahastoja. Ensin mainittujen perustaminen on kuitenkin ollut mahdollista jo kiinteistörahastolain voimaantulusta eli 1.3.1998 lähtien, käytännössä tätäkin aikaisemmin. Metsäomaisuuteen keskittyviä erikoissijoitusrahastoja on voinut perustaa 1.5.2007 lähtien.

Erityislakien (Sijoitusrahastolaki, Kiinteistörahastolaki) määrittelemien sijoitus- ja kiinteistörahastojen ohella kiinteistöjä hallinnoivat rahastot voivat toimia myös niin kutsuttuina *kiinteistöpääomarahastoina*. Niiden toimintaa ei sääntele mikään erityislaki, vaan toimintaa harjoitetaan yleisten sopimus- ja yhtiöoikeudellisten normien pohjalta. Suomeen viimeisen runsaan vuosikymmenen aikana perustetut kiinteistöpääomarahastot ovat olleet lähes poikkeuksetta kommandiittiyhtiömuotoisia, koska näin sijoitustoiminta on saatu yhdenkertaisen verotuksen piiriin (osakkaat maksavat veroa saamastaan tuotosta).

Kiinteistöpääomarahastojen tyyppisiä epäsuoria sijoitusinstrumentteja käyttävät yleensä suuret institutionaaliset sijoittajat, kuten eläke- ja vakuutusyhtiöt. Metsään keskittyviä kiinteistöpääomarahastoja ei ole Suomeen perustettu, sillä merkittävä osa maamme suurimmista institutionaalisista sijoittajista (mm. Varma, Ilmarinen, OP-Pohjola ja Suomi-yhtiö) ovat toteuttaneet kotimaiset metsäsijoituksensa tavanomaisten osakeyhtiörakenteiden (Tornator Oy, Finsilva Oyj) kautta. Koska tämän selvityksen ensisijaisena tavoitteena on tarkastella mahdollisuuksia ehkäistä yksityismetsien pirstoutumisen haittavaikutuksia, kiinteistöpääomarahastojen kaltaiset etupäässä institutionaalisille sijoittajille tarkoitetut omistusrakenteet rajataan tarkastelun ulkopuolelle.

Valtion metsät

Valtakunnan metsien inventoinnin mukaan Metsähallituksen hallinnassa on noin 9,5 miljoonaa hehtaaria valtion metsätalousmaata, josta 5,1 miljoonaa hehtaaria on metsämaata. Metsämaasta valtaosa eli noin 4,3 miljoonaa hehtaaria on Pohjois-Suomessa. Etelä-Suomessa valtio omistaa metsämaata 0,8 miljoonaa hehtaaria. Metsähallituksen hallinnoimista valtion metsistä 3,5 miljoonaa hehtaaria on metsätalousskäytössä ja siten kiinnostavia mahdollisen siemenmetsän perustamisen kannalta.

Valtion metsäomaisuus on kertynyt pitkän ajan kuluessa. Merkittävä sysäys syntyi 1500-luvulla, kun Kustaa Vaasa toteutti uskonpuhdistuksen ja katoliselle kirkolle yksityisinä lahjoituksina kertyneitä maita otettiin valtion haltuun. Lisäksi valtion haltuun otettiin yksityisten eränkäyntimaita. Valtion haltuun siirtyi Ruotsin vallan aikana yksityismaita myös ns. kolmen vuoden verovelkojen kautta. Pääosa nykyisestä maaomaisuudesta siirtyi valtiolle, kun isojakoa toteutettiin lähinnä 1700- ja 1800-luvuilla. Tuolloin valtio otti haltuunsa sellaiset maa-alueet, joihin yksityisillä ei ollut osoittaa omistusoikeutta tai omistusten katsottiin olleen liian suuria. Esimerkiksi saamelaiden poronhoitoon käyttämällä alueilla ei ollut pysyvää asutusta, joten ne otettiin valtion haltuun. Lisäksi esimerkiksi Kainuussa isojaossa yksityisten omistukset olisivat kasvaneet tuhansiin hehtaareihin, joten suuri osa maista otettiin valtion omistukseen.

Maan eteläosissa valtion maita on aikojen kuluessa käytetty paljon valtiolle palveluksia tarjonneiden palkitsemiseen (aateliston kartanoiden perustamiset) ja asutukseen. Tämän seurauksena valtion maiden painopiste on jäänyt Pohjois- ja Itä-Suomeen sekä harvaanasutuille vedenjakaja-alueille (esim. Suomenselkä). Lisäksi valtio on ostanut markkinoilta pienen osan nykyisistä maistaan. Viime vuosikymmeninä ostojen kohteena ovat olleet erityisesti metsänomistuksistaan luopuneiden teollisuusyhtiöiden maat (mm. Hackman Oy, Ahlström Oy). Vuosina 1996–2004 Metsähallituksen tulosalue Laatumaa hankki vuosittain keskimäärin runsaat 17 000 hehtaaria maata valtion metsätaloutta varten. Näihin ostoihin se käytti vuosittain noin 18 miljoonaa euroa. Saman ajanjakson kuluessa se myi valtion maita keskimäärin vuosittain noin 3 000 hehtaaria, joista se sai tuloja noin 10 miljoonaa euroa⁴⁴. Maanostojen tavoitteena on ollut valtion metsien kiinteistörakenteen rationalisointi sekä valtion metsien suojelun aiheuttaman talousmetsien vähenemisen kompensointi.

⁴⁴ Tuuri, A. & Hannelius, S. 2007. Metsähallituksen metsätilakaupat luonnonsuojelua ja metsätaloutta varten 2004 ja 2005. Metlan työraportteja 55.

Metsähallitus myy puuta vuosittain metsäteollisuudelle ja energialaitoksille runsaat viisi miljoonaa kuutiometriä. Hakuut perustuvat hakkuusuunnitelmiin, ja vuosittain hakkuiden piirissä on pari prosenttia metsätalouskäytössä olevista metsistä. Metsähallitus toimittaa myymänsä puun asiakkaalle kokonaispalveluna tehtaalle saakka. Se ostaa kaikki puunkorjuutyöt ja puutavaran kuljetuksen sekä merkittävän osan metsänhoito- ja metsänparannustoistaan palveluina alan yrittäjiltä. Metsähallitukselle urakoi yhteensä noin 270 metsäalan yrittästä.

Metsäsijoitusrahasto

Metsäsijoitusrahastojen perustaminen tuli mahdolliseksi, kun sijoitusrahastolain (1999/48) uudistuksessa vuonna 2007 sijoitusrahastoille annettiin mahdollisuus allokoida varoja kiinteistöihin ja kiinteistöarvopapereihin. Metsäsijoitusrahasto olisi erikoissijoitusrahasto, jolla on oikeus poiketa joistakin sijoitusrahastolain asettamista rajoituksista (esim. hajauttaminen) sääntöjensä puitteissa.

Metsäsijoitusrahasto voidaan perustaa perustamisasiakirjalla. Kaupparekisteriin toimitetaan perustamisasiakirja, yhtiöjärjestys, rahaston säännöt ja perustamiskokouksen pöytäkirja. Yhtiöjärjestys ja säännöt toimitetaan rahastojen valvovalle ministeriölle ja Finanssivalvontaan.

Metsäsijoitusrahasto voi hankkia kiinteistöjä joko ostamalla tai apporttina, jolloin sijoitusrahastoon liittyvän metsänomistajan metsälö arvotetaan ja hän saa sitä vastaan rahaston osuuksia. Metsäomaisuuden omistajavaihdosten yhteydessä joudutaan maksamaan varainsiirto- ja luovutusvoittoveroa. Tämän vuoksi ei ole verotuksellista eroa, myykö metsänomistaja metsänsä rahastolle ja hankkii tällä summalla rahasto-osuuksia, vai liittääkö hän metsänsä apporttina rahastoon. Koska sijoitusrahastot eivät yhteisinä maksa veroa, yhdenkertainen verotus toteutuu osakkaiden tasolla: osakkaat maksavat veroa rahasto-osuuksien luovutusvoitoista ja rahaston jakamista tuotoista.

Kiinteistöihin keskittyvien erikoissijoitusrahastojen avulla verotusta ei kuitenkaan pystytä lykkäämään samalla tavalla kuin tavallisissa sijoitusrahastoissa. Tämä johtuu siitä, että erikoissijoitusrahaston on vuosittain jaettava osuudenomistajille vähintään 75 prosenttia tilikauden voitosta, ts. rahastossa voi olla vain tuotto-osuuksia.

Metsäkiinteistörahasto

Metsäkiinteistörahaston perustamista ja toimintaa sääntelee kiinteistörahastolaki (1997/1173), jota on täydennetty vuosina 2007 ja 2009. Lain mukaan kiinteistörahastot voivat olla kommandiitti- tai osakeyhtiömuotoisia. Kiinteistörahaston osakepääoman on oltava vähintään viisi miljoonaa euroa, kokonaan maksettu sekä kiinteistörahaston hallinnassa ennen kuin kiinteistörahasto ilmoitetaan rekisteröitäväksi ja ennen kuin se aloittaa toimintansa. Osakepääoma on koottava 18 kuukauden kuluessa kiinteistörahaston perustamisesta ja se on maksettava rahassa kiinteistörahaston luottolaitoksessa olevalle tilille. Tämän ohella osakkeita voidaan merkitä oikeuksin tai velvollisuuksin panna rahastoon osaketta vastaan muuta omaisuutta kuin rahaa (apporttiomaisuus).

Kiinteistörahastolla on perustettaessa oltava ainakin viisi osakkeenomistajaa, jollei Finanssivalvonta erityisestä syystä myönnä poikkeusta. Kiinteistörahasto voidaan perustaa perustamisasiakirjalla. Kaupparekisteriin toimitetaan perustamisasiakirja, yhtiöjärjestys ja perustamiskokouksen pöytäkirja. Yhtiöjärjestys ja kiinteistösijoitustoiminnan säännöt toimitetaan hyväksyttäväksi Finanssivalvontaan.

Osakkeiden kaupankäynti on aloitettava kolmen vuoden kuluessa kiinteistörahastotoiminnan aloittamisesta, mutta tätä ennen osakkeiden arvo ja määrä on julkistettava vähintään neljännesvuosittain (11 §). Jatkossa osakkeiden arvo ja määrä on julkistettava vähintään kerran vuodessa sekä aina kun niissä tapahtuu olennainen muutos (17 §). Luotonotto on rajoitettu varsin alhaiseksi eli yhteen kolmasosaan kiinteistörahaston varoista.

Kommandiittiyhtiömuotoiset kiinteistörahastot ovat yhdenkertaisen verotuksen piirissä, mutta tällaisia rahastoja ei ole Suomeen tähän mennessä tietävästi perustettu. Tämä johtuu siitä, että

kommandiittiyhtiömuotoiset epäsuorat kiinteistösijoitukset on yleensä tarkoituksenmukaisempaa toteuttaa yleisten sopimus- ja yhtiöoikeudellisten normien pohjalta eli kiinteistöpääomarahastoina (ks. edellä). Niitä koskeva lainsäädäntö ei rajoita rahastojen toimintaa niin paljon kuin varsinainen kiinteistörahasolaki.

Osakeyhtiömuotoisten kiinteistörahastojen suurimpana esteenä on nähty niiden kautta tehtävien kiinteistösijoitusten kahdenkertainen verotus. Veroa maksavat sekä sijoituksia tekevä osakeyhtiö että sen osakkaat.

Vuoden 2009 kiinteistörahasolakiuudistus mahdollisti sen, että pääasiassa vuokra-asuntoihin varojaan sijoittavat osakeyhtiömuotoiset kiinteistörahasot vapautettiin suorittamasta tuloveroa, jos tietyt edellytykset täyttyvät (Laki eräiden asuntojen vuokraustoimintaa harjoittavien osakeyhtiöiden veronhuojennuksesta 299/2009). Verovapauden keskeisinä ehtoina on, että taseessa asutokiinteistöjen osuus on vähintään 80 prosenttia, yksittäisen osakkaan omistusosuus yhtiön osakepääomasta on vähemmän kuin kymmenen prosenttia, ja yhtiön on jaettava verovuodelta osinkona vähintään 90 prosenttia tilikauden voitosta (realisoitumattomia arvomuutoksia ei huomioida). Toiminnan edellyttämää varainhankintaa varten yhtiö voi kuitenkin jättää jakamatta enintään 40 prosenttia tilikauden voitosta enintään seitsemän seuraavan tilikauden aikana. Tämän ja velkarahoituksen mahdollisuuden on katsottu kannustavan siihen, että perustettavat kiinteistörahasot rakennuttaisivat tai hankkisivat vuosittain uutta vuokra-asutokantaa, mikä olisin veronhuojennusten myöntämisen keskeisin tavoite. Yhtiön verovapausajalta jakama osinko on saajalleen kokonaan veronalaista tuloa.

Edellä mainitun veronhuojennuslain säätämisen yhteydessä pohdittiin, pitäisikö vastaavat veroedut laajentaa koskemaan myös joitakin muita rahastorakenteiden kautta toteutettuja epäsuoria sijoituksia. Tässä yhteydessä esillä olivat muun muassa erilaiset infrastruktuuriin liittyvät investoinnit ja metsänomistamiseen keskittyneet kiinteistörahasot. Ne kuitenkin jätettiin veronhuojennusten ulkopuolelle.

Yhdysvalloissa toimii muutama *Real Estate Investment Trust (REIT)* -tyyppinen metsäkiinteistörahaso. Ne ovat käytännössä yhdenkertaisen verotuksen piirissä, mutta veronhuojennusten vastapainoksi rahastojen toimintaa säädellään varsin tiukasti (mm. omistuspohjan laajuus ja äänivalta sekä kiinteistösijoitusten osuus yhtiön varoista ja kokonaistuloista). Muissa kiinteistösijoituksissa REIT-tyyppiset rakenteet ovat paljon yleisempiä.⁴⁵

Yhteismetsä

Yhteismetsien muodostamisesta on säännökset kiinteistönmuodostamislain (554/1995) 10 luvussa. Lisäksi asetus yhteismetsistä (163/2003) sisältää säännökset uuden yhteismetsän toiminnan aloittamisesta.

Yhteismetsällä on oltava vähintään kaksi osakastilaa, mutta omistajia voi olla yksikin. Osakkaat laativat perustamisasiakirjan, jossa sovitaan yhteismetsäosuuksien jako osakkaille ja laaditaan ohjesääntö, jonka metsäkeskus vahvistaa. Maanmittaustoimisto tekee yhteismetsän muodostamistoimituksen. Toimituskustannukset maksaa valtio. Päättävä elin on osakaskunnan kokous ja toimeenpaneva elin hoitokunta. Toiminta perustuu metsäsuunnitelmaan.

Kiinteistö tai sen osa voidaan liittää yhteismetsään yhteismetsäosuuksia vastaan. Kiinteistön omistaja ja yhteismetsän osakaskunta tekevät sopimuksen koko kiinteistön tai sen osan liittämistä apporttina yhteismetsään. Liittyminen ja osuuksien määrä vahvistetaan maanmittaustoimituksessa,

² REIT-tyyppiset kiinteistörahasot (*Real Estate Investment Trust*) eivät käytännössä maksa veroa liiketoimintansa tuloista, mutta ne on velvoitettu jakamaan valtaosan (yleensä 85–95 prosenttia) tuloksestaan osinkoina osakkailleen. Kukin osakas maksaa osingoista veroa oman veroasemansa mukaisesti. (Viitala E-J, Metsätieteen aikakauskirja 1/2008: 43–53). Eri valtioiden lainsäädännöt poikkeavat tässä suhteessa varsin paljon toisistaan.

jonka kustannukset maksaa valtio. Yhteismetsään liittymisen yhteydessä ei tarvitse maksaa varainsiirto- eikä luovutusvoittoveroa.

Osakaskunnan kokouksessa osakkaalla on äänioikeus osakasluetteloon merkityn yhteismetsäosuuden mukaan. Kukaan ei kuitenkaan saa äänestää suuremmalla äänimäärällä kuin kymmenesosalla kokouksessa edustettuina olevien yhteisestä äänimäärästä, ellei yhteismetsän ohjesäännössä ole määrätty enimmäisäänimäärästä toisin. Tällöinkin äänileikkuri rajaa enimmäisäänimäärän puoleen kokouksessa edustettuina olevien yhteisestä äänimäärästä.

Kukin osakas saa yhteismetsän ylijäämästä omistamansa kiinteistön yhteismetsäosuutta vastaavan osan. Osa ylijäämästä voidaan jättää jakamatta nimettyjä vastaisia tarpeita varten. Yhteismetsä maksaa ylijäämästä tuloveroa yhteisöverokannan mukaan ennen osuuksien jakoa. Osakkaille tulo on verovapaata eli yhdenkertainen verotus toteutuu.

Yhteismetsä on oikeutettu Kemera-tukeen, mikäli osuuksista vähintään puolet on luonnollisten henkilöiden omistuksessa.

Yhteismetsiä oli vuoden 2010 alussa kaikkiaan 167 ja niiden maapinta-ala oli 531 000 hehtaaria.

Tarkastelua ja kehittämistarpeita

Valtion siemenmetsien pohjalle perustettujen rahastojen/yhteismetsien myönteiset vaikutukset esimerkiksi teollisuuden puuhooltoon ja metsien käyttöön perustuvat ajatukseen siitä, että muut maanomistajat siemenmetsien lähettyviltä luovuttaisivat oman metsänsä osaksi rahastoa/yhteismetsää. Näin ollen valtion metsien siirtämisellä rahastoon/yhteismetsään voisi olla sitä suurempia myönteisiä vaikutuksia, mitä useampi metsätaloudellisesti passiiviseksi luokiteltavissa oleva metsänomistaja liittäisi metsänsä rahastoon/yhteismetsään.

Periaatteessa voidaan ajatella, että mitä suurempi siemenmetsä on, sitä useampia rajanaapureita sillä on ja sitä useammalle yksityiselle metsänomistajalle voisi muodostua kannustin liittää metsänsä rahastoon/yhteismetsään mittakaava- ym. etujen saavuttamiseksi. Siemenmetsän ei välttämättä tarvitsisi muodostaa kovin yhtenäistä kokonaisuutta, sillä kohtalaisen hajanainenkin kiinteistörakenne voisi korjaantua rahaston/yhteismetsän laajentuessa. Mikään ei kuitenkaan takaa sitä, että rahastoon tai yhteismetsään liittyvät olisivat nimenomaan metsätaloudellisesti passiivisia tai että kiinteistörakenne paranisi rahaston/yhteismetsän laajentumisen myötä. Päinvastoin osa liittyjistä saattaa olla sellaisia muutenkin verraten aktiivisia metsänomistajia, jotka tiedostavat esimerkiksi yhteismetsiin liittymistä ja yhteismetsäosuuksien omistamista koskevat veroedut ja toimivat tämän taloudellisen rationaliteetin mukaisesti.

Jotta perustetut rahastot/yhteismetsät houkuttelisivat metsänomistajia liittämään metsänsä niihin, siemenmetsiä tulisi luultavasti olla useita ja niiden tulisi sijaita maantieteellisesti hieman eri alueilla. Varteen otettava lähtökohta voisi olla esimerkiksi se, että yksi laaja-alainen siemenmetsä (kiinteistökanta) sijaitsisi Länsi-Suomessa, yksi Itä-Suomessa ja yksi Kainuussa. Tämä mahdollistaisi maanomistajien ympäri Etelä-Suomen liittää metsänsä rahastoon tai yhteismetsään. Hankintahistoriansa sekä saamelaisille ja muille (paikallisille asukkaille) annettujen käyttöoikeuksien vuoksi erityisesti Lapissa ja poronhoitoalueella sijaitsevien metsien laajamittainen käyttö kaikille avoimiin rahastoihin tai yhteismetsiin ei ehkä yleensä tulisi kyseeseen.

Siemenmetsien vaikutuksiin liittyvä avainkysymys on luonnollisesti se, missä määrin perustettavat rahastot/yhteismetsät kiinnostaisivat nimenomaan metsätaloudellisesti vähemmän aktiivisia metsänomistajia liittämään metsänsä niihin. Viime vuosien kokemusten perusteella näiden tahojen kiinnostus ainakaan valtion siemenmetsien pohjalta perustettuihin yhteismetsiin ei olisi välttämättä kovin suurta.

Yhteismetsät. Yhteismetsälain uudistuksella vuonna 2002 ja siihen liitettyillä verohuojennuksilla tavoiteltiin ryntäystä yhteismetsien muodostamiseen, mutta tulokset ovat jääneet odotuksia vähäisemmiksi. Yhteismetsälain (109/2003) voimaantulon jälkeen oli vuoden 2009 loppuun

mennessä perustettu 27 uutta yhteismetsää, joista valtaosa on suvun yhteismetsiä ja kooltaan varsin pieniä.⁴⁶ Myös valtakunnalliseksi kaavailtu ja Metsäliiton omistamien metsien ympärille vuonna 2004 muodostettu Yhteismetsä Forestia on herättänyt metsänomistajissa vain vähäistä kiinnostusta. Vuoden 2010 alussa sen maa-alue käsitti vain 1 560 hehtaaria ja osakkaita oli kymmenkunta. On kyseenalaista, olisiko Metsähallituksen maihin perustuvalla yhteismetsällä Forestiaa suurempi vetovoima.⁴⁷ Kiinnostus riippuu osin siitä, millaisilla arvostussuhteilla oman metsänsä saisi liitettyä perustettavaan yhteismetsään.

Metlan uusien yhteismetsien perustamista koskevan tutkimuksen alustavat tulokset viittaavat siihen, että niistä ovat olleet kiinnostuneita lähinnä suuret, vähintään 100 hehtaaria metsää omistavat henkilöt. Pienmetsänomistajia yhteismetsien perustaminen ei ole kiinnostanut. Perustetut yhteismetsät ovat olleet voittopuolisesti suvun omistamia eikä niillä osin tästä syystä ole ollut haluja laajentua. Uusien yhteismetsien osakkaille on ollut ominaista myös verrattain aktiivinen metsien käyttö jo ennen yhteismetsän perustamista. On luultavaa, että myös valtion maihin perustuva yhteismetsä kiinnostaisi ennen muuta suurehkojen tilojen muutenkin aktiivisia omistajia. Tällöin siemenmetsäjärjestelyiden vaikutus niin tilakokoon kuin puukauppaan voisi jäädä ainakin lyhyellä aikavälillä oletettua vähäisemmäksi.

Rahastot. Rahastojen ja erityisesti sijoitusrahastojen yleinen tunnettuus on huomattavasti yhteismetsää parempi. Rahaston imagokin voi olla sijoitusorientoituneempaa yhteismetsää houkuttelevampi. On kuitenkin vaikea arvioida, missä määrin yksityismetsänomistajat olisivat kiinnostuneita rahastoimaan metsänsä, sillä rahastoon liittyminen apportina on verotuksellisesti täysin vastaava tapahtuma kuin tilan myynti rahastolle ja rahasto-osuuksien hankinta saadulla kauppahinnalla. Jos ainoastaan yhteisöomistajat (esim. kunnat, seurakunnat, säätiöt) olisivat kiinnostuneita, vaikutukset metsätilakoon kasvattamisen, pirstoutumisen haittojen vähentämisen ja teollisuuden puuhuollon kannalta jäisivät vähäisiksi, koska näiden omistajaryhmien metsät ovat nykyisinkin verraten aktiivisen käytön ja hoidon piirissä.

Rahastojen erääksi ongelmaksi voidaan nähdä niiden kilpailukyky yhteismetsiin nähden. Erot omistusmuotojen kilpailukyvyssä liittyvät muun muassa luovutus- ja varainsiirtoveroon, verokantaan (yhteisöverokanta vs. pääomatulon verokanta) sekä metsävähennysoikeuteen (ks. taulukko). On vaikea perustella, miksi yhteismetsillä on veroetuja, joita ei suotaisi pitkälti samassa yhteiskunnallisessa tarkoituksessa mahdollisesti perustettaville rahastoille. Näin varsinkin kun otetaan huomioon, että rahastojen osuuksien tulee olla vapaasti kaupan ja että rahastojen osakkaaksi voinee yleensä päästä sekä liittämällä siihen oman metsänsä että rahalla. Suuri osa nykyisistä yhteismetsistä on käytännössä suljettuja, ts. niiden tarkoituksena ei ole laajentua hankkimalla uusia osakkaita, vaikka tämä on ollut niille yhteismetsälain uudistuksessa myönnettyjen veroetujen keskeinen peruste.

Ainakin alkuvaiheessa rahastojen ongelmaksi saattavat nousta myös sijoitus- ja kiinteistörahastolakien määräykset, jotka rajoittavat yhden osakkaan omistusosuuden suuruutta. Mikäli valtio perustaisi metsärahaston, sen omistusosuuden rahastossa tulisi olla korkeintaan 10 prosenttia. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että valtion tulisi saada jo alkuvaiheessa rahastoon mukaan muita suuria sijoittajia.

Jos kiinteistörahastoille myönnetyt verohuojennukset (yhdenkertainen verotus) säädettäisiin vuokra-asuntorahastojen ohella koskemaan myös osakeyhtiömuotoisia metsäkiinteistörahastoja, metsiä nykyään suoraan omistaville metsäteollisuusyhtiöille (UPM-Kymmene Oyj) ja maamme

⁴⁶ Vuonna 2010 metsänomistajien kiinnostus yhteismetsiin kuitenkin lisääntyi; syyskuun loppuun mennessä oli perustettu 11 uutta yhteismetsää ja peräti 30 uuden yhteismetsän perustaminen pantu vireille.

⁴⁷ Yhteismetsän houkuttelevuutta ylipäänsä suhteessa tavanomaiseen metsänomistukseen lisäisi yhteisö- ja pääomaverokannan eron suurentuminen. Niin sanottu Hetemäen verotyöryhmä esitti joulukuussa 2010 yhteisöverokantaa laskettavaksi 22 prosenttiin ja pääomaverokantaa nostettavaksi 30 prosenttiin. Lähde: Verotuksen kehittämistyöryhmän loppuraportti. Valtionvarainministeriön julkaisuja 51/2010.

suurimmille metsänomistusyhtiöille (mm. Tornator Oy, Finsilva Oyj) syntyisi merkittävä taloudellinen kannustin muuttaa metsänomistuksensa kiinteistörahastomuotoon. Näin on käynyt viimeisen runsaan kymmenen vuoden aikana Yhdysvalloissa, jossa enää yhdellä huomattavalla metsäteollisuusyhtiöllä on omia metsiä. Kiinteistörahastoille myönnettyjen verohuojennusten takia maan metsäteollisuusyhtiöiden ei ole enää taloudellisesti järkevää omistaa metsää suoraan. Tämä johtuu pitkälti siitä, että kiinteistörahastojen osakkaat ovat yhdenkertaisen verotuksen piirissä, mutta metsäteollisuusyhtiöiden osakkeenomistajat joutuvat maksamaan metsätuloista veroa kahteen kertaan: yhteisöveroina ja osinkoveroina. Suomessa metsäkiinteistörahastojen yhdenkertainen verotus voisi johtaa samaan lopputulokseen.

Metsäkiinteistörahastoille myönnettyjen verohuojennusten seurauksena myös yksityisten metsänomistajien mahdollisuudet kasvattaa metsäomaisuuttaan voisivat ainakin jossain määrin heikentyä. Näin tapahtuisi, jos rahastot pyrkisivät aktiivisesti laajentamaan omistuksiaan eli hankkimaan lisää metsäkiinteistöjä markkinoilta.

Valtion metsien osittainen myynti. Siemenmetsien pohjalta perustettavien rahastojen ja yhteismetsien vaihtoehtona voisi olla, että Metsähallitus myisi osan valtion metsistä suoraan muille metsänomistajille tilarationalisointitarkoituksessa. Tämä saattaisi herättää rahastoja ja yhteismetsää enemmän kiinnostusta yksityismetsänomistajissa.

Ruotsissa valtion metsiä hallinnoi Sveaskog AB, joka on myynyt vuosina 2002–2010 noin 280 000 hehtaaria valtion maata yksityisille maanomistajille. Taustalla on Ruotsin valtiopäivien 2000-luvun alussa tekemä päätös, jonka mukaan Sveaskogin tulee myydä 5–10 prosenttia maaomaisuudestaan paikallisille elinkeinonharjoittajille. Päätöksen tavoitteena on muun muassa tilakokoa suurentamalla parantaa yksityisen metsiin liittyvän elinkeinotoiminnan edellytyksiä. Tähän mennessä Sveaskog on myynyt noin kuusi prosenttia metsistään, mutta vuonna 2010 Ruotsin valtiopäivät määräsi, että kyseinen osuus tulee nostaa 10 prosenttiin. Valtion myyntiin tarjoamat metsäkiinteistöt ovat menneet erittäin hyvin kaupaksi.

Suomessa edellisen kaltaisen tilarationalisoinnin kannalta ongelmaksi voi muodostua se, että valtion myymiä metsiä voivat ostaa myös muut kuin nykyiset metsänomistajat. Ruotsissa on voimassa harvaan asuttuja ja tilusjärjestelyalueita koskeva maanhankintalaki, jolla rajoitetaan lähinnä juridisten henkilöiden ja ulkopaikkakuntalaisten oikeutta ostaa maata (Jordförvärvslag 1979:230).

Sveaskogin maiden myyntiä koskevat ostarajoitukset ovat olleet maan pohjoisosissa selvästi lievempiä kuin etelässä, jossa maataloudella on suurempi merkitys ja metsäkiinteistöjen kysyntä on kovempaa. Vuonna 2010 ostarajoituksia koskevia määräyksiä yhtenäistettiin ja lievennettiin siten, että kaikki yksityishenkilöt, jotka asuvat samassa läänissä, missä kaupattava metsäkiinteistö on, voivat osallistua Sveaskogin kiinteistöä koskevaan tarjouskilpailuun. Niihin voivat osallistua myös sellaiset kyseisen läänin alueella metsää omistavat yksityishenkilöt, joiden kotipaikka on toisessa läänissä.

Vaikka Suomessa ei ryhdyttäisikään Ruotsin mittaluokan toimiin, yhtenä varteenotettavana vaihtoehtona voidaan pitää sitä, että Metsähallitus lisäisi valtion metsien myyntejä, ehkä merkittävästikin. Tämän menettelyn avulla voitaisiin samaan aikaan parantaa sekä myyjän (valtion) että ostajien (yksityismetsänomistajien) kiinteistörakennetta.

Johtopäätökset

On suhteellisen vaikea arvioida, kuinka paljon valtion siemenmetsien pohjalle muodostettava rahasto/yhteismetsä kiinnostaisi metsätaloudellisesti passiivisia metsänomistajia. Uusien yhteismetsien perustamisesta saatujen kokemuksen perusteella voisi hyvinkin käydä niin, että perustettavaan rahastoon/yhteismetsään liitettäisiin ennen muuta sellaisia metsätiloja, jotka ovat muutenkin suurehkoja ja joiden omistajat ovat muutenkin metsätaloudellisesti verrattain aktiivisia. Tällöin siemenmetsäjärjestelyiden vaikutukset niin metsätilakokoon kuin puukauppaankin jäisivät

ainakin lyhyellä aikavälillä oletettua vähäisemmäksi. Pidemmällä aikavälillä hyötyä syntyisi siitä, että kyseiset metsät eivät ainakaan pirstoutuisi.

Jos ajatellaan valtion metsiä tilarationalisoinnin keinona, niin yksinkertaisin ja nopein menettely olisi se, että Metsähallitus myisi valtion erityisesti hajallaan sijaitsevia metsäpalstoja tarjousten perusteella. Suurin osa ostajista olisi mitä ilmeisimmin jo ennestään metsää omistavia tai sijoittajia. Tämän menettelyn vaikutukset kohdistuisivat lähinnä metsäkiinteistörakenteen ja paikallisten elinkeinonharjoittajien toimintaedellytysten paranemiseen. Hankalin ja hitain tapa olisi lähteä perustamaan valtion maiden pohjalle kiinteistörahastoa. Yhteismetsän perustaminen ja sijoitusrahasto sijoittuvat johonkin näiden väliin.

Nykyisen tutkimustiedon perusteella kaikilla edellä kuvatuilla vaihtoehdoilla olisi luultavasti melko vähäinen vaikutus metsätilarakenteeseen, metsien käyttöön ja metsäteollisuuden puuhuoltoon ainakin lyhyellä (0–5 v.) ja todennäköisesti myös keskipitkällä (6–15 v.) aikavälillä.

Vaihtoehtojen vertailu nykytilan perusteella

Tarkasteltava asia	Metsäsijoitusrahasto	Metsäkiinteistörahasto (osakeyhtiömuotoinen)	Yhteismetsä
Metsää apporttina siirrettäessä maksetaan			
- varainsiirtovero	kyllä	kyllä	ei
- luovutusvoittovero	kyllä	kyllä	ei
Verovelvollisuus osingoista/voitosta			
- osakas	pääomatulovero (nyk. 28 %)	pääomatulovero	ei
- rahasto/yhteismetsä	ei	yhteisövero (nyk. 26 %)	yhteisövero
Verovähennysoikeudet ja tuet			
- metsävähennysoikeus	ei	ei	on
- menovaraus oikeus	ei	ei	on
- oikeus Kemera-tukeen	ei	ei	on
Likviditeetti ja joustavuus			
Osuuksien likviditeetti	riippuu mm. rahaston koosta ja osakkaiden määrästä	riippuu mm. rahaston koosta ja osakkaiden määrästä	usein rahastoja heikompi
Velkavivun käyttö laajentumisessa	mahdollinen tietyin edellytyksin	mahdollinen tietyin edellytyksin	ei mahdollinen (metsät eivät panttauskelpoisia)
Käyttö sukupolvenvaihdoksessa	rahasto-osuuksista ei määritelmällisesti tehdä sukupolvenvaihdoksia, osuuksien luovutukset selkeitä	rahasto-osuuksista ei määritelmällisesti tehdä sukupolvenvaihdoksia, osuuksien luovutukset selkeitä	monimutkaisempi kuin metsätalalla (osuudet kytketään haamutiloihin, joiden muodostaminen edellyttää maanmittaustoimitusta)
Metsätaloudelliset vaikutukset			
- tilakoko	vähäinen	vähäinen	vähäinen
- kiinteistörakenne	vähäinen	vähäinen	vähäinen
- kannuste puukauppaan	on	on	on
- puukaupan keskikoko	vähäinen	vähäinen	vähäinen
- puukaupan säännöllisyys	Metsähallituksen metsien osalta voi vähentyä, yksityisten osalta lisääntyä	Metsähallituksen metsien osalta voi vähentyä, yksityisten osalta lisääntyä	Metsähallituksen metsien osalta voi vähentyä, yksityisten osalta lisääntyä
- metsänhoidon aktiivisuus	Metsähallituksen metsien osalta ei suurta muutosta, yksityisten osalta voi lisääntyä	Metsähallituksen metsien osalta ei suurta muutosta, yksityisten osalta voi lisääntyä	Metsähallituksen metsien osalta ei suurta muutosta, yksityisten osalta voi lisääntyä
Muut vaikutukset			
- paikallisten oikeudet	vähenevät	vähenevät	vähenevät
- kiinteistönjalostus	lisääntyy	lisääntyy	lisääntyy
Kiinnostus			
- yksityismetsänomistajat	vähäinen	vähäinen	vähäinen
- muut metsänomistajat	kohtalainen	kohtalainen	kohtalainen
- sijoittajat	kohtalainen	kohtalainen	vähäinen

Liite 10 Tarvitaanko osittamisrajoituksia Suomessa

Maanmittauslaitos
Arvo Kokkonen
ylivohtaja

MUISTIO
3.11.2009

TARVITAANKO OSITTAMISRAJOITUKSIA SUOMESSA

Johdanto

Kiinteistö määritellään kiinteistönmuodostamislaissa sellaiseksi maanomistuksen yksiköksi, joka kiinteistörekisterilain nojalla on merkittävä kiinteistörekisteriin.

Kiinteistön ulottuvuuteen kuuluu kiinteistön alue, sen osuudet yhteisiin alueisiin ja yhteisiin erityisiin etuuksiin sekä kiinteistölle kuuluvat rasiteoikeudet ja yksityiset erityiset etuudet.

Maakaaren pääsäännön mukaan omistusoikeuden kirjaamisen (lainhuudatuksen), erityisen oikeuden kirjaamisen ja kiinnityksen kohteena on kiinteistö. Maakaarissa tarkoitetaan juuri kiinteistöjärjestelmän mukaista kiinteistörekisteriin merkittävää kiinteistöä, kun puhutaan kiinteistöstä luovutuksen ja kirjaamisen kohteena.

Taloudellinen käyttöyksikkö voi olla kiinteistö, sen alueellinen osa tai luovutettu määräala taikka se voi koostua useammasta kiinteistöstä tai määräalasta. Esimerkiksi maatilaa kuuluu varsin tavallisesti useita kiinteistöjä.

Kiinteistöt ovat ennen kaikkea omistuksen ja kiinteistöjaotuksen yksiköjä, joihin kiinteistörekisterijärjestelmä ja kirjaamisjärjestelmä perustuvat. Mihin tarkoitukseen jotakin aluetta tiettyä ajankohtana saa käyttää, siitä ei säädetä kiinteistönmuodostamislaissa eikä sitä ratkaista kiinteistönmuodostamisesta, vaan sen säätelee kulloinkin voimassa oleva rakennuslainsäädäntö, maa-aineslaki, metsälainsäädäntö, vesilaki sekä muu vastaava lainsäädäntö ja asia ratkaistaan ko. lainsäädännön mukaisessa menettelyssä.

Osittamisrajoituksen käsitteestä ja tarkoituksesta

Aikaisemmin osittamisrajoituksista puhuttaessa niillä tarkoitettiin yleisesti osittamisen edellytyksiä eli niitä seikkoja, joiden vallitessa kiinteistötoimitus voitiin suorittaa. Luonteeltaan osittamisen edellytykset kuuluvat kiinteistötoimituksen asiallisiin edellytyksiin. Osittamisrajoituksilla pyrittiin ohjaamaan toimituksen lopputulosta sellaiseksi, että uudet kiinteistöt olivat käytön kannalta mahdollisimman tarkoituksenmukaisia.

Nimensä mukaisesti osittamisrajoitukset koskivat osittamistoimituksia, joita ovat lohkominen ja halkominen ja joissa toimituksen lopputuloksena aikaisempi kiinteistö jakaantuu useammaksi uudeksi kiinteistöksi.

Osittamisen rajoitusten kehityksestä

Historiallisesti tarkasteltuna osittamisrajoituksilla on eri aikakausina tavoiteltu eri tarkoituksiperiä. Suomen maanmittauksen historiassa ovat vuorotelleen osittamisvapauden ja erilaisten osittamisrajoitusten aikakaudet.

Alkuperäinen osittamisvapaus

Kaskiviljelyksestä peltoviljelykseen siirtyminen merkitsi myös pysyvien talojen syntymistä. Aluksi asutustoiminta ja talojen muodostuminen tapahtui valtauksella. Peltoviljelyksen tulo pysyväksi toi tarvetta osittamiseen. Talonpojan kuoltua hänen perillisensä jakoivat tilan keskenään. Alkuaan mitkään oikeustavat eivät tätä estäneet. Ensimmäisinä eräänlaisina osittamisrajoituksina voidaan pitää niitä Ruotsin maakuntalakien säännöksiä, joiden mukaan uuden tilan piti olla tietyn arvoinen saadakseen osuuden yhteiseen metsämaahan.

Finanssipoliittiset osittamisrajoitukset

Keskiajalta aina 1800-luvuun lopulle asti valtion maapolitiikkaa ohjasivat verotukselliset näkökohdat. Maa oli verotuksen kohteena ja aikaa myöten maaverojen suuruus tuli vastaamaan tilojen suuruutta ja arvoa. Veronmaksukyvyn säilyttämiseksi valtio katsoi oikeudekseen valvoa tilojen osittamisia. Valvonnalla pyrittiin siihen, ettei tiloja pirstottaissi taitamattomasti ja ettei jaosta aiheutuisi vahinkoa tilan omistajalle eikä yhteiskunnalle. Veropolitiikka ja osittamisrajoitukset olivat siten syy-seuraussuhteessa toisiinsa. Osittamisrajoitukset syntyivät ja niitä pidettiin yllä veropoliittisista syistä. Tämän vuoksi näitä osittamisrajoituksia kutsutaan yleisesti finanssipoliittisiksi osittamisrajoituksiksi ja ne kohdistuivat veronalaiseen maahan. Nämä rajoitukset koskivat veronalaisen maan vähentämiskieltoa, halkomisrajoituksia sekä määrääalan luovuttamista ja itsenäiseksi tilaksi muodostamista.

Finanssipoliittisten osittamisrajoitusten lieventäminen alkoi 1700-luvun puolivälissä pyrkimyksenä lisätä väestönkasvua. Rajoitusten edelleen vähentämiseen ja lopulta poistamiseen 1800-luvulla ja 1900-luvuun alkupuolella oli kaksi vaikutinta. Liberalistisen aatteen mukaan pyrittiin toteuttamaan maanomistajan vapaa määräämisvalta (ns. prinsiippikomitean mietintö 1886). Toisena vaikuttimena olivat sosiaaliset näkökohdat. Osittamisrajoitusten poistamisella pyrittiin edistämään tilattoman väestön maansaantia. Vapaa osittamis-oikeus antoi myös vähävaraiselle väestölle mahdollisuuden hankkia maatilan ja sitä myös vähitellen laajentaa.

Nämä uudet aatevirtaukset saivat aikaan sen, että prinsiippikomitean mietinnön pohjalta valmisteltu yleinen jakolain uudistus, joka toteutettiin vuonna 1916 asetuksella jakolaitoksesta, poisti kaikki halkomista ja lohkomista koskevat osittamisrajoitukset. Viimeinenkin finanssipoliittinen osittamisrajoitus poistui, kun vuoden 1924 lopussa maaverot lakkautettiin ja tämän vuoksi palstatilajärjestelmä lakkautettiin vuoden 1926 lopussa ja palstatilan erottamista koskevat rajoitukset poistettiin.

Maa- ja metsäpoliittiset osittamisrajoitukset

Eduskunta hyväksyi vuoden 1953 alusta voimaan tulleen jakolain ja eduskunnan vastaukseen liittyi ponsi määrälain ostajan aseman turvaamisesta ja osittamisrajoituslain aikaansaamisesta erikseen.

Eduskunnan käsiteltäväksi saatettiinkin 1950-luvulla hallituksen esityksen tai lakialoitteiden pohjalta yhteensä viisi eri ehdotusta yleiseksi osittamisrajoituksia koskevaksi laiksi. Nämä kaikki olivat luonteeltaan maa- ja metsätalouspoliittisia. Ehdotusten tavoitteena oli maatilatalouden tuottavuuden ja kilpailukyvyn parantaminen estämällä maatilojen liiallinen pirstoutuminen ja elinkelvottomien tilojen muodostuminen rajoittamalla tilojen osittamista. Mikään näistä ehdotuksista ei tullut eduskunnassa hyväksytyksi.

Sen sijaan 1950-luvulla valmisteltuun ja vuosikymmenen lopulla annettuun maankäyttölainsäädäntöön sisältyi maa- ja metsätalouspoliittisia osittamisrajoituksia, joiden mukaan maankäyttölain nojalla muodostetut tilat ja ne tilat, joille oli annettu ko. lain mukaista lisäaluetta, olivat 20 vuoden ajan luovutuksesta lukien laissa säädettyjen ehtojen ja rajausten alaisia. Tällaisen tilan osittaminen oli mm. kielletty ilman asianomaisen viranomaisen lupaa. Keskeisenä esimerkkinä tavoitteille säätää yleisiä maa- ja metsätalouspoliittisia osittamisrajoitusehdotuksia näyttää olleen Ruotsin lainsäädäntö. Ruotsin lainsäädäntöön oli sisällynyt tällaisia osittamisrajoituksia jo vuodesta 1926 lähtien.

Vuonna 1963 valmistuneen osittamisrajoitustoimikunnan mietinnön pohjalta annettiin 1967 hallituksen esitys (HE 22/1967) tilojen osittamisen rajoittamisesta sekä tilojen ja tilanosien yhdistämistä koskevaksi lainsäädännöksi. Merkille pantavaa on, että ehdotus koski paitsi maa- ja metsätalouteen käytettävien tilojen osittamisen rajoittamista, myös maa- ja metsätalouteen käytettävien samaan taloudelliseen kiinteistökokonaisuuteen, maatilaan kuuluvien tilojen viranomaisen toimesta tapahtuvaa pakkoyhdistämistä. Esitys raukesi eikä sen jälkeen ole tehty uutta yritystä ko. lainsäädännön antamisesta.

Osittain samaan päämäärään kuin osittamisrajoituksilla pyrittiin kuitenkin vuonna 1978 annetulla lailla oikeudesta hankkia maa- ja metsätalousmaata (391/78). Melko pian todettiin kyseisen lain toimimattomuus nykyisessä maa- ja metsätalouteen liittyvässä elinkeinotoiminnassa ja maatilatalouden kehityksessä sekä laista aiheutuneet haittavaikutukset. Laki kumottiin kokonaan vuonna 1997.

Yhteenvedona voidaan todeta, että maa- ja metsätalouspoliittiset osittamisrajoitukset Suomessa ovat koskeneet ainoastaan maankäyttölainsäädännön nojalla muodostettuja tiloja.

Osittamisrajoitukset tänään Suomessa

Kuten edellä olevasta katsauksesta ilmenee, Suomessa ei ole voimassa finanssi- eikä maa- ja metsätalouspoliittisia osittamisrajoituksia tällä hetkellä. Voimassa olevilla kaavoituspoliittisilla osittamisrajoituksilla ohjataan kiinteistömuodostamista asemakaava-, yleiskaava- ja suunnittelutarvealueilla tai alueilla, jossa on voimassa rakennuskielto asemakaavan laatimista varten. Sen lisäksi on olemassa ranta-alueen osittamisrajoituksia sekä rakennuspaikkaa koskevista yleisistä kelpoisuusvaatimuksista johtuvia osittamisrajoituksia.

Kiinteistönmuodostamislakia ollaan parhaillaan muuttamassa ja esitykseen liittyy kaavoituspoliittisista osittamisrajoituksista luopuminen pääsääntöisesti.

Tarvitaanko osittamisrajoituksia tulevaisuudessa?

Yleinen lainsäädännöllinen kehitys osoittaa, että erilaisista osittamisrajoituksista on luovuttu tai ollaan luopumassa. Muistiossa on kuvattu suomalaista osittamisrajoitusten kehitystä, jonka mukaan osittamisrajoitusten olemassaoloa tai niiden poistamista on eri ajankohtina perusteltu erilaisilla yhteiskunnallisilla tavoitteilla kuten valtion verotulojen ja maatalousväestön toimeentulon turvaamisella, väestönkasvun edistämällä, väestön maansaannin edistämällä sekä kaavoituksen ja muun asutuksen järjestämisen tukemisella. Yhteiskunnallisten tavoitteiden muuttuessa voimassa olleet osittamisrajoitukset on todettu tarpeettomiksi tai jopa vahingollisiksi muiden yhteiskunnallisten tavoitteiden kanssa, jolloin ne on kumottu tai ainakin muutettu.

Kiinteistömuodostamislainsäädännön keskeinen tavoite on saada maanomistusolot ja kiinteistöjärjestelmä mahdollisimman selkeiksi ja luotettaviksi. Tämä tavoite näyttää toteutuvan hyvin.

Onko olemassa sellaista yleistä tarvetta osittamisrajoitukselle, joka pitäisi perustaa aivan uudelle tarpeelle, jota yhteiskunnan aikaisemman kehityksen aikana ei olisi koettu? Onko esimerkiksi metsien käyttöön liittyvän lainsäädännön ja muiden metsäpoliittisten tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen säätää metsille osittamisrajoituslainsäädäntö? Onko yhteiskunnan huoli metsien pirstoutumisesta sellainen suuri yhteiskunnallinen murros, että tulisi saattaa voimaan Ruotsin lainsäädännön kaltaisia osittamisrajoituksia erityisesti koskien vain ja ainoastaan yhtä maankäyttömuotoa; metsää?

Käsitykseni on, että ei ole olemassa perusteita osittamisrajoituksille eikä niitä tulisi säätää. Edellä selostetut kehitysvaiheet osoittavat selvästi, ettei toteutetuilla osittamisrajoituksilla ole saavutettu asetettuja tavoitteita, koska yhteiskunnan olojen muutokset saattavat tapahtua nopeasti ja maankäyttöön kohdistuvat rajoitukset jäävät ajastaan jälkeen. Kansanvaltaisesti johdetun yhteiskunnan tulee luottaa siihen, että maanomistaja osaa käyttää omistamaansa maata edullisimmaksi ja parhaimmaksi katsomallaan tavalla, joka myös palvelee yhteiskunnan etua. Kieltojen sijasta maankäyttöä tulisi ohjata maanomistajien neuvonnalla ja erilaisia etuuksia tarjoamalla, ns. porkkanoilla. Osittamisrajoitukset ovat erittäin järeä keino ohjata maankäyttöä, mikä sopii huonosti Euroopan Unionin keskeisiin periaatteisiin vapaasta pääomien, työn ja palveluiden liikkumisesta yli valtakunnan rajojen.

Metsänomistusmaksu keinona tilakoon kasvattamiseksi

Selvitys maa- ja metsätalousministeriölle talouspoliittista ministerivaliokuntaa varten

Harri Hänninen, Jussi Leppänen ja Marjut Vierimaa, Metla

7.5.2010

Lähtökohta

Talouspoliittinen ministerivaliokunta edellytti kokouksessaan 2.3.2010 selvitettävän puunmyyntituloista vähennyskelpoisen metsänomistusmaksun käyttöönottamista. Maksun sijaan tulee kuitenkin puhua verosta, mikäli maksua ei kerätä selkeästi korvaukseksi saatavasta vastikkeesta. Valmistelussa on kuultu MTK:ta ja Metsäteollisuus ry:tä.

Metsänomistajien ja metsätilojen määrä

Metsänhoitomaksua maksavia yksityisten omistamia metsätiloja oli vuonna 2008 kaikkiaan 311 355. Metsänhoitomaksusta oli anomuksesta saanut vapautuksen 5 350 tilaa. Vähäisen metsäalan vuoksi metsänhoitomaksuvelvollisuus ei koske 126 773 tilaa. Kaikkiaan metsätiloja oli 443 478 kappaletta. Tilamäärä perustuu metsänhoitoyhdistysalueeseen. Saman omistajan eri yhdistysten alueella omistamat tilat luetaan eri metsätiloiksi, joten tilamäärä on yliarvioitu.

Metla on perustanut uuden metsätilakokotilaston, jossa saman omistajan tai omistajien koko maassa omistamat metsätilat on luettu samaan metsätilakokonaisuuteen. Puolisoiden omaisuus on laskettu yhteen, elleivät he ole vaatineet erillisverotusta. Tilastoon on koottu tiedot myös muiden tahojen metsänomistuksesta. Tulokset tilakokonaisuuksien lukumäärästä esitetään taulukossa 1.

Taulukko 1. Vähintään 2 hehtaaria metsämaata omistavien metsätilakokonaisuuksien lukumäärä vuonna 2008. Lähde: Metsäntutkimuslaitos, Metsätilastotiedote 28/2010.

Omistajataho	Tilakokonaisuuksia
Luonnolliset henkilöt	350 956
Avoimet ja kommandiittiyhtiöt ja elinkeinoyhtymät	419
Osakeyhtiöt	3 022
Yhteismetsät	156
Säätiöt	269
Valtio, kunnat, seurakunnat ja muut julkiset	2 531
Yhteensä	357 353

Metsätalouden verot ja maksut

Kun metsätilaveron/-maksun suuruutta pohditaan, on hyvä olla perillä metsänomistajien tällä hetkellä maksamista veroista ja veroluontoisista maksuista. Lukuun ottamatta metsänhoitomaksua, verokertymätietoja ei ole suoraan saatavissa. Oheiseen asetelmaan verokertymät vuodelta 2000 on laskettu Metlassa ja uudempia tietoja lasketaan parhaillaan erillisessä kehittämishankkeessa. Vertailutietona on myös kiinteistöveron tuotto vuodelta 2007.

Pinta-alaverotulokertymä 2000	48 milj. euroa
Puunmyyntituloverokertymä 2000	115 milj. euroa
Hankintatyötulon vero 2000	1 milj. euroa
Metsänhoitomaksutulokertymä 2008	26,5 milj. euroa (85 €/ maksava tila)
Kiinteistövero (kaikilta) 2007	850 milj. euroa

Metsätilaveron/-maksun tavoite

Metsätilaveron/-maksun tavoitteena on 1) ehkäistä tilojen pirstoutumista, eli saada metsänomistajat välttämään pienten tilojen muodostamista. Tavoitteena voisi lisäksi olla 2) omistajan metsäomaisuuden keskittäminen maantieteellisesti suppealla alueelle, esimerkiksi yhden kunnan alueella, mikä vähentäisi metsätalouden harjoittamisen kustannuksia. Metsätilaveron/-maksun tulisi myös 3) kannustaa metsänomistajia säännölliseen puukauppaan. Veron tavoitteena voisi lisäksi olla 4) metsätalouden verorakenteeseen tehtävien muutosten rahoittaminen ja maksun tavoitteena 5) metsätalouden edistämistoiminnan rahoittaminen.

Metsätilaveron/-maksun pääperiaatteet

Metsätilaveron/-maksu maksetaan metsänomistuksesta. Vain metsää omistavat maksavat veron/maksun. Yhdenvertaisuusperiaatteen mukaan sen maksaa jokainen metsänomistajataho, ts. luonnolliset henkilöt, yhtiöt, kunnat, valtio jne.

Metsätilaveron/-maksun tulee olla hallinnollisesti yksinkertainen ja läpinäkyvä.

Metsätilaveron/-maksu ei tulisi heikentää aktiivisen metsätalouden harjoittamisen kannattavuutta ja sen tulisi kannustaa puukauppaan. Tavoitteet ovat keskenään ristiriitaisia mutta voisivat jossain määrin toteutua, jos vero/maksu olisi täysimääräisesti vähennyskelpoinen puunmyyntituloverosta (vrt. kotitalousvähennys) ilman omavastuusuutta. Maksurasitusta voidaan lieventää, jos vero/maksu on vähennettävissä esimerkiksi viiden vuoden kuluessa maksuunpanosta.

Metsätilaveron/-maksun vaihtoehdot

1) Kiinteä kuntakohtainen metsätilaveron

Metsänomistajilta peritään kuntakohtainen kiinteä metsätilaveron, jonka suuruus ei riipu metsäalasta, metsän arvosta eikä saman kunnan alueella olevien metsäkiinteistöjen lukumäärästä. Minimikoko, jolta vero peritään on 2 hehtaaria koko maassa. Puolisoiden yhdessä tai erikseen saman kunnan alueella omistamat metsätilat luetaan yhteen elleivät puoliset ole vaatineet erillisverotusta metsätilojen osalta.

Veron suuruus määräytyisi kantohintojen valtakunnallinen kolmen vuoden keskiarvon perusteella rakennettavalla mallilla ja sen taso voisi olla esimerkiksi 2-3 kertaa keskihinta, eli karkeasti noin 70-105 euroa kunkin kunnan alueella olevalta metsätilakokonaisuudelta (keskihinta vuonna 2008 oli noin 35 €/m³).

Metsätilaveron bruttoverokertymä yksityishenkilöiltä (445 000 yksityistilaa eri kunnissa) olisi tällöin 31,2–46,7 milj. euroa/v. Lisäksi veroa kerättäisiin muilta omistajatahoilta (noin 6 500 omistajaa) noin 0,5–0,7 milj. euroa/v. Kaikkiaan bruttoverokertymä olisi tällöin 31,7– 47,4 milj. euroa.

Koska veron voi vähentää puunmyyntituloverosta viiden vuoden aikana kokonaan, nettoverokertymä jäänee pienemmäksi. Oletetaan yksinkertaisuuden vuoksi, että muiden kuin yksityisomistajien tiloilla puuta myydään joka vuosi, joten niiltä veroa ei kertyisi lainkaan.

Oletetaan, että Oulun läänissä alle 7 hehtaarin ja Lapissa alle 12 hehtaarin tilat vastaavat Etelä-Suomen pieniä 2-4 hehtaarin tiloja. Vastaavasti 7-15 ja 12-25 hehtaarin tilat vastaavat Etelä-

Suomen 4-10 hehtaarin tiloja. Oletetaan, että pienillä 2-4 hehtaarin tilalla metsätilalla tehdään puukauppa kerran 50 vuoteen (10 % markkinoilla / 5 v. ajanjakso), 4-10 hehtaaria vastavilla tiloilla kerran kahteenkymmeneen vuoteen (25 %) ja 10-20 hehtaaria vastaavilla tiloilla kerran kymmeneen vuoteen (50 %). Muissa kokoluokissa tehdään vähintään yksi puukauppa viiden vuoden aikana.

Näillä oletuksilla vuosittain metsätilaveroa karttuisi 222 000 tilalta. Kokonaiskertymä nettona olisi 15,5–23 miljoonaa euroa.

Käytännössä rasitus olisi suurin pienimmillä tiloilla (E-S 2-4 ha, Oulun lääni 2-7 ha ja Lappi 2-12 ha), sillä tällaisilla tiloilla puukaupan voisi tehdä kerran 50 vuoteen, eikä sillä silloinkaan todennäköisesti voi kuitata vastaavalta ajalta maksettua veroa (3 500–5 250 €). Tämä tarkoittaisi sitä, että pienten aktiivistenkin metsätilojen metsätalouden kannattavuus laskisi nykyisestäään.

Puukaupan kannalta veron ilmeinen negatiivinen vaikutus syntyy myös sellaisilla metsätiloilla (tyypillisesti 10-20 ha Etelä-Suomessa), joilla normaalisti tehtäisiin yksi iso puukauppa kerran kymmeneen vuoteen, mutta nyt johtaisi puukaupan jakamiseen veron minimoimiseksi. Toisin sanoen on riski, että puukaupan koko pienentyisi ja ostojen määrä lisääntyisi.

2) Metsänhoitomaksun perusmaksun korotus

Eräs tapa toteuttaa metsätilaveron/-maksun tavoitteet, on rakentaa se nykyisen metsänhoitomaksun pohjalle nostamalla perusmaksun määrää ja laskemalla hehtaarikohtaista maksua. Pienten metsätilojen rasitus kasvaisi ja suurten pienenesi. Metsänhoitomaksun tarkoitus ja kohdejoukko pysyisivät samana. Myös metsänhoitomaksun kertymä voisi olla sama kuin nykyisellään eli 26,5 milj. euroa.

Nykyisellään metsänhoitomaksun perusmaksu on 70 % keskikantohinnasta (n. 24,5 €/tila 2008). Hehtaarikohtainen maksu vaihtelee alueittain ja oli keskimäärin n. 3,8 €/ha vuonna 2008. Perusmaksulla kertyy siten noin 7,6 milj. euroa ja loput 18,8 milj. euroa hehtaarimaksulla.

Jos perusmaksu tuplattaisiin (140 % keskikantohinnasta), perusmaksu nousisi 49 euroon ja sillä kertyisi 15,3 milj. euroa. Loput 11,2 milj. euroa tulisi kerätä hehtaarimaksulla, jolloin sen suuruudeksi riittäisi keskimäärin noin 2,3 euroa per hehtaari. Kokonaiskertymä olisi sama 26,5 milj. euroa kuin vuonna 2008.

Metsänhoitomaksu on vähennettävissä puunmyyntituloista (tai muista pääomatuloista), ei puunmyyntituloverosta. Näin sen kannustevaikutus hakkuisiin jää vähäisemmäksi kuin edellä esitetyn metsätilaveron.

Metsänhoitomaksua ei peritä lainkaan pieniltä metsätiloilta (Oulun lääni < 7 ha, Lapin lääni < 12 ha ja muu Suomi < 4 ha), joten se ei toimi kovin tehokkaana esteenä pienten tilojen muodostumiselle. Päinvastoin se saattaa tietyissä tapauksissa jopa lisätä intoa pilkkoa tiloja, jolloin maksuvelvollisuutta ei synny.

3) Metsänomistusmaksu

Metsänhoitomaksun periaate voitaisiin laajentaa myös kattamaan kaikki yli 2 hehtaarin tilat. Siinäkin olisi perusmaksu ja hehtaarikohtainen maksu, jonka kokonaismäärällä on katto. Maksu tulisi valtiolle ja sillä voitaisiin rahoittaa esimerkiksi metsätalouden edistämistoiminnan kuluja ja metsävaratiedon keruuta. Maksulla olisi siis vastinetta metsänomistajille, joten olisi perusteita puhua metsänomistusmaksusta.

Maksu olisi täysimääräisesti vähennettävissä puunmyyntitulon verosta viiden vuoden aikana. Toisin kuin metsänhoitomaksusta, metsänomistusmaksusta ei voi saada vapautusta. Maksu koskisi kaikkia metsänomistajatahoja ja se olisi omistuskohmainen, eli perhe, kuolinpesä, yhtymä, yhtiö jne.

maksaisi sen koko metsäomaisuudestaan riippumatta sen sijainnista. Tämä yksinkertaistaa maksun keräämistä ja hallinnointia.

Metsänomistuskasvu perustuisi kolmen vuoden keskikantohintaan samalla tavalla kuin metsänhoitomaksu. Hehtaarikohtainen maksu kerättäisiin kuitenkin koko maassa saman suuruisena, esimerkiksi 5 % keskikantohinnasta (1,75 euroa hehtaari). Tilakohtainen katto voisi olla sama kuin metsänhoitomaksussa eli keskikantohinta 30-kertaisena (1 050 € vuonna 2008), jolloin maksukatto tulisi vastaan 600 hehtaarin tilalla. Perusmaksu olisi 140 % keskikantohinnasta, eli 49 euroa/tila.

Kun maksu kerätään omistajan koko maassa olevan omistuksen perusteella, maksavia tiloja olisi edellä olevan taulukon mukaan 351 482, jolloin perusmaksujen bruttokertymä olisi 17,2 milj. euroa. Yli 500 hehtaarin metsätilakokonaisuuksia on yksityishenkilöillä noin 270 kappaletta ja muilla omistajatahoilla 400 kpl. Näillä on metsää noin 6,7 milj. ha. Hehtaarikohtaisen maksun bruttokertymä näiltä on noin 700 000 euroa ja pienemmiltä tiloilta (10,7 milj. ha) kertymä on 18,7 milj. euroa. Kaikkiaan bruttoverokertymä olisi 35,9 milj. euroa, eli noin kymmenen miljoonaa enemmän kuin metsänhoitomaksun kertymä.

Nettokertymä jäisi kuitenkin pienemmäksi, jos vero olisi täysimääräisesti vähennettävissä puunmyyntitulon verosta viiden vuoden aikana. Edellä kohdassa vaihtoehdossa 1 sovellettua laskentaa käyttäen, vero jäisi maksuun lähinnä pienillä tiloilla, jolloin nettoverokertymä olisi suuruusluokaltaan 10–15 miljoonaa euroa.

Veron/maksun suuruus

Veron/maksun ohjausvaikutus riippuu luonnollisesti sen suuruudesta. Liian pieni maksu ei saa ohjausvaikutusta aikaan, jolloin sen ainoa etu on tulojen kerääminen. Pienikin vero/maksu laskee metsätalouden kannattavuutta erityisesti pienillä aktiivisillakin metsätiloilla ja aiheuttaa periaatteellista vastustusta. Toisaalta kovin korkea vero/maksu (esimerkiksi suhteessa nykyisiin veroihin ja maksuihin) ei ole poliittisesti toteuttamiskelpoinen.

Myös määräaika, jonka vero/maksu on vähennyskelpoinen vaikuttaa sen ohjauskykyyn: mitä pidempi määräaika on, sen vähäisempi verorasitus ja ohjausvaikutus. Toisaalta lyhyt vähennysaika johtaisi puukauppojen pilkkomiseen useammalle vuodelle.

Veron/maksun tason ja määräajan pituuden määrittämiseen ei ole löydettävissä tutkimuksellista pohjaa, ne ovat poliittisia ratkaisuja.

Esimerkiksi metsänhoitomaksun perusmaksu on tällä hetkellä noin 25 euroa, hehtaarikohtainen maksu keskimäärin koko maassa 3,8 €/ha ja kokonaismaksu keskimäärin 85 €/tila. Maksun vaikutuksesta tilan pitoon ei ole tutkimuksia, mutta todennäköisesti se ei ole rasittavuudellaan saanut metsänomistajia suuremmassa mitassa luopumaan metsänomistuksestaan. Sen sijaan suurempien metsätilojen omistajat ovat hakeneet maksusta vapautusta (kaikkiaan 5 350 tilaa, keskikoko 80 ha).

Metsänhoitomaksun käyttäminen vertailukohteena ontuu sikäli, ettei se koske lainkaan pienimpiä metsätiloja. Näin maksun suuruuden rasittavuudesta ja vaikutuksista ei synny oikeaa kuvaa. Maksulla on päinvastoin voinut jossain määrin olla vaikutusta metsänhoitomaksuvelvollisuutta pienempien tilojen muodostamiseen.

Tutkimuksellista näyttöä ei ole liioin siitä, että vuotuinen pinta-alavero olisi aikanaan aktivoinut metsänomistajaa tekemään puukauppaa. Sen sijaan siihen liitetyillä määräaikaisilla kannustimilla (huojennuksilla) on ollut vaikutusta erityisesti metsänhoitotöiden toteuttamiseen.

Eräs tapa arvioida asettavan veron/maksun suuruutta, on verrata sitä nykyisiin kerättäviin veroihin. Jos esimerkiksi metsätilavero (vaihtoehto 1) nostettaisiin huomattavasti tässä esitettyä suuremmaksi, esimerkiksi 10 kertaa keskihinta, jolloin kiinteä vero olisi 350 euroa/kussakin kunnassa olevalta metsätilakokonaisuudelta, bruttoverokertymä olisi 158 miljoonaa euroa. Tämä on

samaa luokkaa kuin normaalivuonna toteutunut puunmyyntituloveron nettokertymä (veroaste on 28 % nettotuloista).

Metsätilaveron nettokertymä jäisi luonnollisesti pienemmäksi, mutta suhteessa kuitenkin suuremmaksi kuin metsätilaverovaihtoehdon yhteydessä esitetyssä laskelmassa (n. 50 % brutosta), koska niiden metsätilojen määrä kasvaa, jotka eivät pysty myymään puuta säännöllisesti. Toisin sanoen vero rasittaisi nyt enemmän myös suurempia tiloja. Arviolta nettokertymä olisi suuruusluokkaa 100 miljoonaa (n. 60 % brutosta).

Metsätilaveron suuruutta voidaan verrata myös kuntien kiinteistöverokertymään. Suomessa kerättiin vuonna 2007 kaikista kiinteistöistä yhteensä 850 miljoonaa euroa kiinteistöveroja.

Veron/maksun vähennyskelpoisuus

Normaali menettely on, että tulonhankkimistoiminnan kustannuksen, maksun ja joissakin tapauksissa veron voi vähentää tulosta ja lopullinen vero maksetaan jäljelle jäävästä tulosta. Esimerkkejä tähän löytyy (metsänhoitomaksu metsänomistajalla, kiinteistövero tulonhankkimistoiminnan tai elinkeinon harjoittajalla).

Sen sijaan harvinaista on, että veron voi vähentää verosta, koska lähtökohtaisesti ei rakenneta sellaisia verotusasetelmia, jotka ovat päällekkäisiä keskenään. Kotitalousvähennyksessäkin on kyse (työ)kustannusten vähentämisestä työn tilaajan tuloverosta, ja silloinkin vain osa on vähennyskelpoista.

Lisäksi veron vähentäminen verosta voidaan tulkita verotueksi siinä tapauksessa, jos veron/maksun käyttötarkoitus on ennalta määrätty eli sillä kustannetaan palveluita sen maksaneille. Tällöin maksu johtanee melko todennäköisesti valtiontukitulkintaan.

Mikäli veron käyttötarkoitus jää avoimeksi, vähennystä ei voitaisi tulkita tueksi, vaan päällekkäisten verojen (puunmyyntitulovero, metsätilavero) mitätöinniksi. Tämä päällekkäisten verojen hyvitysmekanismi voitaisiin muotoilla lakitekstiin esim. seuraavasti: "lopullista puunmyyntituloveroa määrättäessä otetaan huomioon metsätilasta maksettu metsätilavero".

Vaihtoehtojen vertailu

Tarkasteltava asia	Metsätilaveron	Metsänhoitomaksun perusteen muutos	Metsänomistusmaksu
Bruttokertymä/v	32–47 M€	27 M€	36 M€
Nettokertymä/v	16–23 M€	27 M€	10–15 M€
Verotulojen lisäys	16-23 M€	0	10–15 M€
Vero/maksu menisi	Valtiolle	Metsänhoitoyhdistyksille	Valtiolle
Veron/maksun käyttötarkoitus	Ei kohdennettu	Korvamerkitty metsänhoitoyhdistysten jäsenmaksuiksi	Korvamerkitty metsätalouden edistämiseen
Hallinnointi	Suht. keveä, keruu järjestettävä	Rutiinit valmiina	Suht. keveä, keruu järjestettävä
Lakivalmistelu	Uusi laki	MHY-lain korjaus	Uusi laki
Keitä koskee	Omistajaa, jolla kunnassa > 2 ha metsää	Ei koske pieniä tiloja, joilta ei peritä metsänhoitomaksua	Omistajaa, jolla koko maassa > 2 ha metsää
Yhdenvertaisuusperiaate	Koskee kaikkia metsänomistajatahoja	Koskee kaikkia metsänomistajatahoja	Koskee kaikkia metsänomistajatahoja
Verosta/maksusta vapautumismahdollisuus	Ei mahdollisuutta	Tietyin edellytyksin	Ei mahdollisuutta
Taakan kohdistuminen	Rasittaisi erityisesti pienmetsänomistajia	Ei kohdistu lainkaan pienmetsänomistajiin, mh-maksuvelvollisten pienimpien tilojen maksurasite kasvaisi	Rasittaisi erityisesti pienmetsänomistajia
Tilakoko	Hillitsisi pienten metsätilojen muodostamista kuntatasolla	Kannustaisi pienten metsätilojen muodostamiseen, joilla ei maksuvelvollisuutta	Hillitsisi pienten metsätilojen muodostamista koko maan tasolla
Tilarakenne	Ohjaa keskittämään metsänomistuksen samaan kuntaan	Ohjaa keskittämään metsänomistusta samaan metsänhoitoyhdistykseen	Ei vaikutusta
Vähennyskelpoisuus	Vähennetään täysimääräisesti puunmyyntituloverosta	Vähennettävissä puunmyyntituloista (28 %).	Vähennetään täysimääräisesti puunmyyntituloverosta
Kannuste puukauppaan	On	Vähäinen	On
Puukaupan koko	Pienentäisi pienehköillä tiloilla	Ei merkittävää vaikutusta	Pienentäisi pienehköillä tiloilla
Puukaupan säännöllisyys	Lisäisi pienehköillä tiloilla	Ei merkittävää vaikutusta	Lisäisi pienehköillä tiloilla
Kilpailunäkökohta	Ei ongelmia, koska ei korvamerkitty	Korvamerkitty käyttö-tarkoitus ei ole ollut ongelma, mutta selvitetävänä EU-komissiossa vääristääkö kilpailua	Korvamerkitty maksu, mutta osa metsänomistajista hyötyisi palveluista vain välillisesti (yhtiöt, valtio)
Luetaanko verovähennys tueksi	Ei ongelma, päällekkäisten verojen mitätöinti; pienillä tiloilla verohaitta	Ei ongelma (tulohankkimiskulu)	Verosta vähennettäessä todennäköisesti luetaan valtiontueksi, tulosta vähennettäessä ei olisi ongelma; pienillä tiloilla verohaitta
Muut vaikutukset	Paineita jokamiehen-oikeuksien rajoittamiseen	Yhdistyksen jäsenten eriarvoinen kohtelu; vaatii metsänhoitoyhdistyslain avaamisen	Saattaa kyseenalaistaa metsänhoitomaksun; paineita jokamiehen-oikeuksien rajoittamiseen
Maanomistajien reaktio	Kova vastustus	Pienmetsänomistajat vastustavat	Vastustus ehkä hieman lievempää kuin metsätilaverolla

Johtopäätökset

Paperissa on vertailtu metsätilaveroa, muutettua metsänhoitomaksua (maksun painotus perusmaksuun hehtaarimaksun sijaan) ja metsänomistusmaksua. Metsänhoitomaksu uudistettuna on vaihtoehtoista heikoin, koska se ei purisi lainkaan pieniin tiloihin. Lisäksi se edellyttäisi metsänhoitoyhdistyslain avaamista, joka saattaisi johtaa odotettua suurempiin muutoksiin. Metsätilaverolla ja metsänomistusmaksulla ei ole kovin suurta eroa. Olennaisin ero liittyy siihen, että metsätilaverokertymän käytön kohdetta ei ole määritelty, kun taas metsänomistusmaksu kohdentuisi metsätalouteen metsänomistajien hyödyksi.

Maa- ja metsätaloustuottajan keskusjärjestö MTK katsoo, ettei mikään esitetyistä keinoista ole hyväksyttävissä, koska ne lisäävät metsätalouden harjoittamisen kustannusrasitusta eikä niillä kuitenkaan välttämättä ole tilakoon saati puukaupan kannalta toivottuja vaikutuksia. Metsäteollisuus ry pitää metsänomistusmaksua kehityskelpoisimpana, mutta maksurasituksen pienille tiloille tulisi olla suurempi ja vähennysoikeuden määraajan lyhyempi kuin on esitetty.

Veron ja maksun semanttinen ero on siinä, että maksulla tulee olla joku vastine, joka sitä vastaan saadaan. Lisäksi suhtautuminen veroon sanana voi olla kielteisempi kuin maksuun, vaikkei maksulle sinänsä olisi määritelty vastinettakaan. Luonteeltaan vero olisi joka tapauksessa omistukseen liittyvä maksu, vanhaan ajoneuvoveroon rinnastettava. Tässä mielessä metsänomistusmaksu saattaisi olla poliittisesti helpommin läpi vietävissä kuin metsätilavero. Jos Metsänomistusmaksulla tulisi olla joku ”vastine”, se voisi olla esimerkiksi metsävaratiedot. Vastikkeellinen metsänomistusmaksu pakottaa kyseenalaistamaan samaan aikaan kerättävän metsänhoitomaksun.

Valtionvarainministeriön tulkinnan mukaan kerättävää veroa/maksua ei kuitenkaan voi virallisesti ”korvamerkitä” johonkin tarkoitukseen. Tällöin sitä ei myöskään voida tulkita valtion tueksi, vaikka se olisi vähennyskelpoinen puunmyyntituloverosta. Kuluna se olisi kuitenkin yksiselitteisesti vähennyskelpoinen puunmyyntitulosta. Toisaalta, jos veron/maksun vähennyskelpoisuus rajoitetaan vain puukauppatuloon tai –veroon, asettaisi se eriarvoiseen asemaan metsästä saatavat muut mahdolliset tulot.

Valtionvarainministeriön tulkinnan mukaan ei ole periaatteellista estettä, etteikö verosta vähennettävä vero/maksu olisi mahdollinen, koska menettelyä sovelletaan jo kotitalousvähennykseen. – Menettelyssä on kyse puhtaasti poliittisesta ratkaisusta.

Vaikutuksiltaan metsänomistusmaksu ja –vero ovat rinnastettavissa metsänhoitomaksuun, pinta-alaveroon ja kiinteistöveroon. Näiden vaikutuksista kiinteistöjen kauppaan (tai tilakokoon) on vähän tai ei lainkaan tutkimuksia. Rakentamattoman tontin korotetun kiinteistöveron on kuitenkin lyhyellä aikavälillä osoitettu lisänneen tonttikauppoja ja rakentamista, mutta rakennustehokkuuden kustannuksella⁴⁸. Metsänhoitomaksu ei luultavasti ole saanut metsänomistajia luopumaan metsänomistuksestaan, mutta varsinkin suurempien metsätilojen omistajat ovat hakeneet siitä vapautuksen. Empiiristä tutkimuksellista näyttöä ei ole myöskään siitä, että pinta-alavero olisi aikanaan toiminut kannusteena puukauppaan, sen sijaan teoreettisten laskelmien perusteella pinta-alavero näyttäisi tietyissä tilanteissa kannustavan puunmyyntiin toisin kuin puunmyyntitulovero⁴⁹.

Jonkinlaista näyttöä siis on, että metsänomistusmaksulla voisi olla tavoiteltuja vaikutuksia sekä tilakoon kasvun tai pirstoutumisen vähentymisen että puunmyyntien lisääntymisen kannalta. Ohjausvaikutuksen kannalta ratkaisevaa on kuitenkin veron/maksun suuruus, ja tähän taas ei ole löydettävissä osviittaa. Selvää on, ettei vaikutuksia saada aikaan kovin pienellä maksulla, vaikka se

⁴⁸ Lyytikäinen, T. 2007. The Effect of Three-rate Property Taxation on Housing Construction, VATT-keskustelualoitteita 419; ks. myös HE 145/2005.

⁴⁹ Barua, S.K., Kuuluvainen, J., Laturi, J. & Uusivuori J. 2010. Effects of forest taxation and amenity preferences on nonindustrial private forest owners. European Journal of Forest Research 129:163–172; ks. myös samassa julkaisussa Erratum 129:173.

saattaisi suuresti ärsyttää maanomistajaa, toisaalta suurempi maksu tulee suhteuttaa muihin veroihin ja poliittiseen toteutettavuuteen.

Mikäli metsänomistusmaksu on täysimääräisesti vähennettävissä puunmyyntituloverosta, se ei vaikuttaisi ainakaan suuremmilla ja hakkuumahdollisuuksia omaavilla aktiivisilla metsätiloilla metsätalouden harjoittamisen kannattavuuteen. Jos maksu taas on vähennettävissä vain puunmyyntituloista, se heikentäisi kannattavuutta kaikenkokoisilla tiloilla hakkuumahdollisuuksista riippumatta.

Metsänomistusmaksun voitaisiin kohdentaa ainakin kahdella tapaa:

- 1) Maksu olisi tilakoosta riippumaton, kaikille yhtä suuri, jolloin se rasittaisi pieniä metsätiloja suhteessa enemmän, koska niillä on vähän puunmyyntimahdollisuuksia;
- 2) Maksu olisi tilakoosta riippuvainen, mutta hyvin maltillisesti, ja perusmaksu muodostaisi merkittävän osan maksusta.

Tilakoosta riippumaton maksu on hallinnollisesti yksinkertainen ja selkeä. Pinta-alaperusteinen maksu ei myöskään ole kovin mutkikas. Siihen kannattaisi kuitenkin laittaa maksukatto samaan tapaan kuin metsänhoitomaksussa.

Metsänomistusmaksun ongelmaksi muodostuu maksun tason määrittäminen sellaiselle tasolle, että sillä saavutettaisiin tavoiteltuja vaikutuksia. Suuri maksu purisi voimakkaimmin pienmetsänomistajiin (metsää alle 20 ha), joilla vaihtoehdoksi saattaisi käytännössä jäädä tilan myyminen ”kannattamattomana” pois. Tämä voisi lisätä ainakin pienehköjen, taimikkovaltaisten metsätilojen tarjontaa. Jos metsänomistajalla kuitenkin on metsälleen jokin muu kuin taloudellinen merkitys, maksu ei laukaisisi tilan myyntiä, mutta varmasti ärsyttäisi häntä.

Lukumääräisesti pienmetsänomistajia on metsänomistajissa eniten, mutta heidän omistuksessaan oleva metsäala jää kaikkiaan suhteellisen pieneksi. Jos tarkastellaan pelkästään yksityismetsänomistajia, heidän omistuksessaan oli vähintään 2 hehtaaria metsämaata käsittäviä metsätilakokonaisuuksia koko maassa vuonna 2008 kaikkiaan 345 000 kpl ja metsämaata niissä kaikkiaan 10,4 miljoonaa hehtaaria (taulukko 2). Omistajien lukumäärä oli yhteensä 745 000 henkilöä. Näistä 2–10 hehtaaria metsää omistavien hieman yli neljännesmiljoonan henkilön metsäpinta-ala osuus oli vain 6 % yksityismetsien alasta. Metsänomistusmaksu vaikuttaisi voimakkaimmin juuri tähän ryhmään. Myös 10–20 hehtaaria omistavia metsänomistusmaksu rasittaisi, mutta lievemmin. Tällöinkin se metsäpinta-ala, johon vaikutus pääasiassa kohdistuisi, jäisi runsaaseen 1,6 miljoonaan hehtaariin, mikä on 16 % metsäalasta. Metsänomistajia tällä pinta-alalla on kaikkiaan 420 000.

On epävarmaa saavutettaisiinko metsänomistusmaksulla lopulta merkittävää muutosta metsänomistusrakenteessa, mutta varmasti se herättäisi keskustelua.

Taulukko 2. Luonnollisten henkilöiden omistama metsäala, metsätilojen ja omistajien määrä vuonna 2008. Alustavat tulokset. Lähde: Metla/Verohallinto.

Kokoluokka	Metsämaan ala		Metsätilakokonaisuudet		Omistajien määrä	
	ha	%	kpl	%	kpl	%
2-10 ha	640 411	6,1	122 069	35,4	261 422	35,0
10-20 ha	1 060 898	10,2	73 168	21,2	158 771	21,2
Kaikki tilat	10 429 503	100,0	344 559	100,0	747 700	100,0

MMM:n vuonna 2011 julkaisemat työryhmämuistiot

- 2011:1 Ehdotus soiden ja turvemaiden kestävän ja vastuullisen käytön ja suojelun kansalliseksi strategiaksi
ISBN 978-952-453-624-0 (Painettu)
ISBN 978-952-453-625-7 (Verkkojulkaisu)
Lisätiedot: Jaana Kaipainen
- 2011:2 Ehdotus kansalliseksi vieraslajistrategiaksi
ISBN 978-952-453-638-7 (Verkkojulkaisu)
Lisätiedot: Johanna Niemivuo-Lahti
- 2011:3 Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen - Työryhmän kannanotot
osa 1 ISBN 978-952-453-642-4 (Verkkojulkaisu) (koko julkaisu)
ISBN 978-952-453-643-1 (Verkkojulkaisu) (osa 1)
Lisätiedot: Marja Kokkonen
- 2011:3 Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen - Työryhmän taustaselvitykset
osa 2 ISBN 978-952-453-642-4 (Verkkojulkaisu) (koko julkaisu)
ISBN 978-952-453-644-8 (Verkkojulkaisu) (osa 2)
Lisätiedot: Marja Kokkonen

ISBN 978-952-453-642-4 (Verkkojulkaisu) (koko julkaisu)
ISBN 978-952-453-644-8 (Verkkojulkaisu) (osa 2)
ISSN 1797-4011 (Verkkojulkaisu)