



Luonnonvara- ja
biotalouden
tutkimus 27/2016

Metsäverotuksen kehittämistarpeet metsä- ja elinkeinopolitiikan kannalta

Loppuraportti maa- ja metsätalousministeriölle

Harri Hänninen ja Jussi Leppänen (toim.)

Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 27/2016

Metsäverotuksen kehittämistarpeet metsä- ja elin- keinopolitiikan kannalta

Loppuraportti maa- ja metsätalousministeriölle

Harri Hänninen ja Jussi Leppänen (toim.)



ISBN: 978-952-326-240-9 (Painettu)

ISBN: 978-952-326-239-3 (Verkkajulkaisu)

ISSN 2342-7647 (Painettu)

ISSN 2342-7639 (Verkkajulkaisu)

URN: [http://urn.fi/URN:ISBN: 978-952-326-239-3](http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-326-239-3)

Copyright: Luonnonvarakeskus (Luke)

Kirjoittajat: Harri Hänninen ja Jussi Leppänen (toim.)

Julkaisija ja kustantaja: Luonnonvarakeskus (Luke), Helsinki 2016

Julkaisuvuosi: 2016

Kannen kuva: Eduskuntatalo, Erkki Oksanen / Luke

Painopaikka ja julkaisumyynti: Juvenes Print, <http://luke.juvenesprint.fi>

Abstrakti

Harri Hänninen, Jani Laturi, Jussi Leppänen, Jussi Lintunen, Jussi Uusivuori ja Ville Ovaskainen, Luonnonvarakeskus, Jokiniemenkuja 1, Vantaa

Jyri Hietala, Paula Horne, Anna-Kaisa Rämö ja Matti Valonen, Pellervon taloustutkimus PTT, Eerikinkatu 28 A, Helsinki

Kansallisen metsästrategian 2025 yhtenä tavoitteena on aktiivisen ja yritysmäisen metsätalouden lisääminen, tilakoon kasvattaminen ja sellaisen metsänomistusrakenteen aikaansaaminen, joka tukee metsien aktiivista käyttöä. Nämä tavoitteet on otettu myös pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelmaan. Mahdollisina keinoina hallitusohjelmassa esitetään metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistämistä, metsä- ja yrittäjävähennysten lisäämistä sekä kuolinpesien elinkaaren nopeuttamista.

Tässä raportissa tarkastellaan maa- ja metsätalousministeriön tilaamana seuraavia metsätaloutta koskevia verotukseen liittyviä keinoja: 1) sukupolvenvaihdoshuojennus perintö- ja alahjaverosta, 2) metsävähennyksen tasokorotus, tuloutuksen poisto ja laajennus erilaisille yhtiömuodoille, 3) yrittäjävähennys metsänomistajille, 4) mahdollisia verokeinoja kuolinpesien purkamisen nopeuttamiseksi, ja 5) verotuksellisia vaihtoehtoja metsien hoitoa aktivoivalle tuelle. Raportin aluksi on kuvattu metsätalouden toimintaympäristöä, yksityismetsänomistuksen rakennetta ja metsänomistajien suhtautumista julkiseen ohjaukseen.

Asiasanat: Kuolinpesä, lahja, metsänomistus, perintö, sukupolvenvaihdos, tilarakenne, verotus

Sisällys

1. Johdanto	6
2. Metsänomistusomistusrakenne, omistajanvaihdokset ja metsäverotus	7
2.1. Metsänomistusrakenne ja omistajanvaihdokset	7
2.2. Metsänomistuksen verotus	9
2.3. Yhteenveto.....	11
3. Aktiiviset ja passiiviset kuolinpesät	13
3.1. Johdanto	13
3.2. Kuolinpesien luokittelu	13
3.3. Aktiivisten ja passiivisten kuolinpesien erot	14
3.4. Kuolinpesien puhelinhaastattelut	17
3.5. Johtopäätökset	20
4. Metsänomistajat ja metsätalouden ohjaukset	22
4.1. Johdanto	22
4.2. Metsänomistuksen tavoitteet.....	22
4.3. Puunmyyntiin ja metsäomaisuuden siirtoon vaikuttavat seikat.....	23
4.4. Johtopäätökset	27
5. Verotukselliset vaihtoehdot metsien hoitoa aktivoivalle tuelle	29
5.1. Johdanto	29
5.2. Puun myyntitulojen verotus ja metsänhoitotöiden kannustimet.....	29
5.3. Julkisen tuen vaikutus metsänhoitoon: esimerkkinä nuoren metsän hoito.....	30
5.4. Voitaisiinko julkinen tuki korvata verokannustimilla?	30
5.4.1. Omatoimisten töiden työkustannuksen vähennettävyys	31
5.4.2. Ensiharvennus- ja pienpuun myyntitulon verovapaus	31
5.5. Loppupäätelmä	32
6. Yrittäjävähennys	33
6.1. Veromuutos	33
6.2. Vaikutus puuntarjontaan	33
6.3. Puumarkkinavaikutukset Suomessa vuoteen 2040	33
6.4. Johtopäätökset	34
7. Sukupolvenvaihdoshuojennus metsänomistajille	36
7.1. Johdanto	36
7.2. Nykyjärjestelmä	36
7.3. Verovähennysmalli	37
7.3.1. Perusteet	37
7.3.2. Verohyöty.....	38

7.3.3. Rajaveroaste.....	39
7.4. Eläkevakuutusmalli	40
7.5. Vaikutusanalyysi	40
7.6. Johtopäätökset	43
8. Vaikutuslaskelmat metsätilan sukupolvenvaihdosten edistämisestä	44
8.1. Poliittikaongelman kuvaus	44
8.2. Perintö- ja lahjavero nykytilanteessa.....	44
8.3. Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennusmallien vertailu	45
8.4. Valtakunnan tason vaikutuslaskelmat	51
8.4.1. Metsälahjavähennysmalli.....	51
8.4.2. Perintö- ja lahjaverohuojennus (PerVL 55§)	55
8.5. Yhteenveto.....	58
9. Metsäveromuutokset ja metsätilamarkkinat	62
9.1. Johdanto	62
9.2. Metsälahjavähennys metsätilan saajille	62
9.3. Yrittäjävähennys metsätalouden harjoittajille.....	63
9.4. Metsävähennyksen laajennus ja tuloutuksen poisto.....	65
9.5. Kuolinpesien elinkaaren nopeuttaminen.....	66
9.6. Yhteenveto.....	68
10. Muut verotukselliset ehdotukset.....	69
10.1. Maksettujen puunhankintamenojen vähennyskohta.....	69
10.2. Metsätalouden pääomatulojen jaksotus	69
10.3. Metsävähennyksen ja mahdollisen metsälahjavähennyksen laskenta ja vähennyskohta	70
10.4. Muita metsäverotuksen ongelmakohtia.....	71
11. Johtopäätökset.....	73

1. Johdanto

Harri Hänninen, Luke

Yksityishenkilöt, joko yksin tai yhdessä puolison kanssa, yhtymän tai kuolinpesän jäseninä, omistavat Suomen metsämaan alasta noin 60 prosenttia, puuston kasvusta noin 70 prosenttia ja heidän metsistään kertyy peräti noin 80 prosenttia vuotuisesta hakkuumäärästä. Yksityismetsät ovat tämän vuoksi avainasemassa teollisen puun käytön ja sen lisäämisen turvaamisessa.

Kansallisen metsästrategian 2025 (2015) yhtenä tavoitteena on aktiivisen ja yritysmäisen metsätalouden lisääminen, tilakoon kasvattaminen ja sellaisen metsänomistusrakenteen aikaansaaminen, joka tukee metsien aktiivista käyttöä. Nämä tavoitteet on otettu myös pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelmaan (Ratkaisujen Suomi, 2015). Mahdollisina keinoina hallitusohjelmassa esitetään metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistämistä, metsä- ja yrittäjävähennysten lisäämistä sekä kuolinpesien elinkaaren nopeuttamista.

Maa- ja metsätalousministeriö tilasi Luonnonvarakeskukselta selvityksen edellä mainittujen toimenpiteiden edistämiseksi. Koska Pellervon taloustutkimus PTT teki parhaillaan selvitystä kuolinpesistä ja metsänomistajien suhtautumisesta eräisiin metsätalouden julkisen ohjauksen keinoihin, selvitys tehtiin näiltä osin yhdessä PTT:n kanssa.

Selvityksen tavoitteena oli tuottaa esitys niistä toteuttamiskelpoisista – perustuslain ja EU:n valtiontukisääntöjen mukaisista – verotuksellisista toimenpiteistä, joilla voitaisiin edistää kansallisen metsästrategian ja hallitusohjelman metsä- ja elinkeinopoliittisia tavoitteita, kuten aktiivisen ja kannattavan metsätalouden harjoittaminen, puun markkinoille tuloa ja metsänomistusrakenteen muuttamista.

Toimeksiannon mukaan työssä tuli tarkastella seuraavia metsätaloutta koskevia verotukseen liittyviä keinoja: 1) sukupolvenvaihdoshuojennus perintö- ja lahjaverosta, 2) metsävähennyksen tasokorotus, tuloutuksen poisto ja laajennus erilaisille yhtiömuodoille, 3) yrittäjävähennys metsänomistajille, 4) mahdollisia verokeinoja kuolinpesien purkamisen nopeuttamiseksi, ja 5) verotuksellisia vaihtoehtoja metsien hoitoa aktivoivalle tuelle.

Selvityksessä tuli arvioida soveltuvin osin esitettyjen verotoimenpiteiden vaikutuksia metsätalouden harjoittamiseen, valtion verokertymään ja metsätilamarkkinoihin. Verokertymän yhteydessä tuli eritellä toimenpiteiden suorat ja välilliset vaikutukset.

Selvityksen ohjausryhmänä toimi oman tehtävänsä ohella maa- ja metsätalousministeriön koolle kutsuma epävirallinen työryhmä – sparrausryhmä –, johon kuuluivat Ari Eini Suomen metsäkeskuksesta, Tomi Salo Metsäteollisuus ry:stä, Juha Hakkarainen Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitto MTK:sta ja Kai Merivuori Sahateollisuus ry:stä. Maa- ja metsätalousministeriöstä ryhmään kuuluivat Marja Kokkonen (puheenjohtaja) ja Matti Mäkelä (sihteeri). Asiantuntijoina työryhmässä oli Luonnonvarakeskuksen edustajien lisäksi valtionvarainministeriöstä, Pellervon taloustutkimus PTT:stä ja Maatalousyrittäjien eläkelaitos MELA:sta.

Selvityksen kuluessa työn painopiste siirtyi aiottua enemmän metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevan lakivalmistelun taustalaskelmien laatimiseen, kun valtionvarainministeriö käynnisti kysymystä koskevan lakivalmistelun. Tavoitteena on saada laki voimaan vuoden 2017 alussa.

Tämä loppuraportti on kirjoitettu itsenäisten artikkeleiden kokoelmana. Luvuissa 2 – 4 on kuvattu toimintaympäristöä, yksityismetsänomistuksen rakennetta ja metsänomistajien suhtautumista julkiseen ohjaukseen. Luvuissa 5 – 9 on arvioitu pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelmassa esille nostettuja ja valmisteilla olleita veroehdotuksia ja luvussa 10 esitetty muutamia metsäverotuksen kehittämisajatuksia. Osana maa- ja metsätalousministeriön tilausta on laadittu erillinen raportti metsätilamarkkinoiden aktivoinnista verokeinoin (Hänninen ja Leppänen 2016), jota on hyödynnetty tätä raporttia laadittaessa.

2. Metsänomistusomistusrakenne, omistajanvaihdokset ja metsäverotus

Harri Hänninen ja Jussi Leppänen, Luke

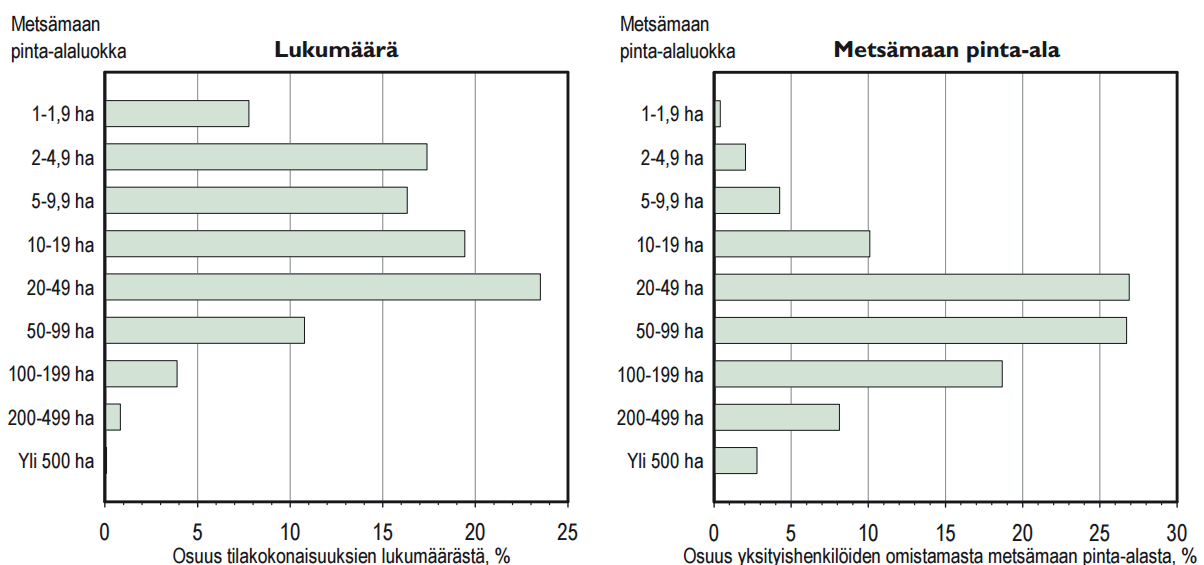
2.1. Metsänomistusrakenne ja omistajanvaihdokset

Metsänomistukselle on Suomessa ominaista, että yksityishenkilöt omistavat suurimman osan metsämaasta, ja että omistajia ja pieniä metsätiloja on paljon. Yksityishenkilöt omistivat Luonnonvarakeskuksen verohallinnon tietoihin pohjautuvan tilaston mukaan vuonna 2013 yksin tai yhdessä puolison kanssa sekä kuolinpesien ja yhtymien jäseninä 60 prosenttia metsämaasta (Leppänen ja Torvelainen 2015).

Toinen metsänomistukselle ominainen piirre on pienmetsätalavaltaisuus. Vuonna 2013 vähintään yhden hehtaarin metsämaata sisältävien tilojen lukumäärä oli noin 376 000, joihin kuului keskimäärin 27,8 hehtaaria metsämaata. Metsänomistajien lukumäärä oli noin 685 000 henkilöä. Kun tarkasteltavan metsäkokonaisuuden koon alarajaksi otetaan kaksi hehtaaria, oli tilojen lukumäärä 347 000, keskimäärin 30,1 hehtaaria ja metsänomistajien kokonaismäärä 632 000 (Leppänen ja Torvelainen 2015).

Vuonna 2013 alle 20 metsähehtaarin tilakokonaisuuksia oli kaikista yksityisten omistamista tiloista 61 prosenttia, mutta niiden osuus metsämaan alasta jäi 17 prosenttiin. Vähintään sadan hehtaarin metsätiloja oli viisi prosenttia, mutta niiden osuus metsäalasta oli 30 prosenttia (kuva 2.1).

Kolmas yksityismetsänomistukselle ominainen piirre on, että metsätila siirtyy suvun sisällä joko perintönä, lahjana tai sukulaiskaupalla. Vuonna 2009 kerätyn metsänomistaja-aineiston mukaan noin 45 prosenttia metsänomistajista on saanut tilansa perintönä tai lahjana ja 40 prosenttia sukulaiskaupalla. Vapailta markkinoilta tilansa on hankkinut vain 15 prosenttia metsänomistajista (Hänninen ym. 2011). Tulos oli lähes sama kymmenen vuotta aiemmin kerätyn aineiston mukaan (Karppinen ym. 2002).



Kuva 2.1. Metsätilakokonaisuuksien lukumäärä ja pinta-ala kokoluokittain vuosina 2013. Lähde: Leppänen & Torvelainen 2015.

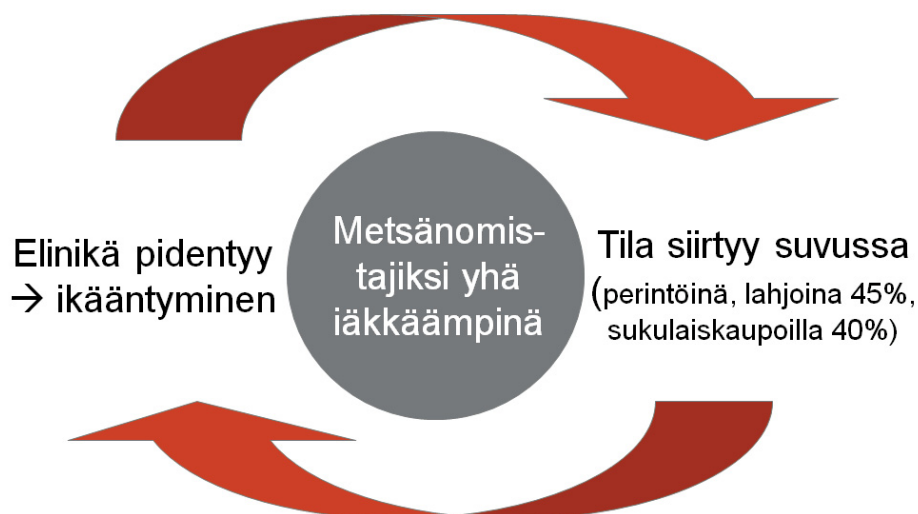
Omistajanvaihdoksen yhteydessä metsätilakokonaisuus usein jaetaan. Ripatin (1991, 1996) tutkimusten mukaan vuosina 1940–90 haltuun saaduista tiloista joka neljäs siirtyi uudelle omistajalle jaettuna keskimäärin kolmeen osaan. Merkille pantavaa on, että perintöinä tai lahjoina siirtyneistä metsätiloista peräti joka toinen oli jaettu, kun taas vanhemmilta tai sukulaisilta ostetuista vajaa viidesosa ja vapailta markkinoilta hankituista vain joka kymmenes.

Viimeisen seitsemän vuoden aikana (2006–2013) sekä alle kymmenen hehtaarin tilojen että yli sadan hehtaarin tilojen lukumäärät ovat kasvaneet. Tilamäärässä absoluuttista kasvua on ollut enemmän pienissä, alle kymmenen metsähehtaarin tiloissa (8 400 uutta tilaa ja 28 500 ha), mutta metsäalaltaan eniten ovat kasvaneet sadan metsähehtaarin tilat (502 tilaa ja 163 000 ha) (Leppänen ja Torvelainen 2015).

Neljäs metsänomistukselle ominainen piirre on metsänomistajien ikääntyminen. Metsänomistajista 38 prosenttia oli vuonna 2009 yli 65-vuotiaita ja eläkeläisiksi itsensä ilmoitti 45 prosenttia. Keski-ikä oli 60 vuotta, kun se kymmenen vuotta aiemmin oli 57 ja kaksikymmentä vuotta aiemmin 54 vuotta. Maanviljelijämetsänomistajat, jotka ovat sukupolvenvaihdoshuojennuksen piirissä, ovat keskimäärin 54-vuotiaita, kun taas muiden metsätilanomistajien keski-ikä on 62 vuotta (Hänninen ym. 2011). Metsänomistajiksi tullaan varsin iäkkäinä. Luken Suomalainen metsänomistaja 2010-aineistosta lasketuista tuloksista käy ilmi, että metsätilan perineet tai lahjaksi saaneet¹ olivat keskimäärin 55-vuotiaita, mutta tilan sukulaiskaupalla ostaneet 48-vuotiaita ja vapailta markkinoilta ostaneet 51-vuotiaita.

Metsätilojen ”perintöluonne” ja metsänomistajien ikääntyminen liittyvät toisiinsa ja muodostavat eräänlaisen noidankehän (kuva 2.2). Metsäomaisuus siirtyy pääosin suvun sisällä perintöinä, lahjoina tai lahjanmuotoisin kaupoin, ja kun ihmiset elävät yhä vanhemmiksi, niin metsäomaisuuden luovutukset tapahtuvat yhä vanhempina. Verohallinnon vuonna 2014 tekemiä perintö- ja lahjavero päätöksiä koskevan aineiston mukaan, jossa luovutuksen kohteena olivat maataloudesta erilliset metsäkiinteistöt, luopujan keski-ikä oli lahjaa antaessa keskimäärin 71 vuotta mutta perintötilanteissa 88 vuotta (Hänninen ja Leppänen 2016).

Arviolta noin kolmannes metsätiloista jää omistajan kuoltua perinnöiksi, jolloin hänen omaisuutensa jää kuolinpesän haltuun. Perinnönjaossa kuolinpesä tavallisesti lakkaa, mutta osakkaiden halutessa kuolinpesä voidaan pitää jakamattomana pitkiä aikoja. Kun kuolinpesän osakas kuolee, hänen perillisensä tulevat automaattisesti pesän osakkaiksi. Näin kuolinpesässä voi olla sisäkkäisiä kuolinpesiä ja osakkaita useammassa sukupolvessa.



Kuva 2.2. Metsäomaisuuden luovutusten noidankehä.

¹ Tutkimusaineistossa ei eritelty perintö- ja lahjasaantoja.

Osakkaat voivat järjestää kuolinpesän hallinnon haluamallaan tavalla. He voivat tehdä suullisia tai kirjallisia sopimuksia tai antaa valtuutuksia haluamilleen henkilöille tai tahoille. Päätöksenteko edellyttää kaikkien kuolinpesän osakkaiden yksimielisyyttä, mikä voi riitatilanteissa lukkiuttaa kuolinpesän omaisuuden ja metsien käytön. Usein kuolinpesä mielletään eräänlaiseksi välivaiheeksi (jollainen se onkin), jolloin sen omaisuuden käytölle ole sovittu selkeitä pelisääntöjä. Kun pelisääntöjä ei ole ja jos yksimielisyyttä ei voida saavuttaa, kuka tahansa osakkaista voi hakea tuomioistuimelta pesänselvittäjän määräämistä. Kun kuolinpesä siirtyy pesänselvittäjän hallintoon, hän tekee yksin päätökset pesän asioista. Pesänselvittäjän, yleensä lakimies, palkkio maksetaan pesän varoista.

Kuolinpesä voidaan purkaa perinnönjaossa. Jos kuolinpesän osakkaat tai osa heistä, haluavat pitää omistusosuutensa yhteisomistuksessa, he voivat perustaa yhteisen verotusyhtymän. Yhtymän voi perustaa myös (muussa tilanteessa) vähintään kaksi henkilöä, jotka eivät kuitenkaan voi olla keskenään aviopuolisoita. Verotusyhtymiä ovat maatalousyhtymä, metsäyhtymä ja kiinteistöyhtymä, ja niiden tarkoituksena on viljellä, käyttää tai vuokrata maatalo- ja/tai metsäkiinteistöjä. Kuten kuolinpesässä myös yhtymässä päätöksenteko edellyttää osakkaiden yksimielisyyttä.

Luonnonvarakeskuksen tilaston (Leppänen ja Torvelainen 2015) mukaan yli yhden metsähehtaarin suuruista yksityishenkilöiden omistamista metsätiloista kuolinpesät omistivat vuonna 2013 kaikkiaan 12 ja yhtymät 16 prosenttia, loput (73 %) omistettiin yksin tai yhdessä puolison kanssa. Metsämaan alasta kuolinpesien omistuksessa oli 10 prosenttia, kun yhtymien hallussa oli 16,5 prosenttia. Kuolinpesien omistuksessa oli vuonna 2013 kaikkiaan 45 000 metsätilakokonaisuutta, joista alle 10 metsähehtaarin tiloja oli 19 500 (43 %). Metsämaata kuolinpesien omistuksessa oli kaikkiaan noin 1,24 miljoonaa hehtaaria ja yhtymillä 2,04 miljoonaa hehtaaria (Metsätilastollinen... 2014).

Kuolinpesien määrä on vuoden 2006 jälkeen vähentynyt noin 3 800 metsätilalla (- 8 %) ja metsämaan ala supistunut 160 000 hehtaarilla (- 13 %). Kuolinpesien väheneminen on kanavoitunut pääosin verotusyhtymiin, joiden metsäkokonaisuuksien määrä on kasvanut noin 7 700 tilalla (+16 %) ja metsämaan ala 254 000 hehtaarilla (+17 %) (Leppänen ja Torvelainen 2015). Pitkäaikaisia kuolinpesiä on todennäköisesti purkautunut (jaettu tai muutettu yhtymiksi), mutta myös uusien kuolinpesien muodostuminen on vähentynyt.

Kuolinpesien vähentyminen ja yhtymien lisääntyminen käyvät ilmi myös pitemmällä aikajaksolla otantapohjaisten metsänomistajatutkimusten tuloksissa. Kun vuonna 1990 kuolinpesiä oli 18 prosenttia, niin vuonna 2009 niiden osuus oli enää 12 prosenttia yksityismetsätilojen lukumäärästä, vastaavasti yhtymien osuus kasvoi kuudesta prosentista 12 prosenttiin (Hänninen ym. 2011). Todennäköinen selitys on metsäverotus, jossa vuosien 1993–2005 siirtymäkauden kuluessa siirryttiin pintaalaverosta puun myyntitulon verotukseen. Veropohjan muutos on tehnyt yhtymästä verotuksellisesti kuolinpesää edullisemmän omistusmuodon.

Johtopäätös on, että kuolinpesien määrä on trendinomaisesti vähenemässä. Osa niistä purkautuu markkinoille, osa jaetaan perillisille ja osasta muodostetaan yhtymiä. On vaikea arvioida missä määrin kuolinpesien metsiä on tullut vapaille markkinoille; todennäköisesti suurin osa pysyy muodossa tai toisessa suvun piirissä.

2.2. Metsänomistuksen verotus

Metsänomistajia verotetaan metsätalouden harjoittajina kahdesta syystä. Ensisijainen tarkoitus on fiskaalinen eli kerätään rahaa julkisen sektorin menojen kattamiseksi. Toissijaisena tarkoituksena voi olla pyrkimys ohjata metsänomistajien käyttäytymistä haluttuun suuntaan.

Kun metsänomistajia verotetaan fiskaalisista syistä, oleellista on paitsi riittävä verokertymä myös veron keräämisen liittyvien hallinnollisten kulujen kohtuullisuus suhteessa verokertymään. Mutkikas verojärjestelmä aiheuttaa yleensä suuremmat veron kannon kulut kuin yksinkertaisempi. Siksi verotuksessa tulisi pyrkiä yksinkertaisuuteen. Se ei kuitenkaan saa johtaa verovelvollisten epätasavertaiseen kohteluun.

Kun verotukseen liitetään ohjaustavoitteita, esimerkiksi elinkeino-, ympäristö- tai metsäpoliittisista syistä, luovutaan samalla pyrkimyksestä tehokkaaseen verojärjestelmään, jossa verotus vääristäisi mahdollisimman vähän toimijoiden valintoja ja käyttäytymistä. Tällainen tietoinen ohjausvaikutuksen tavoittelu on tyypillistä ympäristö- ja muille haittaverolle, joilla pyritään korjaamaan markkinaepätäydellisyyksistä johtuvia haitallisia ulkoisvaikutuksia. Jos markkinat toimivat tehokkaasti, tulisi käyttää neutraaleja veroja. Käytännössä verot vaikuttavat aina valittuun käyttäytymiseen, jos yksilö voi käyttäytymistään muuttamalla vähentää maksettavakseen tulevia veroja ja maksimoida näin nettotulojaan.

Suomessa ei ole varsinaista metsäverolakia, vaan metsäomaisuuden ja sen käytön verotus pohjautuu yleisiin verolakeihin. Tärkeimmät metsätaloutta koskevat verolait ovat tuloverolaki ja arvonnäisäverolaki sekä metsäkiinteistön luovutukseen tai saantoon liittyvät perintö- ja lahjaverolaki, varainsiirtoverolaki ja tuloverolaissa säädetty luovutusvoittojen verotus. Metsätulojen verotus perustuu tuloverolakiin, jossa puunmyynnistä saatu tulo luetaan metsätalouden pääomatuloksi. Metsästä voi syntyä myös ansiotuloa esimerkiksi hankintatyöstä ja maatalouden tuloa esimerkiksi naapurin puiden metsäkuljetuksesta.

Metsätulojen verojärjestelmää kutsutaan puun myyntitulon verotukseksi ja sitä ohjaavat säädökset sisältyvät tuloverolakiin (1535/1992). Peruseriaatteeltaan se on yksinkertainen: puunmyyntitulosta vähennetään kaikki metsätalouden verovuoden kulut ja jäljelle jäävästä puhtaasta tulosta maksetaan pääomatuloveroa 30 prosenttia mutta 30 000 euroa ylittävältä osalta 34 prosenttia (vuosi 2016). Käytännössä asia on mutkikkaampi. Puukaupassa pystykaupan ja hankintakaupan² verokohtelu on erilaista, sillä hankintakaupasta on eriteltävä metsänomistajan tekemän työn arvo, joka verotetaan ansiotulona. Puutavarasta sadusta myyntitulosta metsätalouden kulut vähennetään maksupestäisesti tositetta vastaan, joten omatoimista metsänhoitotyön arvoa ei voi vähentää. Lisäksi jos metsänomistaja on ostanut metsätilan tai osan siitä, hän voi tehdä puunmyyntitulosta kauppahinnan pohjalta lasketun metsävähennyksen, jossa ajatuksena on kohdistaa puun myyntitulon verotus metsätalouden tuottoon pääoman sijasta. Metsätalouden puhdas tai tappiollinen pääomatulo lisätään muihin pääomatuloihin. Tappiollinen pääomatulo voidaan myös vähentää alijäämähyvityksenä ansiotuloista. Menovarauksella osa hakkuutuloista voidaan siirtää tulevia menoja varten (tarkemmin Leppänen ja Hänninen 2015).

Metsävähennyksen laskenta on yksi monimutkaisimmista puun myyntitulon verotuksen osista. Vuonna 2008 toteutettu metsävähennyksen laajentaminen kohdisti hankintamenosta tehtävää vähennystä myös muille metsätilan osille kuin vain hankitulle osalle, minkä arvioidaan nostaneen metsäkiinteistöjen kauppahintoja (Hänninen ja Leppänen 2016).

Metsäkiinteistön myynnistä tulee maksaa luovutusvoittoveroa pääomatuloveroprosentin mukaan, jos myyntihinta on hankintahintaa suurempi. Lähisukulaisten (omat lapset ja sisarukset) väliset kaupat ovat kuitenkin verovapaita.

Metsäkiinteistöomaisuudesta maksetaan perintö- ja lahjaveroa, kuten muistakin omaisuuseristä. Poikkeuksen muodostava maatalouden harjoittajat, jotka voivat tehdä verosta sukupolvenvaihdohuojennuksen. Huojennus lasketaan arvostamislain (1142/2005) mukaisen metsätalouden puhtaan tuoton perusteella lasketusta verotusarvosta (josta arvotetaan 40 %) eikä käyvästä arvosta. Huojennus on merkittävä, sillä käytännössä veron osuus jää alle viiteen prosenttiin siitä, joka tulisi maksuun ilman huojennusta. Metsänomistajista valtaosa – noin 80 prosenttia – ei saa sukupolvenvaihdohuojennusta.

² Hankintakaupassa puu myydään valmiina puutavarana ja kuljetettuna tienvarsivarastoon tai muuhun sovitettuun paikkaan. Hankintatyötä on metsänomistajan, hänen puolisonsa tai yli 14-vuotiaiden lasten sekä kuolinpesissä ja verotusyhtymissä osakkaiden perheenjäsenineen tekemä puutavaran valmistus- ja kuljetustyö. Hankintakaupan myyntitulo jaetaan pääomatuloon ja hankintatyön tekijän oman työn arvoon. Työn arvo verotetaan ansiotulona.

Metsäkiinteistön luovutuksesta kaupalla tulee lisäksi ostajan maksettavaksi varainsiirtovero, joka on 4 prosenttia kauppahinnasta. Maatilan sukupolvenvaihdoksen yhteydessä kiinteistön osto on tiettyin edellytyksin verovapaa.

Kuolinpesän ja verotusyhtymän verokohtelu poikkeaa jossain määrin luonnollisen henkilön verokohtelusta. Kuolinpesä on tuloverolaissa erillinen verovelvollinen, kun taas yhtymä on verotuksen laskentayksikkö, mutta jokainen osakas maksaa itse osuuteensa kohdistuvan veron. Poikkeus on sellainen kuolinpesä, joka harjoittaa elinkeinotoimintaa. Sitä verotetaan yhtymänä, kun kuolinvuodesta on kulunut kolme vuotta.

Vuotuisessa metsäverotuksessa yhtymän tappiot välittyvät jo samana verovuonna osakkaiden henkilökohtaiseen verotukseen, ja näin metsätalouden tappiot saadaan hyödynnetyksi osakkaiden muiden pääomatulojen tai ansiotulojen verotuksessa. Sen sijaan kuolinpesässä verovuoden tappiot jäävät vähennettäväksi kuolinpesän myöhemmistä voitollisista tuloksista. Jos kuolinpesällä ei synny voitollisia tuloksia seuraavan kymmenen vuoden aikana, jäävät tappiot vuosi kerrallaan kokonaan vähentämättä. Tämä toimii kannustimena muodostaa kuolinpesästä verotusyhtymä, koska kuolinpesän jäsenet eivät voi vähentää metsätalouden tappiota henkilökohtaisista pääomatuloistaan tai tehdä alijäämähyvitystä ansiotuloistaan.

Myös yhtymän osuuden osto on verotuksellisesti kuolinpesän osuuden ostoa edullisempaa, sillä kuolinpesäosuuden osto on irtaimen omaisuuden kauppaa, joten siitä ei synny metsävähennysoikeutta. Yhtymäosuuden osto sen sijaan on kiinteän omaisuuden kauppaa, josta syntyy metsävähennysoikeus. Metsävähennyksen kohdistuvuus yhtymäosuuden hankintameno on kuitenkin puutteellista.

Kuolinpesäosuuden myynnistä voi joutua maksamaan myös luovutusvoittoveroa – jos luovutusvoittoa syntyy – vaikka lähisukulaisten luovutusvoittoverovapaus muilta osin toteutuisi, koska kuolinpesäosuuden myynti on irtaimen omaisuuden kauppaa. Yhtymäosuuden myynti lähisukulaiselle on vapautettu luovutusvoittoverosta, jos luovutusvoittoverovapauden ehdot muilta osin toteutuvat.

Puun myyntituloerotuksen keskimääräinen verokertymä on ollut noin 220 miljoonaa euroa vuosina 2006–2012. Vuotuinen vaihtelu on kuitenkin ollut suurta taantuma- ja verohuojennusvuoden 2009 vajaan 100 miljoonasta eurosta suhdannehuippuvuoden 2007 lähes 400 miljoonaan euroon (Leppänen ja Hänninen 2015).

Perintö- ja lahjaverojen kokonaismäärän nettoverokertymä on viime vuosina ollut runsaat puoli miljardia euroa (vuonna 2014 500 milj. € ja vuonna 2015 632 milj. €; Verohallinnon... 2016). Metsäkiinteistöjen perintö- ja lahjaverokertymän määrästä ei ole käytettävissä tietoja, mutta sen voidaan arvioida olevan noin 60 miljoonaa euroa. Myöskään metsätilojen luovutusvoiton verokertymästä ei ole tietoja, mutta 40 prosentin hankintameno-olettamaa käyttäen ja kiinteistöjen kauppahintatilaston metsäkiinteistöjä koskevien tietojen pohjalta voidaan arvioida sen olevan noin 35 miljoonan euron luokkaa (Hänninen ja Leppänen 2016).

2.3. Yhteenveto

Luvun 2 yhteenvetona voidaan todeta, että metsänomistajat ovat iäkkäitä, metsämaa vaihtaa omistajaa valtaosin suvun sisäisesti joko sukulaiskaupoin tai perintöinä ja lahjoina. Perinnön ja lahjan luovutus tapahtuu suurelta osin vasta luovuttajien ollessa keskimäärin 70–90 -vuotiaita. Metsänomistajien ikääntymiskehityksen voidaan arvioida jatkuvan väestön elinajan pidentyessä, jollei metsänomistajille synny riittäviä kannusteita luopua metsäomaisuudesta jo elinaikanaan.

Metsätilarakenne polarisoituu, sillä sekä suuria että pieniä tiloja muodostuu lisää. Tilakoon kasvu on tavoiteltua, mutta pirstoutumiskehitys nähdään uhkana puuhuollolle ja kannattavalle metsätaloudelle. Metsätilojen osittamiseen johtavat perillisten tasapuolinen kohtelu, metsänomaisuuden pääomavaltaisuus ja perintö- ja lahjaverojen suuruus, jollei kyseessä ole maataloutta harjoittava tilakokonaisuus, johon liittyy merkittävä sukupolvenvaihdoshuojennus. Näin omistajanvaihdosten yh-

teydessä metsätilojen ja omistajien lukumäärät lisääntyvät, ja osa syntyneistä metsätiloista tulee vapaille markkinoille.

Verotus, liittyen joko metsien käyttöön tai metsäomaisuuden siirtoon tai molempiin, on usein nähty keinona vaikuttaa metsänomistus- ja metsätilarakenteeseen. Sukupolvenvaihdoshuojennusta maataloutta harjoittamattomien metsätilojen omistusjärjestelyihin on ehdotettu viimeisen kolmenkymmen vuoden aikana useamman kerran (ks. Metsätilakoon ja rakenteen... 2011, s. 26–27). Myös luovutusvoittoveron huojennusta on esitetty. Ehdotukset eivät ole kuitenkaan mittavista taustaselvityksistä huolimatta edenneet lainvalmisteluvaihetta pidemmälle.

Viitteet

- Hänninen, H. & Leppänen, J. 2016. Metsätilamarkkinoiden aktivointi. Raportti maa- ja metsätalousministeriölle. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 23/2016. 44 s.
- Hänninen, H. & Leppänen, J. 2016. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen laajennus metsätilanomistajille kriteerinä Myel-vakuutus. Taustaraportti 14.3.2016 maa- ja metsätalousministeriölle. Luonnonvarakeskus. 8 s.
- Hänninen, H., Karppinen, H. & Leppänen, J. 2011. Suomalainen metsänomistaja 2010. Metlan työraportteja 208. 94 s.
- Kansallinen metsästrategia 2025. 2015. Valtioneuvoston periaatepäätös 12.2.2015. Maa- ja metsätalousministeriö 6/2015. 54 s.
- Karppinen, H., Hänninen, H. & Ripatti, P. 2002. Suomalainen metsänomistaja 2000. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 852. 83 s.
- Leppänen, J. & Hänninen, H. 2014. Metsäverotus – vaihtoehtojen tarkastelua. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 18/2015.
- Leppänen, J. & Torvelainen, J. 2015. Metsämaan omistus 2013. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 5/2015.
- Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen. – Työryhmän kannanotot. Työryhmämuistio, mmm 2011:2, osa 1.
- Ratkaisujen Suomi. Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma. 29.5.2015. Valtioneuvoston kanslia. Hallituksen julkaisusarja 10/2015. 35 s.
- Ripatti, P. 1991. Ennakkotuloksia yksityismetsälöiden omistajavaihdoksista ja osittamisesta. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 392
- Ripatti, P. 1996. Factors affecting partitioning of private forest holdings in Finland. A logit analysis. Acta Forestalia Fennica 252.
- Verohallinnon tilastoja: Verotulojen kehitys vuonna 2015. 2016. Verohallinto. Päivitetty 26.1.2016. Viitattu 27.4.2016. Saatavissa internetistä: [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tilastoja_ja_tutkimuksia/Verohallinnon_tilastoja_Verotulojen_kehi\(39141\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tilastoja_ja_tutkimuksia/Verohallinnon_tilastoja_Verotulojen_kehi(39141))

3. Aktiiviset ja passiiviset kuolinpesät

Jyri Hietala ja Matti Valonen, PTT

3.1. Johdanto

Metsää voi omistaa yksin tai yhdessä puolison kanssa tai erilaisin yhteisomistusmuodoin. Juridisen aseman lisäksi omistusmuotojen välillä on eroja muun muassa verotuskäytännöissä ja omistajan päätösvallassa. Sopivimman metsänomistusmuodon valinta voi riippua näiden tekijöiden ohella esimerkiksi oman metsänhoidollisen osaamisen ja kiinnostuksen tasosta tai metsänhoitoon käytettävissä olevasta ajasta. Aina metsänomistusmuoto ei ole edes valintakysymys, kuten kuolinpesän tapauksessa. Metsää omistava kuolinpesä muodostuu silloin, kun vainaja jättää perintönä metsää muun mahdollisen omaisuuden ja velkojen lisäksi.

Kuolinpesiä pidetään metsänhoidon ja puunmyynnin kannalta passiivisena metsänomistusmuotona. Esimerkiksi Hännisen ym. (2011) mukaan kuolinpesät myivät yksityisiä henkilöitä hieman vähemmän puuta hehtaaria kohti vuodessa vuosien 2004–2008 välillä. Kuolinpesien kohdalla nostetaan usein esiin vaikeudet päätösten tekemisessä, sillä pesän osakkailla voi olla hyvin erilaisia tavoitteita metsänomistamisessa, mutta kuitenkin päätökset vaativat kaikkien osakkaiden yksimielisyyden. Mahdollisuus eriäviin mielipiteisiin kasvaa osakkaiden määrän nousun myötä.

Kun pesän purkamiselle ei ole määräaikaa, voivat kuolinpesäomistukset myös ketjuuntua ylisukupolisesti. Toisaalta pesän jakaminenkaan ei ole metsätalouden kannalta ongelmattonta, sillä metsätilat voivat pirstoutua pienemmiksi kokonaisuuksiksi osakkaiden kesken. Seurauksena voi olla ammattimaisen, tai ylipäänsä järkevän metsätalouden harjoittamisen edellytysten heikentyminen tilan jatkajilla.

Metsää omistavien kuolinpesien määrän vähentämiseksi on annettu erilaisia suosituksia toimenpiteiksi. Esimerkiksi metsätilakokotyöryhmä (Metsätilakoon ja rakenteen... 2011) ehdotti neuvonnan ja koulutuksen kehittämistä ja lisäämistä sekä perintö- ja lahjaveron huojennusta keinoina lisätä yhdelle omistajalle elinaikana tapahtuvia metsätilan sukupolvenvaihdoksia. Lisäksi neuvonnalla tulisi työryhmän esityksen mukaan kannustaa muuttamaan metsäkuolinpesiä vapaaehtoisesti joko verotusyhtymiksi tai yhteismetsiksi tai liittämään olemassa olevaan yhteismetsään.

Seuraavassa on esitetty PTT:lle tutkimuskäyttöön luovutetun tietokanta-aineiston sekä helmikuussa 2016 tehtyjen puhelinhaastattelujen perusteella tuotettua tietoa metsää omistavien kuolinpesien taustoista.³ Analyysin tarkoituksena on antaa yleiskuva siitä, miten kuolinpesät eroavat metsänhoidon ja puunmyynnin aktiivisuuden suhteen paitsi toisistaan myös muista yksityismetsien omistusmuodoista, toisin sanoen missä määrin kuolinpesissä on metsätalouden suhteen aktiivisia ja passiivisia.

3.2. Kuolinpesien luokittelu

Vuonna 2013 kuolinpesät omistivat Luonnonvarakeskuksen tilastojen mukaan yhteensä 12 prosenttia metsätiloista ja 10 prosenttia metsämaan alasta. Kuolinpesien määrä on vuosikymmenien saatossa vähentynyt (Hänninen ym. 2011) ja arvioiden (Hänninen ja Leppänen 2016) mukaan kehitys tulee jatkumaan myös tulevaisuudessa.

Puunmyyntikäyttäytymiseen ja hoitotoimenpiteiden tekemiseen vaikuttavat kuolinpesän osakkaiden lukumäärän lisäksi tavalla tai toisella myös metsätilakokonaisuuden ominaispiirteet, kuten metsätilakokonaisuuden pinta-ala ja hakkuumahdollisuudet niin tukki- kuin kuitupuunkin osalta. Seu-

³ Tutkimuksen on rahoittanut Suomen Metsäsäätiö. Tietokanta-aineiston on tuottanut Suomen metsäkeskus.

raavaksi esitellään Suomen metsäkeskuksen asiakastietokannasta analysoituna kuolinpesien metsänomistusta koskevaa tietoa⁴.

Metsäkeskuksen tietokanta kattaa 81 prosenttia (229 164 kpl) kaikista Suomen 281 533 yksityisomistuksessa olevasta yli viiden hehtaarin metsätiloista⁵. Syytä tietokannasta puuttuvalle 19 prosentille ei tiedetä. Tietokannan pitäisi kattaa kaikki sellaiset metsänomistajat, joiden omistamalla metsätiloilla on historian saatossa tehty metsänkäyttöilmoitus tai haettu kestävän metsänhoidon Kemera-tukea. Tietokannasta löytyvät tiedot kuolinpesien, verotusyhtymien ja yksin tai yhdessä puolison kanssa omistamista metsätiloista.

Tietokannan metsätiloista 74 prosenttia omistettiin yksin tai puolison kanssa, 10 prosenttia kuolinpesinä ja 16 prosenttia verotusyhtyminä. Leppäsen ja Torvelaisen (2015) mukaan kaikista Suomen yli viiden hehtaarin metsätiloista omistettiin vuonna 2013 yksin tai yhdessä puolison kanssa 73 prosenttia, kuolinpesinä 12 prosenttia ja verotusyhtyminä 15 prosenttia.

Metsänomistusmuotojen taustatietojen ja käyttäytymisen selvittämistä varten analysoitiin yhteensä 28 982 kuolinpesää, 839 verotusyhtymää ja 41 132 perheomisteista metsätilaa. Metsänomistajat luokiteltiin aktiivisiin ja passiivisiin omistajiin sen mukaan, oliko metsissä toteutettu hakkuita ja/tai metsänhoitotoimenpiteitä viimeisen kymmenen vuoden aikana⁶.

Passiivisiksi metsänomistajiksi tietokannasta on valittu kaikki ne yli kymmenen vuotta saman omistajan omistuksessa olleet perheiden ja kuolinpesien omistamat metsätilat, jotka eivät olleet tehneet puukauppoja tai hakeneet kestävän metsätalouden rahoitusta (ns. Kemera-tukea) yli kymmenen vuoteen. Tämän määrittelyn täytti kaikkiaan 31 132 perheiden omistamaa ja 8 819 kuolinpesien omistamaa metsätilaa. Aktiivisia kuolinpesiä olivat puolestaan kaikki ne tietokannan yli 10 vuotta saman omistajan omistuksessa olleet kuolinpesien metsätilat, jotka olivat tehneet puukauppoja tai hakeneet Kemera-tukea viimeisen kymmenen vuoden aikana. Näitä oli yhteensä 20 163 kuolinpesää. Metsäkeskus poimi tietokannastaan satunnaisotannalla myös 10 000 otoksen aktiivisista perheomisteisista metsätiloista.

Yhtymiä koskeva aineisto tilattiin verohallinnolta, joka poimi satunnaisotoksella tietokannasta 1 443 verotusyhtymän omistamaa metsätilaa. Tämä aineisto sisälsi niin passiivisia kuin aktiivisia yhtymiä, jotka olivat omistaneet metsätilan joko alle tai yli 10 vuotta. Tästä 1 443 yhtymän otoksesta rajattiin pois ne metsätilat, jotka olivat olleet yhtymän omistuksessa alle 10 vuotta. Näin lopullinen tilojen määrä supistui 839 yhtymään.

Selvityksen kaikkia aineistoja voidaan pitää edustavina. Valosen (2016) mukaan passiivisten ja aktiivisten perhemetsänomistajien aineistojen erilainen keruutapa ei ollut ongelma, koska aktiivisten otos tehtiin metsäkeskuksen asiakastietokannan kaikista 124 797 aktiivisista perhemetsänomistajista. Kuolinpesistä mukana ovat kaikki kriteerit täyttävät metsätilat metsäkeskuksen tietokannasta. Verotusyhtymät on kerätty satunnaisotannalla Verohallinnon tietokannan kaikista verotusyhtymien omistamista metsätiloista.

3.3. Aktiivisten ja passiivisten kuolinpesien erot

Yhteenvedo passiivisten ja aktiivisten kuolinpesien, verotusyhtymien ja perheen omistamien metsätilojen taustatekijöiden ja toimintaa kuvaavien tietojen keskiarvojen välisistä eroista on koottu taulukoon 3.1.

⁴ Metsäkeskuksen tietokanta-aineiston tietoja täsmäytettiin jälkikäteen Verohallinnon tietojen kanssa.

⁵ Metsätilalla tarkoitetaan useista rekisteritiloista, jotka voivat olla eri puolilla maata, muodostuvaa metsätilakokonaisuutta.

⁶ Aktiivinen (passiivinen) omistaja on tehnyt (ei ole tehnyt) metsänkäyttöilmoituksen ja/tai hakenut kestävän metsätalouden rahoituksesta tukea metsänhoitotoimenpiteisiin viimeisen kymmenen vuoden aikana.

Taulukko 3.1. Yhteenveto kuolinpesien, verotusyhntymien ja perheiden omistamien metsätilojen taustaa ja toimintaa kuvaavien tietojen prosenttiosuuksista ja keskiarvoista.

	Kuolinpesät		Verotusyhntymät		Yksin tai yhdessä puolison kanssa omistetut (perhemetsät)	
	Passiivinen	Aktiivinen	Passiivinen	Aktiivinen	Passiivinen	Aktiivinen
Aktiivisuusjakauma, % omistusmuodon metsänomistajista	31 %	69 %	16 %	84 %	-	-
Metsätilan hallinta-aika, vuotta ***/-/****¹⁾	31,9	32,6	22,7	23,9	23,7	24,2
Metsäkiinteistöjen lukumäärä ***/-/****	1,5	1,9	1,1	1,5	1,7	2,6
Inventointi pinta-ala, ha ***/-/****	25	45	27	64	21	53
Hehtaarikohtainen inventointi tilavuus, m³ ***/-/****	140	119	127	115	135	117
Hehtaarikohtainen hakkuuesitysten kokonaiskertymä, m³, kaikki hakkuutavat, vuodet 2016–2021 ***/-/****	69	49	57	43	66	48
Hakkuuesitysten kokonaisala, kaikki hakkuutavat, vuodet 2016–2021, % metsäalasta ***/****/****	52 %	36 %	43 %	34 %	46 %	31 %
Hakuista riippumattomien metsänhoitoyöehdotusten kokonaisala, vuodet 2016–2021, prosenttia metsäalasta ***/-/****	101 %	84 %	84 %	77 %	99 %	77 %
Vuosia edellisestä metsänkäyttöilmoituksesta ***/****/****	14	5	13	4	13	7
Vuosia edellisestä Kemera-tuen maksatuksesta ***/****/****	14	6	13	6	14	6
Havaintoja kpl²⁾	1 889–8 819	14 785–20 163	21–135	519–704	5 998–31 132	7 367–10 000

¹⁾ Eron merkitsevyys *** p<0,01, ** p<0,05, * p<0,1. Merkitsevyys on laskettu kunkin omistajaryhmän sisällä passiivisten ja aktiivisten välillä.

²⁾ Havaintojen määrä vaihteli eri kysymyksissä.

Aktiivisuus-passiivisuus -luokituksen perusteella vajaa kolmannes (31 %) kuolinpesistä kuului passiivisten luokkaan ja reilu kaksi kolmannesta (69 %) aktiivisiin. Yhtymissä passiivisten osuus oli pienempi (16 %) ja aktiivisten vastaavasti suurempi (84 %). Perheomisteisilta tiloilta ei ole kuvattuna aktiivisuusluokitusten mukaisia osuuksia, koska aktiivisten ja passiivisten luokkien havainnot (ja edustavuus) määriteltiin edellä esitetyn kuvauksen mukaisesti toisella tapaa tietokanta-aineistosta.

Metsätilan hallinta-aika oli kuolinpesillä keskimäärin reilusti pidempi muihin metsänomistustuotoihin nähden. Kun perheomisteisilla tiloilla ja verotusyhtymillä keskimääräinen hallinta-aika oli 24 vuotta, oli se kuolinpesillä 32 vuotta. Passiiviset kuolinpesät olivat hallinnoineet metsätilaansa keskimäärin hieman lyhyemmän aikaa kuin aktiiviset.

Perheen metsänomistuksiin nähden kuolinpesät omistivat keskimäärin hieman vähemmän, ja verotusyhtymiin nähden hieman enemmän, metsäkiinteistöjä (metsätilaan kuuluvia erillisiä rekisteritiloja). Passiiviset kuolinpesät omistivat aavistuksen verran aktiivisia kuolinpesiä vähemmän metsäkiinteistöjä. Passiivisista kuolinpesistä noin kaksi kolmannesta ja aktiivisista reilu puolet omisti yhden metsäkiinteistön. Yli kaksi metsäkiinteistöä omisti suurempi osuus aktiivisista kuin passiivisista kuolinpesistä.

Kuolinpesät omistivat keskimäärin vähemmän metsää⁷ ja puuston hehtaartilavuus oli lievästi suurempi kuin perheiden ja verotusyhtymien metsissä. Passiivisten kuolinpesien keskimääräinen metsäala (25 ha) oli merkittävästi pienempi kuin aktiivisilla kuolinpesillä (45 ha). Passiivisten kuolinpesien omistamista metsätiloista lähes kaksi viidesosaa oli kooltaan alle 10 hehtaaria, kun taas aktiivisten kuolinpesien metsätiloista vain vajaa viidennes oli kooltaan alle 10 hehtaaria. Vain noin kymmenesosa passiivisista kuolinpesistä omisti yli 50 hehtaaria metsää, mutta aktiivisista reilu neljännes. Täten passiivisten kuolinpesien metsätilat painottuivat pieniin ja aktiivisten kuolinpesien suurempiin metsätilakokonaisuuksiin.

Puuston hehtaarikohtainen tilavuuden keskiarvo oli passiivisilla kuolinpesillä 140 m³ ja aktiivisilla 119 m³. Sekä aktiivisten että passiivisten kuolinpesien puuston määrä oli suurempi kuin yhtymien ja perheiden omistamilla aktiiviseksi tai passiiviseksi luokitelluilla tiloilla. Vähäpuustoisia (alle 50 m³/ha) ja runsaspuustoisia (yli 150 m³/ha) metsätiloja oli passiivisilla kuolinpesillä suhteellisesti enemmän kuin aktiivisilla kuolinpesillä.

Viisivuotiskaudelle (2016–2021) laskettu keskimääräinen hakkuukertymä ja hakkuupinta-ala sekä metsänhoitotoimenpiteiden pinta-ala suhteessa metsän kokonaispinta-alaan olivat suuremmat kuolinpesillä kuin verotusyhtymillä ja perheomisteisilla metsätiloilla. Passiivisten kuolinpesien omistamilla metsätiloilla oli enemmän hakkuu- ja metsänhoitotyötarpeita sisältävää metsää kuin aktiivisilla.

Passiivisilla kuolinpesillä hehtaarikohtainen hakkuutarve seuraavalle viidelle vuodelle oli keskimäärin 69 m³/ha ja aktiivisilla 49 m³/ha. Passiivisista kuolinpesistä noin kahdella viidenneksellä hakkuutarve ylitti 60 m³/ha, kun aktiivisilla vastaava tarve oli noin viidenneksellä. Hakkuutarve kuolinpesissä oli korkein pienimmillä tiloilla. Alle kymmenen hehtaarin kokoisilla metsätiloilla hakkuutarve ylitti 70 m³/ha, kun suuremmilla metsätiloilla (> 50 ha) hakkuutarve oli keskimäärin vain hieman alle 40 m³/ha.

Passiivisten kuolinpesien metsätiloilla keskimäärin noin puolet (52 %) metsäalasta sisälsi hakkuutarvetta, kun aktiivisten kuolinpesien metsäalasta hakkuutarvetta oli reilulla kolmanneksella (36 %). Passiivisten kuolinpesien metsätiloista yli kolmelle viidesosalle oli esitetty hakkuuta yli 40 prosentille metsäalasta, kun aktiivisilla kuolinpesillä osuus jäi vajaaseen kahteen viidesosaan. Passiivisten ja

⁷ Metsäala sisältää kaikki metsätilakokonaisuudet, joiden inventointipinta-ala on yli 5 hehtaaria. Metsäkeskuksen tietokanta-aineistosta laskettuna keskimääräiset inventointipinta-alat olivat: Kuolinpesät 39,1 ha, verotusyhtymät 58,5 ha ja yksin tai puolison kanssa 29,7 ha. Leppäsen ja Torvelaisen (2015) raportoimista Verohallinnon tietoihin pohjautuvista pinta-alaluokittaisista omistuksista laskien vertailukelpoiset pinta-alat vuodelta 2013 olivat: Kuolinpesät 30,6 ha, verotusyhtymät 39,9 ha ja yksin tai puolison kanssa 36,5 ha.

aktiivisten kuolinpesien hakkuutarpeet kasvoivat metsäalan pienentyessä siten, että pienillä tiloilla (< 10 ha) hakkuutarve oli keskimäärin noin puolet metsäalasta. Suuremmilla tiloilla (> 50 ha) hakkuutarve oli vajaa kolmannes metsäalasta.

Passiivisilla kuolinpesillä hakkuusta riippumattomien metsänhoitotarpeiden osuus metsäalasta oli seuraaville viidelle vuodelle 101 prosenttia ja aktiivisilla kuolinpesillä 84 prosenttia metsäalasta. Kahden tai useamman samalla kohteella tarvittavan erillisen hoitotoimenpiteen johdosta metsänhoidon tarveala ylitti osalla tiloista sata prosenttia. Passiivisista kuolinpesistä reilulle kahdelle viidesosalle oli esitetty metsänhoitotöitä yli sadalla prosentilla metsäalasta, kun taas aktiivisilla kuolinpesillä osuus jäi vajaaseen kolmasosaan. Tulos kuvastaa erilaisten metsänhoidon rästien kasaantumista passiivisten kuolinpesien metsiin.

Metsänhoitotyötarpeet painottuivat pienempiin tiloihin siten, että pienemmillä (< 10 ha) tiloilla tarve oli keskimäärin noin 115 prosenttia metsäalasta. Suuremmilla tiloilla (> 50 ha) metsänhoitotöiden tarpeita oli keskimäärin kahdella kolmanneksella metsäalasta.

Alueellisesti tarkasteltuna kuolinpesät omistivat maakunnasta riippumatta liki yhtä monta metsäkiinteistöä. Verotusyhtymiin ja perheomistajiin nähden kuolinpesien omistuksissa ei ollut alueellisesti merkittäviä eroja. Sekä passiivisten että aktiivisten kuolinpesien suurimmat tilat sijaitsivat Lapissa, Kainuussa ja Pohjois-Pohjanmaalla. Molemmissa aktiivisuusluokissa puustoisimmat metsätilat sijaitsivat Kanta-Hämeessä ja Päijät-Hämeessä.

3.4. Kuolinpesien puhelinhaastattelut

Kuolinpesistä valittiin näyte haastateltaviksi. Puhelinhaastatteluiden tarkoituksena oli syventää tietämystä kuolinpesien taustoista ja toiminnan motiiveista. Haastatteluita varten muotoiltiin puoli-strukturoitu kyselylomake.

Haastateltavat kuolinpesät valittiin kahdessa vaiheessa. Aluksi haastatteluihin valittiin satunnaisotannalla 18 vastaajaa. Näyte muodostettiin metsäkeskuksen tietokannan niistä kuolinpesistä, joissa pesän edustajan puhelinnumero oli tiedossa. Tämä tarkoitti, että vastaajiksi valikoitui keskimääräistä enemmän aktiivisia kuolinpesiä. Tämän vuoksi tehtiin lisäotos, jossa haastatteluihin valittiin tietokannasta neljä passiiviseksi luokiteltua kuolinpesää. Haastateltavien osuudet passiivisuus-aktiivisuus -luokituksessa muodostuivat näin näytteessä likimain samansuuruisiksi kuin koko metsäkeskuksen tietokanta-aineistossa.

Haastateltujen kuolinpesien edustajien taustapiirteet on esitetty taulukossa 3.2. Haastateltujen keski-ikä oli 66 vuotta, mikä oli hieman korkeampi kuin Hännisen ym. (2011) tutkimuksessa (60 v.). Metsänomistajien keski-ikä on kuitenkin noussut ja on Rämön ym. (2016) mukaan tällä hetkellä noin 63 vuotta. Haastatelluissa kuolinpesissä oli keskimäärin 3,9 osakasta. Kahdessa kuolinpesässä osakaiden määrä nousi yli kymmeneen, lopuissa määrä vaihteli kahden ja viiden välillä.

Vastaajista kolmella neljänneksellä oli ammatti- tai ylempi korkeakoulututkinto. Kuolinpesien edustajista yli puolet oli eläkeläisiä ja noin kaksi viidesosaa palkansaajia. Maa- ja metsätalousyrittäjiä oli vähän. Lähes joka neljäs kuolinpesän edustaja asui metsätilallaan.

Haastateltujen kuolinpesän metsätilojen keskipinta-ala (49,8 ha) oli suurempi kuin kuolinpesien keskimääräinen metsäala metsäkeskuksen tietokannassa (39,1 ha). Suurin osa haastatelluista kuolinpesistä omisti vain yhden kiinteistön.

Taulukkoon 3.3 on koottu tulokset koskien kuolinpesien puunmyyntikäyttämistä ja metsänhoitotoimien tekemisestä. Haastatellut kuolinpesät olivat myyneet puuta melko aktiivisesti, sillä kolmella neljästä viimeisestä puukaupasta oli kulunut alle kymmenen vuotta. Kotitarvehakkuuta kuolinpesistä oli tehnyt vajaa puolet.

Hakkuumahdollisuuksien puuttuminen oli tyypillisin syy sille, miksi puuta ei oltu myyty viimeisen kymmenen vuoden aikana. Myös hakkuumahdollisuuksien säästäminen tuleville sukupolville nousi esille syynä myymättömyydelle. Eräs kuolinpesän edustaja perusteli myymättömyyttä kuolinpesän

tuoreudella, sillä pesän muodostumisesta oli kulunut vasta neljä vuotta. Luonnonsuojelulliset syyt nousivat esille yhden kuolinpesän kohdalla sekä puun myymättömyydelle että hoitotoimenpiteiden tekemättömyydelle.

Taulukko 3.2. Puhelinhaastatteluihin osallistuneiden kuolinpesien taustapiirteet (n=22).

Muuttuja	Osuus
Aktiivisuusluokitus (n=22)	
Passiivinen	32 %
Aktiivinen	68 %
Sukupuoli (n=22)	
Mies	55 %
Nainen	45 %
Ammattikoulutus (n=20)	
Ei ammattitutkintoa	25 %
Ammattikoulu tai vastaava	55 %
Alempi korkeakoulututkinto	0 %
Ylempi korkeakoulututkinto	20 %
Ammattiasema (n=22)	
Palkansaaja	38 %
Maa- ja metsätalousyrittäjä	5 %
Muu itsenäinen yrittäjä	-
Eläkeläinen	57 %
Asuinympäristö (n=22)	
Maaseutu	29 %
Taajama tai pikkukaupunki	29 %
Kaupunki 20 000–100 000 as	10 %
Kaupunki >100 000 as.	33 %
Omistustapa (n=22)	
Yksin	-
Puolison kanssa	-
Perikunnan jäsen	95 %
Yhtymän jäsen	5 %
Asuu metsätilan ulkopuolella (n=21)	
Kyllä	76 %
Ei	24 %
Omistaa useamman metsäkiinteistön (n=21)	
Kyllä	14 %
Ei	86 %

Vastaajista lähes kolme neljännestä kertoi tehneensä metsänhoitotöitä viimeisen kymmenen vuoden aikana. Yli puolet katsoi, ettei hoitotarpeita tällä hetkellä ole. Kuolinpesien edustajista joka toinen kertoi ajanpuutteen syyksi sille, ettei hoitotoimenpiteitä oltu tehty. Lisäksi yhden kuolinpesän metsässä ei ollut tehty mitään, koska valtaosa kuolinpesän osakkaista asui ulkomailla. Vain vajaa kymmenesosa haastatelluista nimesi passiivisuuden syyksi osakkaiden suuren määrän.

Taulukko 3.3. Puhelinhaastatteluihin osallistuneiden kuolinpesien hakkuut ja hoitotoimenpiteet (n=22).

Muuttuja	Osuus
Milloin viimeksi myynyt puuta (n=21)	
Alle 5 vuotta sitten	62 %
5–9 vuotta sitten	14 %
10–14 vuotta sitten	14 %
15–19 vuotta sitten	-
Yli 20 vuotta sitten	-
Ei koskaan	10 %
Miksi ei ole myynyt puuta (n=4)	
Ei hakkuumahdollisuuksia	50 %
Hinta on huono	-
Ajanpuute	-
Tuloverojen suuruus	-
Säästetään seuraavalle sukupolvelle	25 %
Kuolinpesä tuore asia	25 %
Myisi jos olisi hakkuumahdollisuuksia (n=1)	
Kyllä	100 %
Ei	-
EOS	-
Tehnyt kotitarvehakkuita (n=21)	
Kyllä	48 %
Ei	52 %
Tehnyt metsänhoitotöitä viimeksi (n=21)	
Alle 5 vuotta sitten	62 %
5–9 vuotta sitten	10 %
10–14 vuotta sitten	10 %
15–19 vuotta sitten	-
Yli 20 vuotta sitten	-
Ei hoidettu	10 %
EOS	10 %
Hoitotyö, jota viimeksi tehnyt (n=19)	
Istutus	11 %
Perkaus	16 %
Raivaus	32 %
Tuulenkaatojen korjaus	5 %
Muu	37 %
Olisiko tilalla ollut hoitotarpeita (n=21)	
Kyllä	33 %
Ei	57 %
EOS	10 %
Jos hoitotarpeita, syyt tekemättömyydelle (n=12)	
Ikä ja jaksaminen	-
Hoitakoon seuraava sukupolvi	-
Ajanpuute	50 %
Luonnonsuojelulliset syyt	8 %
Monta osakasta	8 %
Muu syy	33 %

Taulukko 3.4. Puhelinhaastatteluihin osallistuneiden kuolinpesien näkemykset kiinteistöverosta, pääomaveron tasaamisesta sekä omistusjärjestelyistä (n= 22).

Muuttuja	Osuus
Vaikuttaisiko 20 euron hehtaarikohtainen kiinteistövero metsätilasta luopumiseen (n=20)	
Kyllä	20 %
Ei	70 %
EOS	10 %
Lisäisikö pääomaveron tasaaminen usealle vuodelle puunmyyntihalukkuutta (n=20)	
Kyllä	30 %
Ei	65 %
EOS	5 %
Oletteko pohtineet vaihtoehtoisia omistusjärjestelyitä (n=21)	
Kyllä	38 %
Ei	62 %

Haastattelussa selvitettiin myös kuolinpesien näkemyksiä verotuksellisista ohjaukeinoista ja omistajanvaihdoksista (taulukko 3.4). Kuolinpesien edustajista yli kaksi kolmannelle katsoi, ettei hypoteettinen 20 euron hehtaarikohtainen kiinteistövero vaikuttaisi tilasta luopumiseen. Syyksi monet nimesivät tunnesyyt. Maksetun kiinteistöveron vähentämisoikeudella puunmyyntituloista ei vastaajien mukaan olisi suurta vaikutusta johtuen tilan pienestä koosta. Kaksi kolmesta ei nähnyt puun myyntitulojen pääomaveron maksun tasaamisen lisäävän puunmyyntihalukkuutta. Vallalla tuntui olevan käsitys, että vero on parempi maksaa kerralla pois.

Vaikka kuolinpesän tulisi olla väliaikainen omistusmuoto, ja usein metsänomistukselle olisi löydettävissä kuolinpesää taloudellisesti parempi vaihtoehto, hieman yli 60 prosenttia vastaajista ei ollut pohtinut lainkaan vaihtoehtoisia omistajajärjestelyitä.

3.5. Johtopäätökset

Vallitsevan käsityksen mukaan kuolinpesät ovat keskimääräistä passiivisempia metsänomistajia. Viitteitä tästä saatiin myös tässä selvityksessä. Verotusyhtymiin nähden kuolinpesistä suurempi osuus luokiteltiin passiivisiin metsänomistajiin. Kuolinpesien metsiin näyttäisi myös karttuneen keskimääräistä hieman enemmän hakkuumahdollisuuksia mutta selvästi enemmän metsänhoidon tarvetta.

Pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelman (Ratkaisujen Suomi 2015) kärkihankkeen yhdeksi tavoitteeksi on kirjattu kuolinpesien elinkaaren nopeuttaminen. Tavoitetta tukee tässä analysoitu aineisto, jonka mukaan kuolinpesien hallinta-aika on merkittävästi muita omistusmuotoja pidempi. Tämä siitäkkin huolimatta, että kuolinpesien tulisi olla vain väliaikainen omistusmuoto. Kuolinpesien pitkä hallinta-aika on seurausta ennen kaikkea yhteisomistuksen erityisluonteesta sekä osakkaiden keskimäärin suuresta määrästä. Hallinta-aikaa nostaa myös se, ettei pesä useimmiten purkaudu edes osakkaiden kuolintapauksissa, vaan johtaa uusien kuolinpesien muodostumiseen olemassa olevan kuolinpesän sisälle.

Puhelinhaastattelut tukevat päätelmää, jonka mukaan kuolinpesien problematiikka on monisyinen. Vaikka kuolinpesälle olisi useimmiten löydettävissä taloudellisesti parempi yhteisomistuksen vaihtoehto, moni ei ole edes miettinyt muita omistusjärjestelyitä. Vaikka muunlaisia omistusjärjestelyitä olisikin mietitty, voi muiden kuin taloudellisten tekijöiden merkitys olla suurempi.

Hännisen ja Leppäsen (2016) mukaan kuolinpesien määrä on vähentynyt todennäköisesti metsäveromuutosten johdosta, kun siirtyminen pinta-alaverotuksesta puun myyntitulooverotukseen teki

metsänomistamisesta yhtymissä verotuksellisesti edullisempaa. Vaikka monet, esimerkiksi elämäntilanteeseen liittyvät tekijät voivat olla syy kuolinpesien jakamattomuuteen, haastatteluissakin saatiin viitteitä siitä, että ainakin osaan kuolinpesistä voitaisiin vaikuttaa valtion vero-ohjauksella.

Viitteet

- Hänninen, H., Karppinen, H. & Leppänen, J. 2011. Suomalainen metsänomistaja 2010. Metlan työraportteja 208. 94 s.
- Hänninen, H. & Leppänen, J. 2016. Metsätilamarkkinoiden aktivointi. Raportti maa- ja metsätalousministeriölle. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 23/2016. 44 s.
- Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen. – Työryhmän kannanotot. Työryhmämuistio, mmm 2011:2, osa 1.
- Ratkaisujen Suomi. Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma 29.5.2015. Hallituksen julkaisusarja 10/2015.
- Rämö, A-K., Hietala, J., Haltia, E., Horne, P. & Kniivilä, M. 2016. Maaseutu suomen biotalousstrategian tukipilarina – raaka-aineiden tarjonnan edistäminen metsissä. PTT:n tutkimusraportteja 253. 93 s.
- Valonen, M. 2016. Metsänomistajan metsätaloudelliseen passiivisuuteen vaikuttavat tekijät. Pro Gradu - käsikirjoitus. Helsingin yliopisto. Metsätieteiden laitos.

4. Metsänomistajat ja metsätalouden ohjauskeinot

Paula Horne, Jyri Hietala ja Anna-Kaisa Rämö, PTT

4.1. Johdanto

Veropolitiikan muutoksen taustalla on yleensä joko verokertymän kartuttaminen tai verovelvollisten henkilöiden tai yritysten käytöksen muuttaminen. Suunniteltaessa veroinstrumentteja tai muita ohjauskeinoja metsänomistajien käytöksen muuttamiseksi julkisvallan haluamaan suuntaan on olennaista ymmärtää, miten he suhtautuvat erilaisiin ohjauskeinoihin. Suhtautuminen määrää pitkälti, onko ohjauskeinoilla toivottua vaikutusta käyttäytymiseen. Myös metsänomistajan näkemys ohjauskeinojen hänelle aiheuttaman vaikutuksen hyödyistä on merkittävä: jos hyöty on metsänomistajan mielestä pieni, hän ei välttämättä muuta aiempia suunnitelmiaan.

Hallituksen strategisen ohjelman (2015) biotalouden kärkihankkeessa korostetaan puun liikkeenle saamista. Tavoitteena on nostaa runkopuun hakkuukertymää 15 miljoonalla kuutiometrillä vuodessa. Metsäteollisuudessa toteutettujen, ilmoitettujen ja suunniteltujen investointien myötä tavoite vaikuttaa mahdolliselta. Puun lisääntyvä tarve on kuitenkin samalla nostanut keskusteluun kysymyksen puun riittävydestä, sillä investointien myötä puun käyttö nousee lähemmäs vuosittaisia kestävien hakkuumahdollisuuksien rajaa.

Yksityiset metsänomistajat omistavat Suomen metsämaan pinta-alasta 60 prosenttia ja puuston kasvusta 70 prosenttia (Metsätilastollinen vuosikirja 2014) ja ovat siten teollisuuden raaka-aineen saannin kannalta avainasemassa. Noin kaksi kolmasosaa metsänomistajista ilmoittaa kyselytutkimuksissa myyneensä puuta viimeisen viiden vuoden aikana (Rämö ym. 2016, Hänninen ym. 2011). Pienemmiltä metsätiloilta myydään puuta suurin piirtein yhtä paljon hehtaaria kohti kuin isommilta, mutta harvemmin. Vähemmän puuta hehtaaria kohti myyvät usein yli 75-vuotiaat ja kuolinpesät. Myös isoimmat tilat (yli 100 ha) myyvät muita vähemmän puuta hehtaaria kohti (Hänninen ym. 2011).

Puumarkkinat toimivat markkinaehtoisesti kysynnän, tarjonnan, hinnan ja muiden sopimusehtojen puitteissa. Julkinen valta säätelee puukauppaa vähän. Puukaupan myyntitulo on pääomaveron alaista tuloa, jota verotetaan yleisen pääomaverotuskäytännön mukaisesti. Veron luonne on pikemminkin verovarojen keruu kuin metsänomistajien käytöksen ohjaaminen. Lähinnä yhteismetsien alennettu pääomaverokanta pyrkii ohjaamaan metsänomistajien käytöstä. Harvempi metsänomistaja on kuitenkin liittynyt metsänsä olemassa olevaan yhteismetsään tai perustanut yhteismetsän esimerkiksi sukulaisten kesken. Kyselytutkimuksessa 58 prosenttia vastaajista piti keveämpää verostetta lähes välttämättömänä edellytyksenä yhteismetsään liittymiselle, mutta selvästi tärkeämpää oli, että yhteisomistuksesta luopuessaan voisi saada omat metsänsä takaisin itselleen (Rämö & Tilli 2007). Yhteismetsien määrä on kuitenkin selvässä kasvussa (Suomen yhteismetsät 2016).

Tässä luvussa tarkastellaan metsänomistajien kyselytutkimusten valossa metsänomistuksen tavoitteisiin, puunmyyntiin vaikuttaviin tekijöihin, metsäomaisuuden siirtoon seuraavalle omistajalle ja sekä erilaisiin ohjauskeinoihin.

4.2. Metsänomistuksen tavoitteet

Metsäomaisuus on tyypillisesti suomalaiselle metsänomistajalle muutakin kuin pääomatulon lähde. Tutkimustulokset osoittavat kerta toisensa jälkeen (esim. Rämö ym. 2016, Hänninen ym. 2011, Tilli ym. 2009), että metsä on useimmille metsänomistajille myös kotitarvepuiden ja luonnontuotteiden sekä virkistysympäristön tarjoaja. Myös sukuun ja perinnönjättömotiiviin liittyvät tavoitteet korostuvat metsänomistuksessa (Rämö ym. 2016). Metsänomistuksen siirtymistä suvussa kuvaa se, että

noin 45 prosenttia metsänomistajista on perinyt tilansa ja lähes 40 prosenttia ostanut sen sukulaisiltaan (Rämö ym., 2016, Hänninen ym. 2011). Muiden kuin taloudellisten arvojen tärkeydestä kertoo sekin, että vain joka viides metsänomistaja luopuisi metsätilastaan, jos metsätalous ei olisi kannattavaa (Tilli ym. 2009).

PTT:n tutkimuksen mukaan (Rämö ym. 2016) säännölliset puunmyyntitulot ovat kolmasosalla metsänomistajista tärkeä tai melko tärkeä tavoite. Reilulle viidesosalla metsät tuovat myös työtuloja esimerkiksi hankintalisän muodossa, mutta työtulot ovat enää harvalle metsänomistajalle tärkeä tavoite metsänomistuksessa. Useampi kokee metsän varallisuutena – yli puolelle metsänomistajista metsä merkitsee inflaatiolta suojassa olevaa varallisuutta tai taloudellista turvaa esimerkiksi vanhuuden, suurten hankintojen tai poikkeustilanteiden varalle. Vain kolmasosa pitää metsiä kuitenkin varsinaisena sijoituskohteena. Tämä selittyy sillä, että lähes puolet metsänomistajista on perinyt metsänsä, jolloin aktiivista sijoituspäätöstä ei välttämättä ole syntynyt. Koska lähes 40 prosenttia on ostanut metsänsä perheenjäseneltä tai suvulta, metsiin saattaa liittyä vahvasti myös muita arvoja. Vain kuudesosa on hankkinut metsätilansa vapailta markkinoilta (Rämö ym. 2016).

Tuloja ja taloudellista turvaa korostavia metsänomistajia leimaa yleisesti asuminen maaseudulla ja vakituisesti omalla tilallaan tai sen läheisyydessä. Heistä selvästi suurempi osa (70 %) on hankkinut metsätilansa ostamalla joko suvulta tai vapailta markkinoilta.

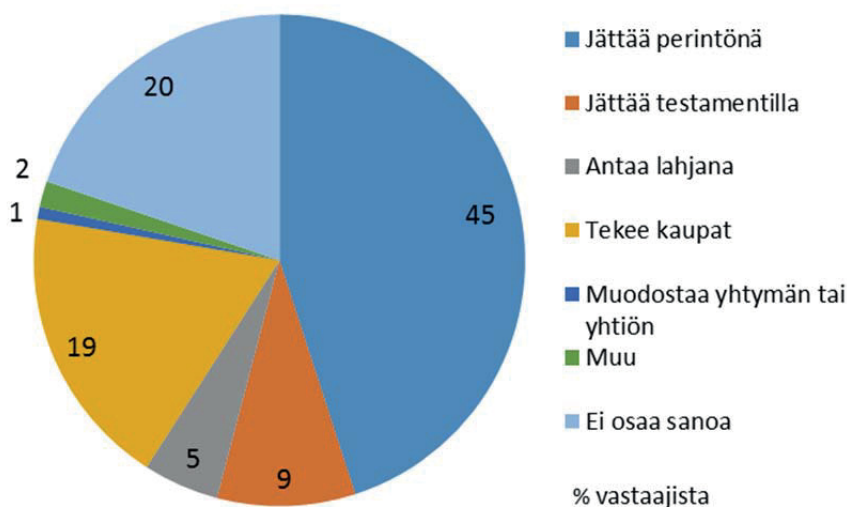
4.3. Puunmyyntiin ja metsäomaisuuden siirtoon vaikuttavat seikat

Arvioitaessa mahdollisten politiikkamuutosten vaikutusta metsänomistajien puunmyyntihalukkuuteen, on syytä tarkastella ensiksi puunmyyntipäätökseen ja omistajuuteen vaikuttavia seikkoja. Tutkimusten mukaan (Rämö ym. 2016, Rämö ym. 2011) tukkisaanto sekä tukki- ja kuitupuun hinta olivat tärkeimpiä tekijöitä puukauppapäätöksissä. On itsestään selvää, että tilalla pitää olla hakkuukelpoista metsää. Myös metsänhoidolliset syyt, metsänomistajien omien toivomusten huomiointi hakkuissa sekä puun kysyntä olivat tärkeimpiä kriteereitä puunmyyntipäätökselle. Metsänomistajat mittaavat metsätaloutensa kannattavuutta yleisesti puun hinnalla (Tilli ym. 2009).

Tärkeimpinä syinä siihen, miksi puuta ei myydä, metsänomistajat pitivät yleisesti samoihin tekijöihin liittyviä seikkoja kuin kauppojen vaikuttiminakin – alhaista tukkipuun tai kuitupuun hintaa, hakkuumahdollisuuden tai metsänhoidollisten tarpeiden puutetta. Lisäksi noin kahdelle kolmannekselle oli vähintäänkin melko suuri merkitys sillä, ettei ole rahan tarvetta (Rämö ym. 2016). Rahantarve puukaupan motiivina korostuu etenkin pienillä tiloilla ja alle 60-vuotiailla metsänomistajilla. Myös maanviljelijät pitävät sitä muita useammin yhtenä puunmyynnin kriteerinä (Rämö ym. 2011).

Puunmyyntitulojen osuus metsänomistajan kokonaistuloista vuosina 2011–2015 oli keskimäärin 15 prosenttia metsänomistajien oman arvioin mukaan. Puunmyyntitulot kattoivat yli 30 prosenttia noin viidesosalla vastaajista ja neljäsosalla 11–30 prosenttia. Tulosten mukaan puunmyyntitulojen osuuden kasvu suhteessa kokonaistuloihin ja puunmyyntien määrän kasvu olivat yhteydessä toisiinsa (Rämö ym. 2016).

Kysyttäessä aikomuksia metsänomistajuuden suhteen seuraavien viiden vuoden aikana, kaksi kolmesta metsänomistajasta aikoi pitää omistajuutensa ennallaan ja 12 prosenttia aikoi luopua met-
sistään osittain tai kokonaan (Rämö ym. 2016). Vain noin neljäsosa metsänomistaja harkitsi met-
sistään luopumista elinaikanaan (kuva 4.1).



Kuva 4.1. Metsänomistajien suunnittelema tapa luopua metsäomaisuudesta.

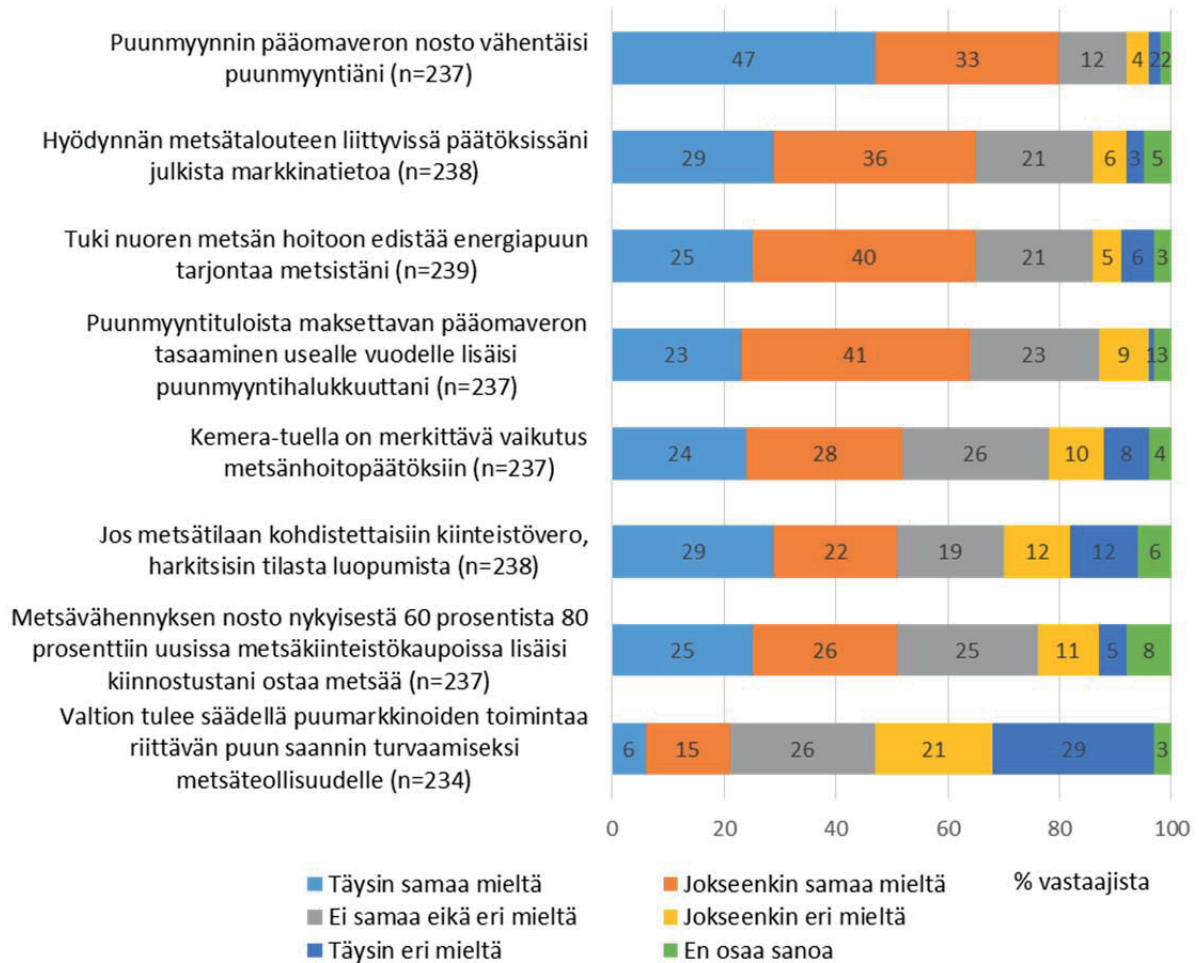
Metsäomaisuuden kauppaa suunnitellaan yleensä tehtävän suvun piirissä, joko yhden (37 %) tai useamman perheen tai suvun jäsenen kanssa (42 %). Lahja pysyy vielä varmemmin suvussa – yleisimmin usean henkilön jakamana (73 %) kuin yhden henkilön omistuksessa (27 %). Testamentilla metsäomaisuus siirtyy yleisimmin yhdelle henkilölle (45 %), mutta testamentilla suositaan myös usean henkilön yhteisomistusta (25 %).

Puun saatavuuden turvaamiseksi pitkällä aikavälillä on nostettu esiin tarve tarkastella valtion ohjauksen vaikuttavuutta metsänomistajien käyttäytymiseen, kuten puun tarjontaan, metsänhoitopäätöksiin ja metsäkiinteistökauppaan. Kansallisessa metsästrategiassa 2025 (2015) tuodaan esille vaihtoehtoisia ohjauskeinoja, joilla voitaisiin kehittää aktiivista metsätaloutta, puun markkinoille tuloa ja metsänomistusrakennetta.

Aikaisempia tutkimuksia metsänomistajien suhtautumisesta metsän omistukseen tai käyttöön liittyviin ohjauskeinoihin on vähän. Ripatin ja Torvelaisen (2000) tutkimus tarkasteli metsänomistajien suhtautumista nuoren metsän hoidon tukeen, ja joissain tutkimuksissa (esim. Rämö ym. 2013) on sivuttu aihetta, mutta keskitytty lähinnä markkinoiden sujuvuuden parantamiseen ja parempaan tietotasoon. Muita kuin puuntuotantoon kohdistuvia ohjauskeinoja on tarkasteltu enemmän (mm. Horne 2006, Juutinen ym. 2005). Myös muilta kuin metsänomistajilta – esimerkiksi asiantuntijoilta – on kysytty ohjauskeinojen toimivuudesta (esim. Rikkinen ym. 2015).

Seuraavassa on esitetty muutamia PTT:n tutkimuksen ”*Maaseutu Suomen Biotalousstrategian tukipilarina – Raaka-aineiden tarjonnan edistäminen metsissä*” (Rämö ym. 2016) päätuloksia ja lisä-analyysyjä tutkimusaineistosta metsänomistajien näkemyksistä metsätalouteen kohdistetusta taloudellisesta, lainsäädännöllisestä ja informaatioon perustuvasta ohjauksesta.

Kuvassa 4.2 on esitetty metsänomistajien näkemyksiä tiettyjen valtion ohjauskeinojen vaikutuksista. Tulosten perusteella suurimmalla osalla metsänomistajista on mielipide ohjauskeinojen vaikutuksista, sillä ei osaa sanoa -vastausten osuus jäi vähäiseksi. Toisaalta epävarmoja (ei samaa eikä eri mieltä) oli lähes kaikissa väittämässä neljännes tai viidennes vastaajista.



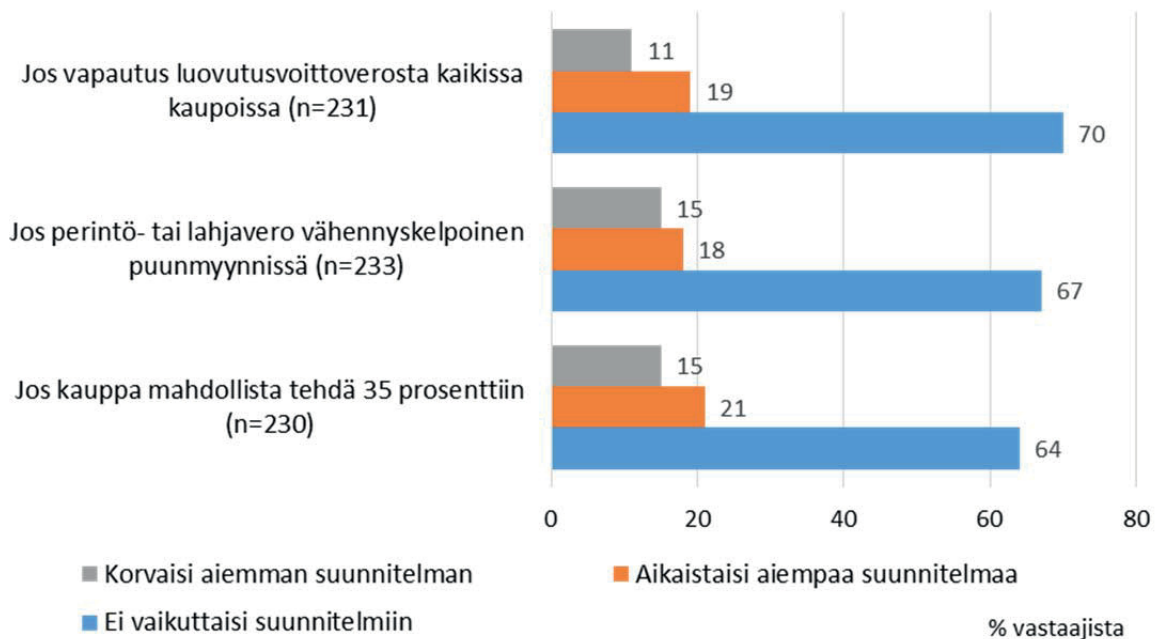
Kuva 4.2. Metsänomistajien mielipiteet metsätalouden ohjauskeinojen vaikutuksista.

Kyselyn vastaajista puolet ei hyväksynyt valtion puuttumista puumarkkinoiden säätelyyn metsäteollisuuden puun saannin turvaamiseksi. Metsänomistajien näkemykset eri ohjauskeinojen välillä vaihtelivat jonkin verran.

Valtion ohjauksen vaikutuksista oltiin voimakkaimmin samaa mieltä pääomaverotuksen kiristämisen suhteen. Vastaajista 80 prosenttia oli joko täysin tai jokseenkin samaa mieltä väittämän kanssa, että puunmyynnin pääomaveron nosto vähentäisi puunmyyntiä. Voimakkaimmin eri mieltä oltiin puolestaan metsäkiinteistölle asetettavan kiinteistöveron vaikutuksista, sillä neljännes oli eri mieltä sen kanssa, että kiinteistöveron myötä harkittaisiin tilasta luopumista. Toisaalta väittämä ei myöskään saanut suurta kannatusta, sillä noin puolet vastaajista harkitsisi sen seurauksena metsätilasta luopumista.

Kuten oletettavaa, suurin osa vastaajista oli samaa mieltä kysyttäessä erilaisten taloudellisten helpotusten vaikutuksista puu- ja metsätilamarkkinoiden aktivoimisessa. Vastaajista lähes kaksi kolmannesta oli samaa mieltä siitä, että pääomaveron maksamisen tasaamahdollisuus usealle vuodelle nostaisi omaa puunmyyntihalukkuutta. Noin puolet vastaajista oli puolestaan samaa mieltä sen kanssa, että metsävähennyksen nosto 80 prosenttiin lisäisi kiinnostusta ostaa metsää.

Vastausten perusteella kestävä metsätalouden rahoituslakiin sisältyvillä suorilla tuilla on myönteisiä vaikutuksia metsänhoitopäätöksiin ja energiapuun myyntiin. Noin kaksi kolmannesta vastaajista oli samaa mieltä sen kanssa, että tuki nuoren metsän hoitoon lisää energiapuun tarjontaa ja reilu puolet vastaajista näki Kemera-tuella olevan vaikutusta metsänhoitopäätöksiin.



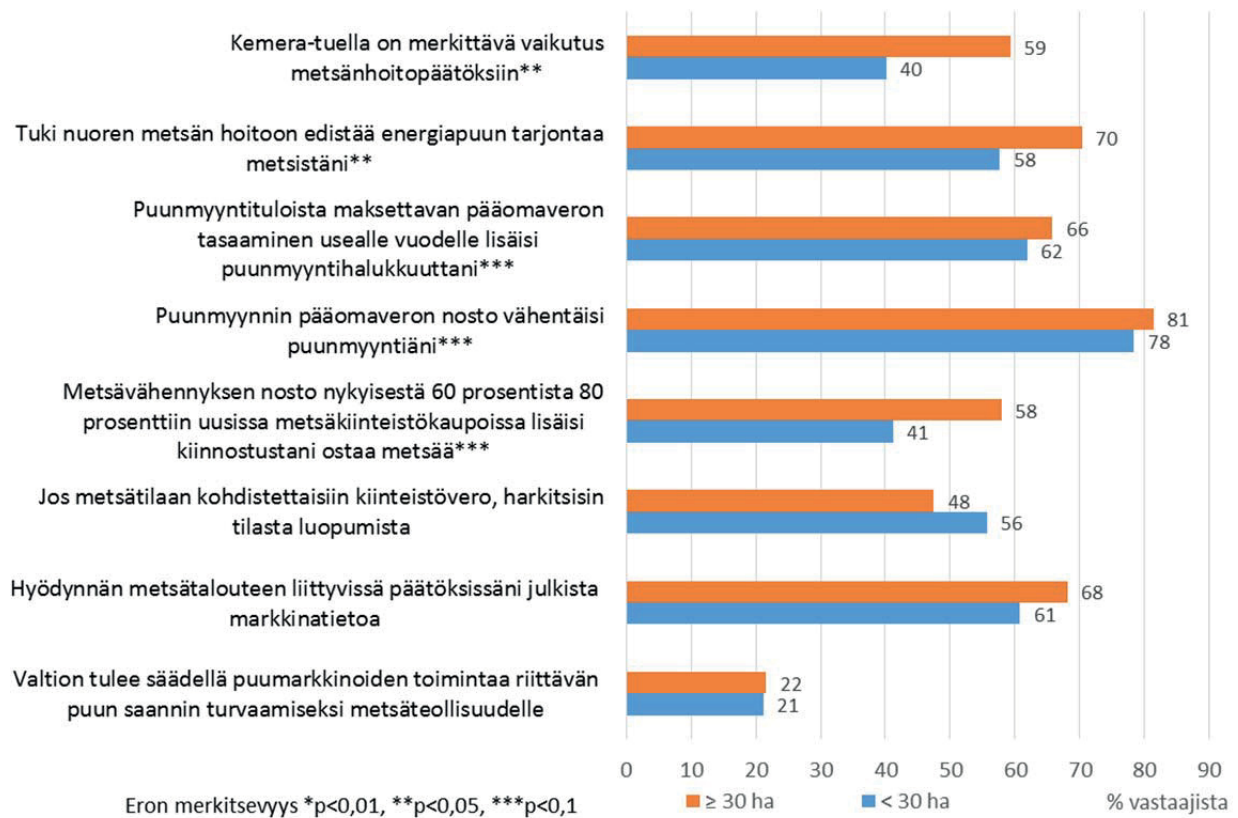
Kuva 4.3. Metsänomistajien mielipiteet verohelpotusten vaikutuksista metsätilasta luopumiseen.

Kuvassa 4.3 on esitetty metsänomistajien näkemyksiä tiettyjen verohelpotusten vaikutuksista metsätilasta luopumiseen. Vastausten perusteella noin viidesosa metsänomistajista aikaistaisi aiempia suunnitelmiaan (ks. kuva 4.1) luopua metsätilasta verohelpotuksen johdosta. Lisäksi osa vastaajista (11-15 %) toteuttaisi metsätilasta luopumisen verohelpotetulla menettelyllä aiemmin suunnitellun toteutustavan sijaan. Kuitenkin noin kaksi kolmasosaa metsänomistajista ei muuttaisi aiempia suunnitelmiaan luopua metsätilastaan, vaikka verohelpotuksen myötä se olisi todennäköisesti mahdollista toteuttaa aiempia suunnitelmia taloudellisemmin.

Taustapiirteiltään erilaisilla metsänomistajilla mielipiteet ohjauskeinojen vaikutuksista vaihtelivat jonkin verran. Metsäalan merkitys korostui useimmiten siinä, miten ohjauskeinojen vaikuttavuus koettiin. Huomionarvoista on kuitenkin se, ettei metsätilan koolla ollut tulosten mukaan vaikutusta siihen muuttaisivatko metsänluovutukseen kohdistuvat verohelpotukset metsänomistajien aiempia luopumissuunnitelmia. Metsätulojen osuudella sen sijaan oli merkitystä mahdollisessa perintö- ja lahjaveron huojennuksessa ja 35 prosentin arvostustasoon tehdyissä kaupoissa siten, että taloudellisilla helpotuksilla oli keskimääräistä vähemmän vaikutusta niiden suunnitelmiin, joilla metsätulojen osuus kokonaistuloista oli suurinta (> 30 %).

Ohjauskeinojen vaikutuksia tarkasteltiin tätä selvitystä varten tarkemmin metsäalan suhteen. Metsänomistajat jaettiin metsäpinta-alan suhteen kahteen luokkaan – alle ja yli 30 hehtaaria – mukailten metsänomistuksen keskimääräistä (noin 30 ha) pinta-alaa Suomessa. Kuvasta 4.4 nähdään, kuinka eri ohjauskeinojen vaikuttavuus vaihtelee pinta-alaluokkien välillä.

Tulosten mukaan metsänhoidon suorien tukien, metsävähennyksen noston ja pääomaveron tassaumahdollisuuden vaikutukset jäisivät vähäisemmiksi pienemmillä, alle 30 hehtaarin, metsätiloilla. Taloudellisten rasitteiden suhteen tulokset vaihtelivat, sillä pääomaveron noston koettiin vähentävän puunmyyntejä hieman harvemmin pienemmillä kuin suuremmilla tiloilla, mutta vastaavasti lisäävän todennäköisyyttä harkita metsän myyntiä, jos metsälle asetettaisiin kiinteistövero. Kuitenkin suurimmilla, yli sadan hehtaarin tiloilla kiinteistöveron vaikutuksesta vallitsi kaikkein suurin yksimielisyys: metsäomaisuudesta luopumista harkitsevia oli kaikkein eniten.



Kuva 4.4. Metsäpinta-alan yhteys tiettyjen ohjauskeinojen vaikutukseen. Täysin ja jokseenkin samaa mieltä olevien metsänomistajien osuus.

Niistä metsänomistajista, jotka olivat saaneet metsäomaisuutensa perintönä tai lahjana, 39 prosenttia ei ollut hakannut metsiään saantia seuraavien viiden vuoden aikana. Heistä, jotka olivat hakanneet, 23 prosenttia oli hakannut metsää verojen maksamiseksi mutta selvästi suurempi osa, 35 prosenttia, muiden syiden takia. Käyvän arvon mukaisella kaupalla metsäomaisuutensa hankkineista 36 prosenttia ei ollut hakannut metsiänsä ostoa seuranneiden viiden vuoden aikana. Kauppahinnan maksu oli yleisin syy, 39 prosenttia, hakkuisiin, mutta viidesosalle puukaupoilla oli muitakin syitä. Siten perintö- tai lahjaverojen maksurasite vaikuttaa vain osan metsänomistajista hakkuukäyttämiseen.

4.4. Johtopäätökset

Tutkimusten mukaan vähintään kahta kolmasosaa suomalaisesta metsänomistajuudesta kuvaavat seuraavat tekijät:

- metsänomistus on monitavoitteista: yhä harvempi metsänomistajista korostaa vain taloudellista puolta tai vain luontoarvoja
- metsiä hoidetaan ja halutaan omistaa, vaikka sitä ei koettaisi kannattavana
- metsänomistajuuden itseisarvo korostuu metsään liittyvissä päätöksissä
- metsäomaisuus halutaan pitää perheen tai suvun piirissä
- taloudellinen ohjaus ei vaikuta aikaisemmin tehtyihin suunnitelmiin metsätilan sukupolenvaihdoksesta tai muusta luopumisesta
- puunmyyntipäätöstä ohjaa saatava tulo
- metsänomistajakunta on ikääntymässä ja korkea ikä vähentää puun myyntiä hehtaaria kohti

Monet edellä esitetyt seikat vähentävät metsäpoliittisen ohjauksen vaikutusta. Ohjauksella voidaan tässäkin esitettyjen tulosten perusteella kuitenkin jossain määrin vaikuttaa metsänomistajien päätöksiin. Valtion ohjauksen tarpeellisuutta tarkasteltaessa tulisi kiinnittää huomiota ennen kaikkea ohjauksen vaikuttavuuteen suhteessa asetettuihin tavoitteisiin. Tavoitteet voivat olla joko suoraan tai välillisesti tavoitteeseen sidottuja ja ohjauksella tavoiteltava muutos voi olla lyhytaikaista vai pysyvämpää.

Määräaikaisella vero-ohjauksella voi olla pysyvää veromuutosta voimakkaampia vaikutuksia verovelvollisten käytökseen. Esimerkiksi puunmyynnin pääomaveromuutoksella voidaan vaikuttaa puusta saatavaan hintaan ja siten vaikuttaa suoraan metsänomistajien puunmyyntikäyttäytymiseen lyhyelläkin aikavälillä. Käyttäytymismuutos olisi kuitenkin väliaikainen ja häiritsisi markkinatasapainoa eikä vaikuttaisi pitkäaikaiseen puun tarjontaan.

Olennessa julkisen ohjauksen tarve koskee metsäomaisuuden siirtämistä elinaikana seuraavalle omistajalle. Tämän tyyppinen ohjaus olisi luonteeltaan pysyvämpää ja vaikuttaisi välillisesti asetettuun tavoitteeseen, kun metsät siirtyisivät nuoremmille sukupolville, jotka ovat yleensä iäkkäämpiä aktiivisempia metsänhoidossa ja puukaupoissa. Perintö- ja lahjaveron huojennusoikeuden liittäminen puunmyyntiin kohdentaisi entisestään vaikutuksia asetettuihin tavoitteisiin. Välitön huojennus, ilman vähennystarvetta puunmyyntituloista, ei kyselytutkimuksen tulosten valossa kuitenkaan valtaosalla metsänomistajista vähentäisi hakkuita, koska veronmaksu ei ole kuin osalle metsänomistajista merkittävä syy hakkuisiin.

Viitteet

- Horne, P. 2006. Forest owners' acceptance of incentive based policy instruments in forest biodiversity conservation – a choice experiment based approach, *Silva Fennica* 40(1): 169–178
- Hänninen, H., Karppinen, H. & Leppänen, J. 2011. Suomalainen metsänomistaja 2010. Metlan työraportteja 208. 94 s.
- Juutinen, A., Horne, P., Koskela, T., Matinaho, S., Mäntymaa, E. & Mönkkönen, M. 2005. Metsänomistajien näkemyksiä luonnonarvokaupasta: kyselytutkimus luonnonarvokaupan kokeiluhankkeeseen osallistuneille. Metlan työraportteja 18, Metsäntutkimuslaitos, 13 s.
- Kansallinen metsästrategia 2025. 2015. Valtioneuvoston periaatepäätös 12.2.2015. Maa- ja metsätalousministeriö 6/2015. 54 s.
- Ratkaisujen Suomi. Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma 29.5.2015. Hallituksen julkaisusarja 10/2015.
- Rikkinen, P., Hujala, T., Makkonen, M., Rintamäki, H., Ervola, A., Niinistö, S. & Uusivuori, J. 2015. Tulevaisuuden kestävä maa- ja metsätalous Uusien ohjauskeinojen toteutettavuusarviointi. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 22/2015, Luonnonvarakeskus. 67 s.
- Ripatti P. & Torvelainen, J. 2000. Julkinen tuki nuoren metsän hoidon kannustimena. Työtehoseuran metsätiedote 621.
- Rämö, A.-K., Hietala, J., Haltia, E., Horne, P. & Kniivilä, M. 2016. Maaseutu suomen biotalousstrategian tukipilarina – raaka-aineiden tarjonnan edistäminen metsissä. PTT:n tutkimusraportteja 253. 93 s.
- Rämö, A.-K., Horne, P. & Primmer, E. 2013. Yksityismetsänomistajien näkemykset metsistä saatavista hyödyistä. PTT raportteja 241. 107 s.
- Rämö, A.-K. & Tilli, T. 2007. Metsänomistajien käsitykset metsien yhteisomistuksesta: metsänomistajakysely. Pellervon taloudellisen tutkimuslaitoksen raportteja N:o 204. 101 s.
- Suomen yhteismetsät. 2016. Rekisteritilanne 8.1.2016. Suomen metsäkeskus. Viitattu 27.4.2016. http://www.metsakeskus.fi/sites/default/files/suomen_yhteismetsat_08012016.pdf
- Tilli, T., Rämö, A.-K., Maidell, M., Toivonen, R. & Kärki, L. 2009. Metsänomistajien näkemyksiä metsätalouden kannattavuudesta ja puun tarjonnasta vuoteen 2015. Pellervon taloudellisen tutkimuslaitoksen raportteja nro 13. 125 s.

5. Verotukselliset vaihtoehdot metsien hoitoa aktivoivalle tuelle

Ville Ovaskainen, Luke

5.1. Johdanto

Metsien hoitoa on pitkään edistetty tietyille, yksityistaloudellisesti heikosti kannattaville hoitotöille ja perusparannusinvestoinneille aiemmin metsäparannuslakien ja vuodesta 1996 alkaen kestävänsä metsätalouden rahoituslakien (Kemera) kautta suunnatulla julkisella tuella. Nykyisen Kemera-lain mukaisia tukia ovat taimikon varhishoidon, nuoren metsän hoidon, pienpuun keruun (nuoren metsän hoidon yhteydessä), metsäteiden, suometsän hoidon ja metsän terveyslannoituksen tuet sekä ympäristötuki ja tuki metsäluonnon hoitoon. Suurin yksittäinen tuen käyttökohde on tyypillisesti ollut aiemman lain mukainen nuoren metsän hoito (taimikonhoito ja nuoren metsän kunnostus), johon on käytetty noin 2/5 tuesta.

Kun julkisen tuen hallinnointi vaatii erillisen järjestelmänsä ja organisaationsa, voidaan kysyä, olisiko metsien hoidon kannustamiseksi käytetyt julkiset tuet mahdollista korvata metsäverotukseen liitettävillä kannustimilla. Täsmällisemmin kysymys on siitä, voitaisiinko nykyisten julkisten tukien vaikutuksia vastaavat kannustinvaikutukset kenties saavuttaa yksinkertaisemmin ja pienimmin hallintokustannuksin nykyiseen metsätalouden verotukseen liitettävien kannustimien (määrältään nykyisiä suoria tukia vastaavilla verotuilla). Metsätalouden verotus on vuodesta 1993 ja lopullisesti vuodesta 2006 alkaen ollut puun myyntitulojen verotusta. Verokannustimet voisivat periaatteessa olla joko laajennettuja vähennysoikeuksia tai tulojen verovapauksia tai -kevennyksiä.

Kysymys on laaja ja monisyinen, ja empiiristä tutkimusta metsätalouden tukien ja verojen vaikutuksista on niukasti. Seuraavassa esitellään teoreettisten tutkimusten perusteella lyhyesti nykyisen metsäverotuksen pääpiirteitä sekä empiirisiä tuloksia julkisen tuen vaikutuksista keskittyen nuoren metsän hoitoon. Lopuksi arvioidaan kokoavasti mahdollisuuksia kehittää verotuksellisia vaihtoehtoja metsien hoidon julkiselle tuelle. Todettakoon heti alkuun, että lupaavia verokannustimia on hyvin vaikea löytää.

5.2. Puun myyntitulojen verotus ja metsänhoitotöiden kannustimet

Puun myyntitulojen verotus perustuu metsätalouden nettotuloon. Toisin sanoen kaikki metsätalouden menot ovat täysimääräisesti vähennettävissä metsätalouden verotettavasta pääomatulosta. Metsätalouden tuloja ja kustannuksia – maksettujen menojen mielessä – käsitellään siis periaatteessa symmetrisesti. Hakkuun jälkeen syntyvien uudistamiskulujen huomioon ottamiseksi osa verovuoden tulosta voidaan siirtää ns. menovarauksen avulla myöhemmin verotettavaksi.

Järjestelmä muistuttaa peruspiirteiltään nettomääräiseen realisoituun tuloon kohdistuvaa suhteellista veroa, joka tunnetaan kirjallisuudessa nimellä profit tax. Tämän on osoitettu sekä optimikiertoaikamallissa (Chang 1983) että kahden periodin kulutus-säästämismallissa (Ovaskainen 1992) olevan hakkuu- ja investointipäätösten suhteen neutraali, kun metsänomistajan oletetaan maksimoivan nykyarvoa tai sitä vastaava tuotanto- ja kulutus päätösten separoituvuus pätee (Hirshleifer 1970). Neutraalisuus edellyttää, että veroaste on muuttumaton yli ajan sekä metsänhoidon kustannukset täysimääräisesti vähennettäviä, jolloin vero muuttaa tulevia tuottoja ja kustannuksia samassa suhteessa. Mikäli kustannukset eivät ole vähennettäviä (yield tax), vero vaikuttaa kuten puunhinnan lasku (kustannusten suhteellinen nousu) ja vähentää investointeja (Ovaskainen 1992).

Joiltain osin Suomen myyntituloverotus poikkeaa profit tax -mallin perusmuodosta. Yksi eroavaisuus on vastikkeellisesti siirtyneen metsätilan hankintahinnan perusteella saatava ns. metsävähennys. Alkujaan suhteellinen pääomatulojen vero on nykyisin progressiivinen. Metsänhoitotöiden käsit-

telyn näkökulmasta ilmeisin eroavuus on, että metsänomistajan omatoimisesti tekemien töiden työ- kustannus (toisin kuin ulkopuolisille maksetut palkat) ei ole vähennettävissä. Metsänomistaja ei voi vähentää oman työnsä laskennallista kustannusta eikä myöskään puolisolleen tai alle 14-vuotiaalle lapselleen maksettua palkkausmenoa. Muille perheenjäsenille maksetun palkan voi vähentää, ellei maksettu korvaus ylitä sitä määrää, joka työstä olisi ollut maksettava vieraalle henkilölle.

Metsänomistajan puolisoineen omatoimisesti tekemien töiden epäsuotuisampi verokohtelu verrattuna ulkopuolisella teetettyihin töihin muodostaa ns. disinentiivin omatoimisuudelle. Yleisimmin omatoimisesti tehtäviä metsänhoitotöitä ovat energiapuun korjuun ja pystykarsinnan ohella taimien istutus sekä taimikonhoito ja nuoren metsän kunnostus (Hänninen ym. 2011). Taimikonhoidon osalta vaikutusta nykyisellään kompensoi tälle saatava julkinen tuki, koska myös omatoimisesti tehty taimikonhoito on tukikelpoista kuten ulkopuolisella teetetty. Metsänviljelylle, jossa omatoimisuus on vähintään yhtä merkittävää, tällaista tasoittavaa mekanismia ei ole.

5.3. Julkisen tuen vaikutus metsänhoitoon: esimerkkinä nuoren metsän hoito

Metsätalouden julkisten tukien käytössä suurimman yksittäisen erän on muodostanut aiemman Kemera-lain mukainen nuoren metsän hoidon tuki, joka kattoi taimikonhoidon ja nuoren metsän kunnostuksen. Nykyisessä 2016 voimaan tulleessa laissa tätä vastaavat taimikon varhaishoidon ja nuoren metsän hoidon tuet. Ajoissa tehty taimikonhoito on metsikön jatkokehitykselle keskeinen toimenpide. Eri työlajeista nuoren metsän hoidon tuen vaikutuksia on myös tutkittu ehkä eniten.

Ovaskainen ym. (2006) osoittivat teoreettisesti, että töiden yksityistä rajakustannusta pienentävä tuki edistää nuoren metsän hoitoa. Empiiristen tulosten mukaan tuki lisäsi selvästi sekä hoitotöiden tilakohtaista todennäköisyyttä että tehtyä määrää. Ovaskaisen ym. (2016) tutkimus vahvisti aiempia tuloksia julkisen tuen nuoren metsän hoitoa edistävästä vaikutuksesta. Tuki oli lisännyt nuoren metsän hoitotöitä keskimäärin runsaalla 50 prosentilla, minkä mukaan toteutuneesta työmäärästä runsas kolmasosa oli tuen aikaan saamaa. Lisäksi julkisen tuen havaittiin lisänneen metsänomistajien omaa panostusta nuoren metsän hoitoon. Suomessa, toisin kuin joissain muissa maissa, julkisella tukirahoituksella ei siis ole ollut yksityistä rahoitusta korvaavaa vaikutusta vaan sitä edistävä ns. vipuvaikutus. Taustalla on ilmeisesti Suomen metsäneuvonta, joka vaikuttaa sekä lisäämällä tuen tunnettuutta ja käyttöä että suorana informaatio-ohjauksena.

5.4. Voitaisiinko julkinen tuki korvata verokannustimilla?

Vaikka ajatus erillisen tukijärjestelmän korvaamisesta verotukseen liitettävillä kannustimilla on ensi näkemältä houkutteleva, nykyiseen puun myyntitulojen verotukseen on vaikea lisätä erityistä metsänhoitoa kannustavaa elementtiä, koska periaatteessa kaikki metsätalouden menot ovat jo nykyisin täysimääräisesti vähennettäviä. Uskottavuuden ja hyväksyttävyyden vuoksi kannustimen tulee näyttää luonteeltaan, ei keinotekoiselta tai mielivaltaiselta. Lisäksi on syytä muistaa, että verotuksen pää-tarkoitus on verotulon kerääminen. Tähän tarkoitukseen on perinteisesti haluttu käyttää mahdollisimman neutraaleja veroja, ja neutraalisuus oli myös puun myyntitulojen verotukseen siirryttäessä lähtökohtana.

Yleisesti on syytä varoa tuomasta verotukseen järjestelmää monimutkaistavia ja sen perusteita rapauttavia lisäelementtejä. Varoittava esimerkki tästä on metsien aiempi pinta-alaverotus, josta erityisesti 1991 lisätyt lukuisat, keskimääräisen tuoton verotuksen lähtökohdan kanssa ristiriidassa olleet tilakohtaiset vähennykset tekivät mutkikkaan sekajärjestelmän (ks. esim. Leppänen ja Hänninen 2014, s. 17). Puun myyntitulojen verotuksen alkujaan melko selkeää perusajatusta, johon ns. metsävähennys ja progressio ovat jo tuoneet hämärtäviä elementtejä, on tuskin syytä enää sekoittaa.

5.4.1. Omatoimisten töiden työkustannuksen vähennettävyys

Puun myyntitulojen verotukseen liitettäviä kannustimia, joilla julkinen tuki voitaisiin korvata säilyttäen metsänhoidon kannustimet ja työmäärät edes likimain entisellään, on siis vaikea löytää. Ainoita harkitseminen arvoisia mahdollisuuksia olisi omatoimisten töiden työkustannuksen säätäminen vähennyskelpoiseksi. Tämä voisi osittain – mutta vain osittain – korvata julkisen tuen poistumisen vaikutuksia lähinnä taimikonhoidossa ja nuoren metsän hoidossa, jotka ovat tuetuista työlajeista metsätaloudellisesti tärkeimpiä ja yleisimpiä omatoimisesti tehtäviä. Metsätaloudessa kamppaillaan taimikoiden kasvavien hoitorästien kanssa muun muassa ulkopuolisen työvoiman vaikean saatavuuden vuoksi.

Laskennallinen vähennys hehtaarilta olisi käytännössä helppo määrittää keskimääräisten työkustannusten perusteella. Vaikeutena on se, että verovähennys edellyttäisi tehdyn työmäärän todentamista ja työn laadun valvontaa tavalla tai toisella samoin kuin julkinen tukikin. Ellei haluta luottaa pelkästään omavalvontaan, verokannustin ei taimikonhoitoa ajatellen ilmeisesti olisi hallinnollisesti juurikaan kevyempi eikä yksinkertaisempi verrattuna suoraan julkiseen tukeen.

Omatoimisen työn epäsuotuisaa verokohtelua voidaan kuitenkin pitää myös yleisemmin perusteettomana. Vaikka muun muassa lisääntynyt etämetsänomistus ja metsätyöhön tottuneen omistajasukupolven väistyminen rajoittavat omatoimisuuden mahdollisuuksia, siihen kannustava verokohtelu voisi osaltaan edistää hoitotöiden tekoa. Nyt tuetuissa töissä, kuten taimikonhoidossa, omatoimisen työn työkustannuksen vähennettävyys korvaisi tuen mahdollista poistumista, metsän istutuksessa, jota ei nykyisinkään tueta, se merkitsisi uutta kannustinta. Vaikka puun myyntitulojen verotuksessa onkin pääperiaatteena, että vähennyskelpoisia kustannuksia ovat vain todelliset maksetut menot, tämä ei voine olla este omatoimisen työn laskennallisen työkustannuksen vähennettävyydelle. Pääperiaatteesta on jo nykyisellään tehty merkittävä poikkeus erityisesti sallimalla tilalle tehtyjen matkojen kulujen vähentäminen laskennallisina tai arvionvaraisina.

Omatoimisen työn osuus on ollut hyvinkin merkittävä istutuksessa sekä Kemera-tuen piirissä olevista työlajeista etenkin taimikoiden ja nuorten metsien hoidossa. 1990-luvulla taimikonhoidon ja nuoren metsän kunnostuksen koko työmäärästä (tukirahoituksella ja ilman tukea tehdyt) tehtiin metsänomistajatutkimusten mukaan omatoimisesti noin 2/3 (Koho ym. 2004). Vielä 2000-luvulla omatoimisuuden osuus oli taimikonhoidossa edelleen noin 2/3 ja nuoren metsän kunnostuksessa hieman yli puolet koko työmäärästä (Hänninen ym. 2011). Pelkästään Kemera-rahoitettuja kohteita koskevien Metsäkeskuksen tietojen mukaan omatoimisesti tehty osuus tuetusta taimikonhoidosta laski jaksolla 2007–2013 runsaan 35 prosentin tasolta noin 30 prosenttiin ja tuetussa nuoren metsän kunnostuksessa vajaasta 25:stä vajaaseen 15 prosenttiin.

Omatoimisen työn osuudessa koko yksityismetsänomistajakuntaa edustavien tutkimusten ja Metsäkeskuksen tietojen välillä näkyvä tasoero johtuu tarkasteluajankohtien eron ohella siitä, että metsänomistajatutkimuksissa ovat mukana tuettujen töiden lisäksi myös sellaiset omatoimiset työt, joihin Kemera-tukea ei ole haettu ja jotka eivät siten näy Metsäkeskuksen tiedoissa. Tällaisten ”omaehtoisten”, ilman tukea tehtyjen töiden määrällisestä osuudesta ei ole suoraa tietoa, mutta tutkimuksista voidaan päätellä että niitä tehdään. Jaksolla 2004–2008 taimikonhoitoa oli tehnyt tai teettänyt 50 prosenttia ja nuoren metsän kunnostusta 36 prosenttia metsänomistajista, mutta Kemera-rahoitusta nuoren metsän hoitoon oli saanut vain 29 prosenttia metsänomistajista (Hänninen ym. 2011). Molemmat tietolähteet antavat samansuuntaisen kuvan omatoimisen työn osuuden alenevasta kehityksestä.

5.4.2. Ensiharvennus- ja pienpuun myyntitulon verovapaus

Ajallaan tehdyt ensiharvennukset ovat puuntuotannollisesti erittäin tärkeitä, mutta vähäisen kertymän ja leimikkojen lähes olemattoman kysynnän vuoksi taloudellisesti vaikeasti toteutettavia. Ensiharvennusleimikosta saatavan puun myyntitulon verovapaus voisi jossain määrin edistää ensihar-

vennuksia. Myös energiapienpuun keruuta, jota nyt tuetaan nuoren metsän hoidon yhteydessä, voitaisiin tukea pienpuun myyntitulon verovapaudella. Ilmeinen ongelmakohta kuitenkin on, että tietyn tulon ollessa verovapaata sen hankinnasta aiheutuneet menot eivät yleisen verotuskäytännön mukaan ole vastaavasti vähennyskelpoisia.

Jotta vältettäisiin markkinahäiriöt, joita liittyi aiemmin kokeiltuun harvennushakkuiden määrääkaiseen veronkevennykseen, verovapauksien tulisi olla pysyviä. Jotta verovapaudet eivät kannustaisi laiminlyömään taimikonhoitoa ensiharvennus- tai pienpuukertymän kasvattamiseksi, tulisi asettaa esimerkiksi yläraja kertymän määrälle hehtaarilta (pienpuun keruun tuella on nykyisellään alaraja).

5.5. Loppupäätelmä

Edellä on käynyt ilmi, että puun myyntitulojen verotukseen liitettäviä kannustimia, joilla julkinen tuki voitaisiin korvata säilyttäen metsänhoidon kannustimet edes likimain entisellään, on vaikea löytää. Koska metsätulojen hankkimisesta aiheutuneet menot ovat järjestelmässä jo nykyisellään täysimääräisesti vähennettävissä, siihen olisi vaikea liittää luontevia kannustimia edes julkisen tuen lisäksi, vielä vähemmän tukien korvaamiseksi kokonaan.

Edellä pohdittu omatoimisten metsänhoitotöiden työkuustannuksen vähennettävyyys vaikuttaisi potentiaalisesti omatoimisiin metsänomistajiin ja saattaisi korvata tukien poistumisen vaikutusta tietyissä, omatoimisesti tehtäväksi sopivissa työlajeissa. Vaikka omatoimisen työn osuus kaikkiaan tehdyistä työmääristä on parin viime vuosikymmenen aikana pienentynyt, omatoimisuus on erityisesti taimikonhoidossa edelleen merkittävä tekijä ja voimavara, jonka merkitystä korostaa palkatun työvoiman vaikea saatavuus.

Viitteet

- Chang, S.J. 1983. Rotation age, management intensity, and the economic factors of timber production: Do changes in stumpage price, interest rate, regeneration cost, and forest taxation matter? *Forest Science* 29(2): 267–277.
- Hirshleifer, J. 1970. *Investment, interest, and capital*. Prentice-Hall, London.
- Hänninen, H., Karppinen, H. & Leppänen, J. 2011. *Suomalainen metsänomistaja 2010*. Metlan työraportteja 2008. 94 s.
- Koho, R., Hänninen, H., Karppinen, H. & Ovaskainen, V. 2004. Omatoimisuus metsätaloudessa. *Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja* 912. 41 s.
- Leppänen, J. & Hänninen, H. 2014. Metsäverotus – vaihtoehtojen tarkastelua. *Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus* 18/2015.
- Ovaskainen, V. 1992. Forest taxation, timber supply, and economic efficiency. *Seloste: Metsäverotus, puun tarjonta ja taloudellinen tehokkuus*. *Acta Forestalia Fennica* 233. 88 s.
- Ovaskainen, V., Hänninen, H., Mikkola, J. & Lehtonen, E. 2006. Cost sharing and private timber stand improvements: A two-step estimation approach. *Forest Science* 52(1): 44–54.
- Ovaskainen, V., Hujala, T., Hänninen, H. & Mikkola, J. 2016. Cost sharing for timber stand improvements: Inducement or crowding out of private investment? *Luonnonvarakeskus, käsikirjoitus*, 34 s.

6. Yrittäjävähennys

Jani Laturi, Jussi Lintunen ja Jussi Uusivuori, Luke

6.1. Veromuutos

Pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelmassa (Ratkaisujen Suomi, 2015) ehdotettu viiden prosentin yrittäjävähennys merkitsee 1,5 prosenttiyksikön veronalennusta 30 prosentista 28,5 prosenttiin. Tämä tarkoittaa käteen jäävän puun myyntitulon osuuden kasvua 2,1 prosentilla (70 % → 71,5 %). Seuraavassa arvioidaan sitä, miten veromuutos vaikuttaisi tavoitteiltaan erityyppisiin metsänomistajiin.

6.2. Vaikutus puuntarjontaan

Puun myyntitulojen vero kohdistuu metsätalouden tuottamaan voittoon, joten veroa pidetään yleisesti nettohyötyä maksimoiville metsänomistajille neutraalina. Heille veron muutoksella ei siis lähtökohtaisesti ole käyttäytymisvaikutusta, vaikka veron laskeminen skaalaa käteen jäävien puunmyyntitulojen ja siten metsän arvoa ylöspäin. Veron neutraalisuus ilmenee niin, että veromuutos ei muuta nettohyötyä maksimoivien metsänomistajien reservaatihintoja. Reservaatiohinta on alin puunhinta, jolla metsänomistaja on halukas puun myyntiin tällä hetkellä sen sijaan että siirtäisi myyntipäätöstä yhden kasvukauden eteenpäin (tarkemmin liite 6.1).

Jos metsänomistaja arvostaa puunmyyntitulojen lisäksi myös muita arvoja (on siis monitavoitteinen), ei puun myyntitulojen vero ole neutraali. Veronalennus alentaa monitavoitteisten metsänomistajien reservaatihintoja ja pienentää myyntivoittoveron vääristävää markkinavaikutusta. Reservaatiohinta laskee sitä enemmän, mitä enemmän metsänomistaja painottaa muita arvoja kuin puunmyyntituloja. Reservaatiohinnan muutoksen suuruus on kytköksissä käteen jäävän puun myyntitulon muutokseen, sillä tämä asettaa teoreettisen ylärajan muutoksen suuruudelle. Koska tämä muutos on pieni – vain 2,1 prosenttia – on myös reservaatihinnan muutos pieni.

Reservaatiohintamuutosten vuoksi monitavoitteisten metsänomistajien halukkuus hakkusiin kasvaa, ja osa aikaisemmin hakkuista pidättäytyneistä metsänomistajista saattaa aloittaa hakkuut. Pitkällä aikavälillä aikaistetut hakkuut voivat johtaa hakkuukertymän pienemiseen puuston kokonaisvolyymien pienentyessä monitavoitteisten metsänomistajien metsissä. Nettohyötyä painottavien metsänomistajien osuus puuta myyvistä metsänomistajista pienenee, kun monitavoitteiset metsänomistajat ottavat heidän paikkansa puumarkkinoilla. Kokonaisvaikutuksena puun tarjontakäyrä siirtyy hieman alaspäin reservaatihintojen muutosten mukaisesti, eli puun tarjonta kullakin hinnalla kasvaa. Puun markkinahintojen muutos on vähäinen.

6.3. Puumarkkinavaikutukset Suomessa vuoteen 2040

Paljonko puun hinta laskee ja hakkuut lopulta kasvavat, riippuu myös puunkysynnästä. Hakkuiden lisäystä rajoittaa erityisesti kysynnän muutos, kun hinta alenee hieman. Tätä raporttia varten markkinavaikutusten arviointi tehtiin Luken FinFEP-mallilla (Lintunen ym. 2015).

Mallilaskelmilla tuotettiin veromuutoksen vaikutusarviolle yläraja, sillä malliajoissa yrittäjävähennys asetettiin koskemaan kaikkia metsänomistajia. Tarkastelussa käytettiin apuna neljää lopputuotteiden kysyntäskenaarioita, jotta yrittäjävähennyksen vaikutuksia voidaan tarkastella erilaisissa kysyntätilanteissa. Tässä raportissa on esitetty tulokset vain kahdesta ääriskenaariosta: *Matala* -skenaario kuvaa tilannetta jossa metsäteollisuuden kaikkien tuotteiden kysyntä vähenee ja vastaa- *Korkeassa* kaikkien tuotteiden kysyntä kasvaa. Malliajojen tarkasteluhorisontti oli 30 vuotta.

Taulukko 6.1. Yrittäjävähennyksen aiheuttamat suhteelliset muutokset (%) metsäsektorilla vuoteen 2035 saakka. Yrittäjävähennystä on tarkasteltu kahdessa lopputuotekysyntä-skenaariossa (Korkea- ja Matala). Muutokset on ilmaistu prosentteina verrattuna saman skenaarion tulokseen ilman yrittäjävähennystä.

Kysyntä	Hakkuut			Puun hinta				Metsätalous					Metsäteollisuuden tuotanto	
	Määrä	Pääteh. PA	Harv. PA	Mänty kuitu	Mänty tukki	Kuusi kuitu	Kuusi tukki	Tulot	Kustannukset	Tulos (brutto)	Verot	Tulos (netto)	Massat, kartongit ja paperi	Sahatavara
Korkea	0,4	0,0	-3,4	-0,6	-0,7	-0,5	-0,4	-0,2	1,2	-0,7	-5,6	1,4	0,1	0,2
Matala	0,4	0,2	-3,4	-0,5	-0,7	-0,4	-0,4	-0,1	1,5	-0,8	-5,7	1,4	0,1	0,3

Tulokset laskelmista on esitetty taulukossa 6.1 suhteellisina muutoksina koko 30 vuoden tarkastelujakson osalta verrattuna malliajoon nykyisellä 30 prosentin pääomatuloverolla. Herkkyyštarkasteluna mallia ajettiin myös 27 prosentin pääomatuloverolla, eli jos yrittäjävähennys olisi kaksinkertainen (10 %). Herkkyyštarkastelun tulokset on esitetty liitteessä 6.2.

Yrittäjävähennyksen vaikutus on suhteellisesti samansuuruinen riippumatta käytetystä lopputuotteiden kysyntäskenaarioista. Veron alennus kohdistuu eri tavalla tavoitteiltaan erilaisiin metsänomistajiin. Alennus lisää monitavoitteisten metsänomistajien valmiutta hakkuisiin, mikä lisää puun tarjontaa ja siten laskee puun hintaa. Puun hinnan alennus vähentää vastaavasti puunmyyntituloja painottavien metsänomistajien hakkuita. Kokonaisuudessaan veron alennus lisää hakkuumääriä vain lievästi (noin 0,4 %), mutta jakauma harvennus- ja pätehakkuiden välillä muuttuu. Harvennushakkuupinta-ala vähenee kaikilla metsänomistajatyypeillä. Pätehakkuut kasvavat monitavoitteisten metsänomistajien metsissä ja puunmyyntituloja painottavien metsänomistajien teettämät pätehakkuut lievästi vähenevät. Puun tuontiin veronmuutoksella on erittäin pieni vähentävä vaikutus.

Yrittäjävähennys laskee raakapuun markkinahintaa lievästi (noin 0,4 – 0,7 %). Hakkuiden lisääntyminen ja kohdentuminen erilaisiin metsiin lisää metsänhoidon kustannuksia. Puun hinnan laskun johdosta metsätalouden voitto ennen veroja pienenee veromuutoksen johdosta hieman (noin 0,7 – 0,8 %). Veron alennuksen takia metsätalouden tulos verojen jälkeen kasvaa vähän (noin 1,4 %). Suurin yrittäjävähennyksen vaikutus kohdistuu valtion verotuloihin metsätalouden pääomatulosta, joka pienenee noin 5,6 – 5,7 prosenttia. Metsäteollisuus, etenkin tukkipuuta käyttävä, hyötyy alentuneesta raakapuun hinnasta ja teollisuuden tuotanto kasvaa n. 0,1 – 0,3 prosenttia.

6.4. Johtopäätökset

- Verokertymä puunmyyntituloista laskee (enintään noin 5 %)
- Metsätalouden kannattavuus (verojen jälkeen) paranee, vaikka puun hinta hieman laskee. Monitavoitteisten metsänomistajien kohdalla huojennus pienentää myös myyntivoittoveron vääristävää markkinavaikutusta.
- Puuta käyttävä teollisuus hyötyy hieman alenneesta puun hinnasta
- Puunmyyntituloja painottavien metsänomistajien hakkuut vähenevät huojennuksen markkinavaikutusten eli puun hinnan laskun vuoksi. Huojennuksella ei ole suoria vaikutuksia puunmyyntituloja painottavien (yrittäjämäisten) metsänomistajien hakkuisiin.
- Mitä enemmän huojennus koskee vain yrittäjämäisiä metsänomistajia, sitä pienemmät vaikutukset kaiken kaikkiaan ovat lukuun ottamatta verokertymää. Huojennuksen piirissä olevien metsänomistajien verorasitus pienenee noin viisi prosenttia riippumatta huojennuksen kohdentumisesta.

Viitteet

- Lintunen, J., Laturi, J. & Uusivuori, J. 2015. Finnish Forest and Energy Policy Model (FinFEP): A Model Description. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 59/2015. 31 s.
- Ratkaisujen Suomi. Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma. 29.5.2015. Valtioneuvoston kanslia. Hallituksen julkaisusarja 10/2015. 35 s.

Liite 6.1. Yrittäjävähennys ja reservatiorhinat

Päättehakkuumalli (Hartman):

$$v_a = \max\{(1 - \tau)p_t q_a + LEV, A_a + \beta v_{a+1}\},$$

Jossa metsänomistaja valitsee päättehakkuumalliin ja odottamisen väliltä. Tästä voidaan laskea reservatiorhinat, jolla metsänomistaja on valmis hakkaamaan:

$$\pi_a = \frac{A_a + \beta v_{a+1} - LEV}{(1 - \tau)q_a}.$$

Nettonykyarvoa maksimoivalla metsänomistajalla ei ole termiä A_a . Jos vero τ muuttuu, muuttuvat metsän odotettu arvo ja paljaan maan arvo myös samoin. Tällöin siis reservatiorhinat on muuttumaton, ja vero on käyttäytymisvaikutuksiltaan neutraali. Monitavoitteisella metsänomistajalla eivät metsän ja paljaan maan arvot nouse yhtä paljon, koska ei-rahalliset arvot sitovat hänen kokemaa maan arvoa. Tällöin veron muutos muuttaa reservatiorhinat.

Liite 6.2 Herkkyystarkastelu

Herkkyystarkastelu, jossa on oletettu kaksinkertainen yrittäjävähennys (pääomatulovero tippuu 27 %:iin) aiheuttamat suhteelliset muutokset metsäsektorilla vuoteen 2050 saakka. Yrittäjävähennyistä on tarkasteltu kahdessa lopputuotekysyntä-skenaariossa (Korkea- ja Matala). Muutokset on ilmaistu prosentteina verrattuna saman skenaarion tulokseen ilman yrittäjävähennystä.

Kysyntä	Hakkuut			Puun hinta				Metsätalous				Metsäteollisuuden tuotanto		
	Määrä	Päätteh. PA	Harv. PA	Mänty kuitu	Mänty tukki	Kuusi kuitu	Kuusi tukki	Tulot	Kustannukset	Tulos (brutto)	Verot	Tulos (netto)	Massat, kartongit ja paperi	Sahatavara
Korkea	0,5	0,9	-4,3	-0,9	-1,2	-0,7	-0,6	-0,3	0,5	-0,6	-10,5	3,7	0,2	0,4
Matala	0,5	1,0	-4,5	-0,9	-1,2	-0,6	-0,6	-0,2	0,6	-0,6	-10,5	3,7	0,2	0,4

7. Sukupolvenvaihdoshuojennus metsänomistajille

Jani Laturi, Jussi Lintunen ja Jussi Uusivuori, Luke

7.1. Johdanto

Tässä luvussa tarkastellaan kahta ehdotettua sukupolvenvaihdoksen huojennusmallia (SPV-huojennus). Ensimmäinen SPV-huojennusjärjestelmä perustuu perintöveron pohjalta laskettavaan huojennuspohjaan, jota voidaan hyödyntää puunmyyntitulojen verovähennyksenä. Kutsumme tätä verovähennykseen perustuvaa mallia *verovähennysmalliksi*. Toinen järjestelmä on luonteeltaan erilainen ja perustuu alennetun lahja- ja/tai perintöveron sekä MYEL-eläkemaksun yhdistelmään, josta käytetään jatkossa nimitystä *eläkevakuutusmalli*. SPV-huojennusjärjestelmien vaikutuksia tarkastellaan taloustieteen pohjalta olettaen, että metsänomistajat tuntevat järjestelmien yksityiskohdat ja pyrkivät hyödyntämään näitä lisätäkseen varallisuutensa nykyarvoa muiden tavoitteidensa asettamisissa rajoissa. Havaitut käyttäytymisvaikutuksia verrataan nykyiseen perintö- ja lahjaverojärjestelmään.

Metsätalouden kannalta perintö- ja lahjaverolla on merkitystä senkin takia, että vain pieni osa metsämaan omistajavaihdoksista tapahtuu Suomessa vapaina kauppoina muiden kuin sukulaisten välillä. Valtaosa metsistä siirtyy sukulaisten välillä joko perintönä, lahjanluonteisena kauppana tai lahjoituksena. Myös metsänomistajarakenteen ikääntymiskehitys on altistanut metsätalouden ja puumarkkinat Suomessa entistä voimakkaammin perintöveron vaikutuksille.

7.2. Nykyjärjestelmä

Suomessa perintö- ja lahjavero määräytyvät progressiivisesti perinnön ja lahjan käyvän arvon mukaan (taulukko 7.1). Molemmat verot on jaettu kahteen veroluokkaan. Arvoltaan riittävän vähäiset lahjat ja perinnöt on vapautettu verosta. Lahjojen tapauksessa tämä raja on 4 000 euroa ja perinnöissä 20 000 euroa. Lahjojen verotus onkin perintöjen verotusta voimakkaampaa, mutta miljoonan ylittävästä lahjan ja perinnön arvosta peritään samansuuruinen rajavero (20 % veroluokassa I ja 36 veroluokassa II).

Metsätilan arvo lasketaan lahjan ja perinnön osana sen käyvän arvon mukaisesti. Siten lahja- ja perintöverot ovat sellaisenaan käytössä myös metsätilojen osalta.

Taulukko 7.1. Perintö- ja lahjaveron rajaveroprosentit vuodesta 2015 alkaen.

Perintövero 1.1.2015			Lahjavero 1.1.2015		
I veroluokka			I-veroluokka		
Perinnön arvo	Vero alarajan kohdalla euroina	Veroprosentti ylimenevästä osasta	Verotettavan osuuden arvo euroina	Vero alarajan kohdalla euroina	Veroprosentti ylimenevästä osasta
20 000 – 40 000	100	8	4 000 – 17 000	100	8
40 000 – 60 000	1 700	11	17 000 – 50 000	1 140	11
60 000 – 200 000	3 900	14	50 000 – 200 000	4 770	14
200 000 – 1 000 000	23 500	17	200 000 – 1 000 000	25 770	17
1 000 000 –	159 500	20	1 000 000 –	161 770	20
II veroluokka			II-veroluokka		
Perinnön arvo	Vero alarajan kohdalla euroina	Veroprosentti ylimenevästä osasta	Verotettavan osuuden arvo euroina	Vero alarajan kohdalla euroina	Veroprosentti ylimenevästä osasta
20 000 – 40 000	100	21	4 000 – 17 000	100	21
40 000 – 60 000	4 300	27	17 000 – 50 000	2 830	27
60 000 – 1 000 000	9 700	33	50 000 – 1 000 000	11 740	33
1 000 000 –	319 900	36	1 000 000 –	325 240	36

7.3. Verovähennysmalli

7.3.1. Perusteet

Tarkastellussa verovähennysmallissa lahjavero luo verovähennyspohjaa, jota voidaan hyödyntää puunmyyntitulojen pääomatuloerotuksessa verovähennyksenä. Vähennyspohjaa muodostuu siis lahjaverosta mutta ei perintöverosta. Koska lahjaverotus on lähtökohtaisesti voimakkaampaa kuin perintöverotus, on huojennuksen oltava riittävän voimakas ollakseen taloudellisesti kannattava valinta metsänomistajalle. Mallissa SPV-huojennus myönnetään tiloille, joiden arvo tai pinta-ala ylittää mallin parametrina säädetyn kynnsarvon ja verovähennyspohja on käytettävä määrääjassa sukupolvenvaihdon jälkeen.

Mallissa vähennyspohja lasketaan tilasta maksettavan lahjaveron perusteella niin, että vähennyspohja on osuus tästä verosta. Vähennyspohjan osuus lasketaan erityisen huojennuskertoimen ja tilan arvon mukaan määräytyvän skaalatekijän tulona. Arvoon perustuva skaalatekijä lasketaan metsätilan arvon osuutena, joka ylittää ennalta määrätyn kynnsarvon. Järjestelmässä siis vähennyspohja kasvaa tilan arvon mukaan siten, että sitä myönnetään vain määrätyn kynnsarvon ylittäneille tiloille, ja on sitä suurempi, mitä arvokkaampi tila on.

Vähennyspohjan laskennassa tilan arvo määritellään arvostuslain mukaisesti vuosituottoihin perustuen. Jos hehtaarikohtainen metsätilan arvo on hyvin alhainen, voidaan vähennyspohjan laskenta

perustaa myös tilan pinta-alaan. Näin vähennyspohjaa saavat myös ne tilat, jotka ovat pinta-alaltaan suuria, vaikka vuosituotot olisivatkin alhaisia, kuten usein on Pohjois-Suomessa.

7.3.2. Verohyöty

Verovähennyspohjan suuruus määräytyy tilan ominaisuuksien ja verovähennysmallin parametrien perusteella. Lähtökohtana on tilan käypään arvoon V perustuva lahjaveron suuruus $T(V)$. Lisäksi malli huomioi tilan pinta-alan X ja arvostamislain mukaisen laskennallisen arvon $V_0 = 10\bar{R}_0X$, jossa \bar{R}_0 on tilan metsiköiden arvostamislain mukaisten vuosituottojen pinta-alapainotettu keskiarvo. Mallin parametreja ovat arvon ja pinta-alan kynnyksarvot V_{\min} ja X_{\min} sekä huojennuskerroin h . Verovähennyspohjan laskennassa käytetään lisäksi pääomatulojen oletusveroastetta $t_0 = 0.3$.

Verovähennys kohdistuu lahjan arvoon, joten suurin mahdollinen verohyöty voidaan esittää lausekkeena

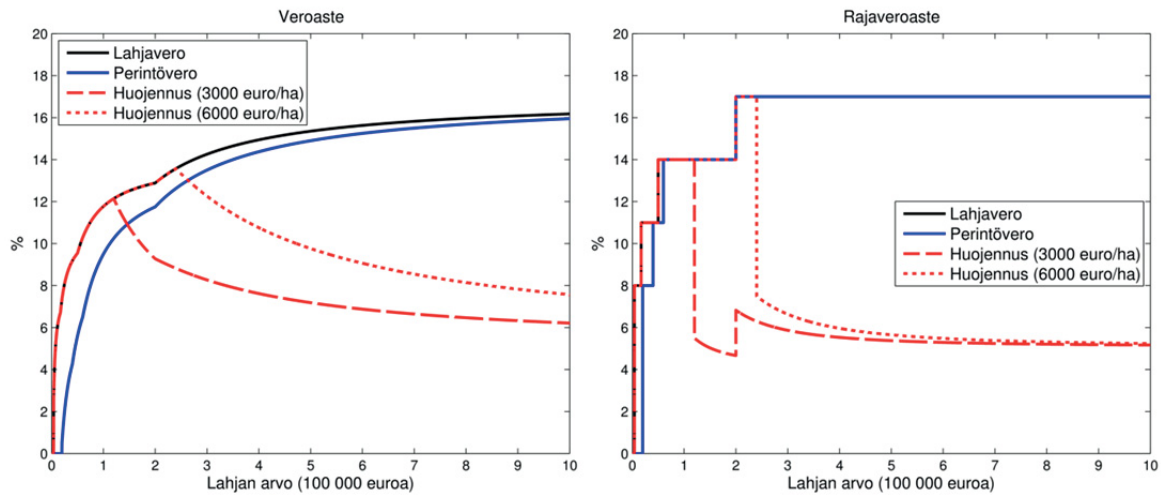
$$\max \left\{ 1 - \min \left[\frac{V_{\min}}{V_0}, \frac{X_{\min}}{X} \right], 0 \right\} \frac{t}{t_0} hT(V),$$

missä t on puunmyyntitulon veroprosentti. Nähdään että vähennyspohja ja siten verohyöty rajataan tiloille, jotka ylittävät kynnyksarvon V_{\min} tai vaihtoehtoisesti kynnyspinta-alan X_{\min} . Suurin mahdollinen verohyöty kasvaa tilan koon kasvaessa, koska sekä lahjaveron $T(V)$ että arvoon perustuva skaalatekijä kasvavat tilan koon myötä. Hyvin suurilla tiloilla suurin mahdollinen verohyöty lähestyy rajaa $hT(V)t/t_0$, eli huojennuskerroin h ilmaisee suhteellisen verohyödyn suuruuden.

Kuvissa 7.1 on esitetty verovähennysmallin vaikutus verotukseen kahden erilaisen tilan tapauksessa: toinen tila on taimikkovaltainen ja sen keskimääräinen käypä hehtaariarvo on 3 000 euroa/ha ja toinen runsaspuustoisempi, keskimääräiseltä hehtaariarvoltaan 6 000 euroa/ha. Käytetyillä parametreilla⁸ huojennuksen saa 40 hehtaaria suuremmilla tiloilla. Punaiset viivat esittävät vähennysmallin tuottaman suurimman mahdollisen verohyödyn. Veroasteella tarkoitetaan veron määrää jaettuna lahjan/perinnön arvolla. Rajaveroaste kertoo puolestaan lahjan arvon lisäyksestä maksettavan veroprosentin. Rajaveroaste on tässä laskettu olettamalla lisäalan hehtaariarvon olevan yhteneväinen muuhun tilaan nähden. Jos rajavero lasketaan vähäisen hehtaariarvon lisäalaa käyttäen, rajaveroaste voi olla jopa negatiivinen (ks. alla). Lahjaveron ja perintöveron rajaveroasteet ovat yhteneväiset, mutta portaat ovat eri kohdissa.

Kuvista havaitaan, että kun tilan koko kasvaa, veroaste alkaa huojennuksen myötä laskea. Huojennuksen myötä lahjaveron veroaste alittaa nopeasti perintöveron (sininen viiva) veroasteen. Tämä on seurausta huojennuksen voimakkaasti alentamasta rajaveroasteesta. Vaikka taimikkovaltaisella tilalla näyttäisi muodostuvan suurempi verohyöty, voi tällaisilla tiloilla käytännössä olla vaikea saavuttaa verohyötyä täysimääräisesti, koska hakuumahdollisuuksia on vähän.

⁸ Esimerkkilaskelman parametriarvot: $V_{\min} = 40\,000$ euroa, $X_{\min} = 100$ ha, $\bar{R}_0 = 100$ euro/ha/vuosi, $h = 0.7$ ja yksinkertaisuuden vuoksi $t = t_0 = 0.3$.



Kuva 7.1. Verovähennysmallin vaikutukset veroasteeseen ja rajaveroasteen kahdella puustoltaan erilaisella metsätalalla.

7.3.3. Rajaveroaste

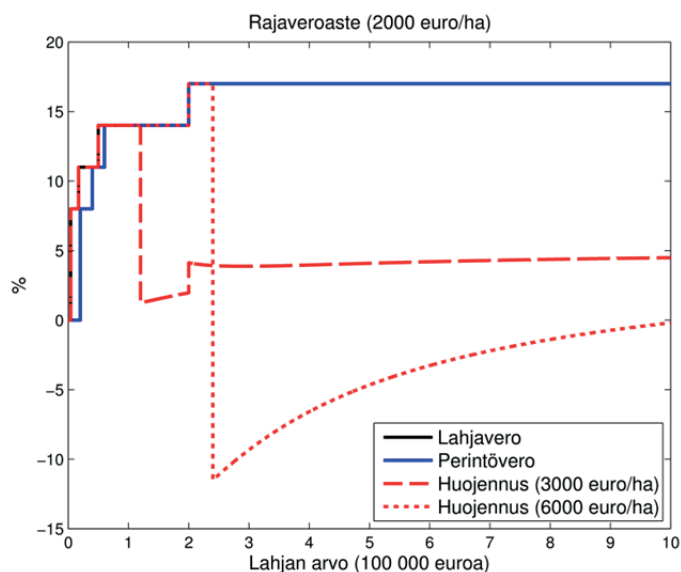
Vähennysjärjestelmän piirissä olevien tilojen rajaveroastetta tarkastellaan seuraavassa hieman lähemmin. Tarkastelu rajataan tiloihin, joissa arvostamislain mukainen hehtaarikohtainen arvo on riittävän suuri, jotta verokynnys määräytyy arvostamislain mukaisen arvon, eikä pinta-alan, mukaan. Rajaveroaste voidaan tällöin esittää muodossa

$$\left[1 - \max\left\{1 - \frac{V_{min}}{V_0}, 0\right\} \frac{t}{t_0} h\right] T'(V) - h \frac{t}{t_0} \frac{V_{min}}{V_0} \frac{T(V)}{V} \frac{V}{\tilde{v}X} I(V_0 > V_{min}),$$

missä ensimmäinen termi kuvaa järjestelmän pienentämää lahjaveroastetta $T'(V)$ ja toinen termi muutosta tilan arvostamislain mukaisen arvoon perustuvassa skaalatekijässä. Jälkimmäinen termi on voimassa vain, kun tilan laskennallinen arvo ylittää kynnyksen eli $V_0 > V_{min}$, jolloin funktio $I(V_0 > V_{min}) = 1$ (muulloin $I(V_0 > V_{min}) = 0$). Rajaveroaste on laskettu oletuksella, että tilan kokoa kasvatetaan metsiköllä – lisämetsällä –, jonka hehtaarikohtainen arvo on \tilde{v} . Nähdään, että jälkimmäinen termi riippuu muun muassa siitä, paljonko tilan laskennallinen arvo ylittää kynnyksen (V_{min}/V_0), veroasteesta ($T(V)/V$), mutta myös siitä, kuinka lisämetsän hehtaarikohtainen käypä arvo suhteutuu kantatilan keskimääräiseen hehtaarikohtaiseen käypään arvoon ($V/(\tilde{v}X)$).

Jos lisämetsän käypä arvo on alhainen, on termin vaikutus rajaveroon suuri. Termi vaikuttaa rajaveroa alentaen, joten äärimmäisessä tapauksessa käyvältä arvoltaan vähäisen metsäpalstan lisääminen voi alentaa huojennuksen jälkeistä lahjaveroa, vaikka tilan arvo kasvaa lisämetsän myötä. Toisin sanoen, rajaveroaste voi olla negatiivinen, ja lisämetsän hankkiminen verohyödyn vuoksi kannattavaa.

Kuvassa 7.2 on esitetty sellainen tilanne, jossa rajaveron laskennassa lisämetsäala on arvoltaan pienempi eli 2 000 euroa/ha toisin kuin kuvassa 7.1, jossa lisämetsän käypä arvo on sama kuin kantatilan keskimääräinen arvo. Kuvasta 7.2 havaitaan, että rajaveroaste voi olla merkittävästi negatiivinen ja tilanne on erityisen voimakas sellaisilla tiloilla, jotka ovat lähellä kynnyksen arvoa ja joiden käypä keskihehtaariarvo on korkea. Tällaisissa tilanteissa luopuva sukupolvi voi olla valmis maksamaan vähäarvoisista tiloista verohyödyn vuoksi niiden todellista puuntuotannollista arvoa enemmän voidakseen siirtää varallisuuttaan muita omistusmuotoja edullisemmin.



Kuva 7.2. Rajaveroaste tilanteessa, jossa tilaan lisätty metsäpalsta on käyvältä arvoltaan vähäisempi (2 000 euroa/ha) kuin muun tilan arvo (3 000 tai 6 000 euroa/ha).

7.4. Eläkevakuutusmalli

Eläkevakuutusmallissa lahja- ja perintöveroa huojennetaan MYEL-vakuutuksen piiriin kuuluvien metsänomistajien osalta. Järjestelmässä vaaditaan, että tilasta luopuva sukupolvi maksaa MYEL-vakuutusmaksua, eli ei ole vielä siirtynyt MYEL-vakuutuksen mukaisen eläkkeen piiriin. Vastaavasti tilan vastaanottava sukupolvi on veloitettu maksamaan MYEL-vakuutusmaksua. Mallin parametrit määrittävät lahja- ja perintöveron huojennuksen suuruuden. Tämän mallin yksityiskohtia ei tarvitse määrittää tarkemmin.

7.5. Vaikutusanalyysi

SPV-huojennusjärjestelmät voivat vaikuttaa sekä lahjan tai perinnön jättävään että lahjan tai perinnön saavaan sukupolveen. Jatkossa näihin sukupolviin viitataan termein luopuva ja vastaanottava. Vaikutustarkastelut kohdistuvat tässä sukupolvenvaihdon ajoitukseen, hakkuukäyttämiseen, tilakokoon, taloudelliseen hyvinvointiin sekä metsämarkkinoihin. Vaikutusanalyysi perustuu oletukseen, että molemmat sukupolvet ymmärtävät järjestelmien rakenteet ja pyrkivät hyötymään järjestelmistä omien tavoitteidensa mukaisesti. Vaikutukset on koottu oheisiin taulukoihin 7.2. ja 7.3.

Taulukko 7.2. Järjestelmien vaikutus sukupolvenvaihdoksen ajankohtaan sekä luopuvan ja vastaantottavan sukupolven puuntarjontaan.

Vaikutuskohde	Nykyjärjestelmä	Verovähennysmalli	Eläkemaksumalli
SPV:n ajankohta	<ul style="list-style-type: none"> Perintöverotus on kevyempää kuin lahjaverotus, joten järjestelmä ei kannusta aikaistamaan sukupolvenvaihdosta. Lahjojen ja perintöjen verotuksen suhteellinen ero pienenee, kun lahjan/perinnön arvo kasvaa. 	<ul style="list-style-type: none"> Aikaistaa SPV:ta, sillä verovähennyspohjaa kertyy vain lahjaverosta ja siten kannustaa lahjan antoon perinnön jättämisen sijaan. Järjestelmä kannustaa ajoittamaan SPV:tiin, että ikärakenne on painottunut lähelle hakkuuikää. Tämä voi vaikuttaa SPV:n ajankohtaan aikaistavasti tai myöhentäen. 	<ul style="list-style-type: none"> Aikaistaa SPV:ta, koska luopuvan sukupolvi ei voisi olla vielä MYEL-perusteisella vanhuuseläkkeellä.
Luopuvan sukupolven puuntarjonta	<ul style="list-style-type: none"> Ei tunnistettua vaikutusta. 	<ul style="list-style-type: none"> Kannustaa antamaan lahjat metsävarallisuutena. Tämän seurauksena luopuvan sukupolven kannattaa painottaa varallisuuttaan metsäomaisuuden suuntaan. Käytännössä tämä on tehtävissä kuluttamalla muuta varallisuutta ja vähentämällä hakkuita SPV:n läheistyessä, vaikka se johtaisi hieman ylipitkän kiertoaajan käyttöön. 	<ul style="list-style-type: none"> Kannustaa antamaan lahjat metsävarallisuutena. Tämän seurauksena luopuvan sukupolven kannattaa painottaa varallisuuttaan metsäomaisuuden suuntaan. Käytännössä tämä on tehtävissä kuluttamalla muuta varallisuutta ja vähentämällä hakkuita SPV:n läheistyessä, vaikka se johtaisi hieman ylipitkän kiertoaajan käyttöön.
Vastaantottavan sukupolven puuntarjonta	<ul style="list-style-type: none"> Nykyjärjestelmä voi verorasitteen myötä lisätä hakkuita lahjan tai perinnön saannin jälkeen. Nämä hakkuut voivat olla metsätalouden kannalta väärin ajoitettuja. Verorasite voi ohjata muuten passiivisia puunmyyjiä puumarkkinoille. 	<ul style="list-style-type: none"> Verovähennyspohjan hyödyntämiseksi puuta on myytävä. Tämä lisää hakkuita. Jos verohöydyn aikaraja on tiukka, voi verohöydyn tavoittelu johtaa metsätaloudellisesti liian varhain tehtäviin hakkuisiin. Verohöydyn tavoittelu voi ohjata muuten passiivisia puunmyyjiä puumarkkinoille. 	<ul style="list-style-type: none"> Verorasite voi lisätä hakkuita lahjan tai perinnön saannin jälkeen. Tämän on kuitenkin vähäisempää kuin nykyjärjestelmässä.

Taulukko 7.3. Järjestelmien vaikutukset tilakokoon, talouteen ja metsämaamarkkinoihin.

Vaikutuskohde	Nykyjärjestelmä	Verovähennysohjelma	Eläkemaksuohjelma
Tilakoko	<ul style="list-style-type: none"> Verorasite voi johtaa tilan osien myymiseen eli myyvän tilan pienenemiseen. Vastaa-vasti ostavien tilojen koko kasvaa. 	<ul style="list-style-type: none"> Edullinen verokohtelu kannustaa suurem-piin metsätiloihin, koska varallisuutta kan-nattaa siirtää metsinä. Tilakokoa voi olla kannattavaa kasvattaa arvoltaan vähäisillä metsiköillä. Tämä ko-hottaa arvostamislain mukaista suhteellis-ta verovähennystä, mutta tilan käypä arvo kohoaa vain vähän. Rajaverorasite voi olla jopa negatiivinen. Taimikkovaltaiset tilat voivat pyrkiä kasvat-tamaan tilakokoa hakkuukäisillä metsiköil-lä verohyödyn saamiseksi. Aleneva lahjaverorasite vähentää tarvetta myydä tilasta osia. 	<ul style="list-style-type: none"> Edullinen verokohtelu kannustaa suurem-piin metsätiloihin, koska varallisuutta kan-nattaa siirtää metsinä. SPV-huojennuksen piiriin pääsemiseksi metsänomistajan MYEL-työtulon tulee ylitt-ää vähimmäismäärä, mikä kannustaa kas-vattamaan tilakokoa. Aleneva lahja- ja perintöverorasite vähen-tää tarvetta myydä tilasta osia.
Taloudellinen vai-kutus	<ul style="list-style-type: none"> Alentaa metsätalouden kan-nattavuutta. 	<ul style="list-style-type: none"> Lisää metsätalouden kannattavuutta vero-rasitteen alenemisen myötä ja pienentää valtion pääomatuloverokertymää. 	<ul style="list-style-type: none"> Lisää metsätalouden kannattavuutta vero-rasitteen alenemisen myötä ja pienentää valtion lahja- ja perintöverokertymää.
Metsämaa-markkinavaiku-tukset	<ul style="list-style-type: none"> Voi joissain tapauksissa lisätä verorasitteen vuoksi tilojen tai tilojen osien tarjontaa. 	<ul style="list-style-type: none"> Verohyödyn optimointi voi lisätä taimikoi-den ja muiden käyvältä arvoltaan vähäis-ten metsiköiden kysyntää. Toisaalta tai-mikkovaltaisten tilojen luopuvat omistajat voivat lisätä hakkuukäisten metsiköiden kysyntää. Aleneva lahjaverorasite vähentää tarvetta myydä tilasta osia, mikä vähentää metsä-maan tarjontaa. 	<ul style="list-style-type: none"> Tilat voivat lisätä metsämaan kysyntää. Aleneva lahja- ja perintöverorasite vähen-tää tarvetta myydä tilasta osia, mikä vä-hentää metsämaan tarjontaa.

7.6. Johtopäätökset

Nykyjärjestelmä

Verotuksen rakenne kannustaa jättämään tilan perintönä, koska perintövero on lahjaverotusta kevyempää. Tilakoon ja siten perinnön tai lahjan arvon kasvaessa, veromuotojen aiheuttaman verorasitteen suhteellinen ero pienenee.

Lahja- ja perintöverorasite voi johtaa tilan osien myymiseen tai hakkuiden liialliseen aikaistamiseen.

Verovähennysmalli

Koska verovähennyspohja lasketaan vain lahjaverosta, kannustaa järjestelmä aikaistamaan sukupolvenvaihdosta.

Järjestelmä helpottaa sukupolvenvaihdoksia huojentamalla lahjaveroa ja vähentää lahjaverorasitteesta johtuvaa painetta myydä osia tilasta. Verohyöty kannustaa hakkuisiin.

Verohyödyn suuruus vaihtelee tiloittain sen mukaan, kuinka paljon tilalla on sukupolvenvaihdoksen jälkeisen määräajan kuluessa hakkuumahdollisuuksia.

Metsien kevyempi verokohtelu kannustaa siirtämään varallisuutta sukupolvien välillä metsävarallisuutena muiden varallisuusmuotojen sijasta. Tämä saattaa siis vääristää yhteiskunnassa varallisuuden jakautumista eri varallisuusmuotojen välillä. Huojennus voi ohjata metsää ”ylimäärin” tietyille omistajille verrattuna nykytilanteeseen. Lisäksi metsien kevyempi verokohtelu voi kannustaa tilakoon kasvattamiseen, mikä saattaa heijastua myönteisesti metsätalouden kannattavuuteen. Erityisesti järjestelmän rakenne voi kannustaa lisäämään tilakokoa käyvältä arvoltaan vähäisillä metsiköillä. Näin varsinkin silloin, kun tilan arvo on lähellä kynnyksarvoa.

Malli muuttaa lahjaveron suurien tilojen tapauksessa progressiivisesta regressiiviseksi, eli rajaveroaste laskee lahjan suuruuden kasvaessa.

Eläkevakuutusmalli

Malli kannustaa aikaistamaan sukupolvenvaihdosta, koska se edellyttää MYEL-vakuutusmaksujen maksamista luopuvalla sukupolvella, eli luopuja ei voi olla MYEL-eläkkeen saaja.

Järjestelmä helpottaa sukupolvenvaihdoksia huojentamalla lahja- ja perintöveroa ja vähentää perintö- tai lahjaverorasitteesta johtuvaa painetta myydä osia tilasta tai ennen aikaistaa hakkuita.

MYEL-kriteerit täyttäkseen metsänomistajalla tulee olla vähintään tietyn suuruinen työtulo eläkevakuutuksensa perusteena. Jotta eläkevakuutuksesta tuleva hyöty olisi mahdollisimman suuri, se kannustaa suurentamaan tilakokoa. Lisäksi metsien kevyempi verokohtelu kannustaa siirtämään varallisuutta sukupolvien välillä metsävarallisuutena, mikä voi myös kannustaa tilakoon kasvattamiseen.

Huojennusjärjestelmä alentaa arvoltaan suurten tilojen verotusta suhteessa arvoltaan pienempiin, eli vero muuttuu progressiivisesta regressiiviseksi.

8. Vaikutuslaskelmat metsätilan sukupolvenvaihdosten edistämisestä

Jussi Leppänen ja Harri Hänninen, Luke

8.1. Poliittikaangelman kuvaus

Suomessa metsätilan omistajanvaihdoksista valtaosa tapahtuu sukulaisten välillä joko perintönä, lahjanluonteisena kauppana tai lahjoituksena. Vapaita, ei-sukulaiskauppoja omistajanvaihdoksista on noin 15 prosenttia. Maatilat ja yritykset ovat oikeutettuja perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennuksiin, jos maatilalla tai yrityksessä jatketaan maa- ja metsätalouden harjoittamista. Maatilan eri toimintojen huojennukset on kytketty maatalouden jatkamiseen ja esimerkiksi yksinomaisten metsätalouden harjoittamisen jatkamista ei huojenneta.

Verohallinnon vuoden 2015 perintö- ja lahjaverotietokannan mukaan muiden kuin maataloutta harjoittavien metsänomistajien metsäkiinteistöstä luopumisikä oli keskimäärin 83 vuotta. Metsää perinnöksi jättäneet olivat keskimäärin 88-vuotiaita ja lahjoittaneet 71-vuotiaita. Vastaavasti metsää perineet olivat keskimäärin 51-vuotiaita mutta lahjan saajat 43-vuotiaita. Metsäkiinteistön luovutuksessa perinnöt olivat selvästi yleisempiä (72 %) kuin lahjat (28 %).

Koska metsätilojen luovutukset tapahtuvat yhä vanhempina, metsänomistajien keski-ikä mukaan lukien maanviljelijät on noussut jatkuvasti vuodesta 1990 alkaen (54 vuotta) ja on nyt hieman yli 60 vuotta. Ikääntymisen myötä metsien käytön aktiivisuus vähenee. Metsänomistajarakenteen ikääntymiskehitys on altistanut metsätalouden ja puumarkkinat Suomessa muita toimialoja voimakkaammin iäkkäiden metsänomistajien varaan ja muita toimialoja merkittävämmiin perintöveron vaikutuksille.

8.2. Perintö- ja lahjaveron nykytilanteessa

Suomessa perintö- ja lahjaveron määrät kasvavat progressiivisesti perinnön/lahjan käyvän arvon mukaan. Perintö- ja lahjaveron laskee edellisen sukupolven perinnönjättömotiivia, mikä voi alentaa perintöjen suuruutta tai mitä todennäköisimmin siirtää perinnönjättöajankohtaa myöhäisemmäksi.

Seuraava sukupolvi maksaa perintö- tai lahjaveron säästöistä, ottamalla lainaa, tai realisoimalla pääomaa esimerkiksi hakkaamalla metsää. Jos säästöjä ei ole ja lainaa ei saa järkevään hintaan (epätäydelliset pääomamarkkinat), nettohyötyä maksimoiva metsänomistaja joutuu perintöveron maksaakseen hakkaamaan metsiään suunniteltua aikaisemmin tai myymään osan metsätilasta. Metsätilan osan myynnistä saatavaa hintaa pienentävät kuitenkin omistajanvaihdoksesta aiheutuvat kustannukset, joten metsätilan osan myyntiä saattaa edeltää metsänomistajalle muodostunut pakko hakata metsää aikaisemmassa kehitysvaiheessa kuin olisi yhteiskunnallisesti tarkoituksenmukaista tai hakkuun jälkeisten metsänhoitotöiden laiminlyönti.

Myös monitavoitteinen metsänomistaja, joka arvostaa puuntuotannon ja hakkuutulojen ohella myös metsän virkistys- ja luontoarvoja, antaa perintö- ja lahjaveron alentaman varallisuustason vuoksi aiempaa vähemmän painoarvoa ei-puuntuotannollisille, aineettomille arvoille, mikä muuttaa hänen hakkuukäyttäytymistä kohti nettohyötyä maksimoivaa metsänomistajaa.

Perintö- ja/tai lahjaveron maksamiseksi metsätilan saaneen voi olla kannattavaa aikaistetun hakkuun sijasta myydä osa metsätilasta esimerkiksi silloin, jos metsien ikärakenne ei tue hakkuutulon käyttämistä veron maksuun ja pääomamarkkinoilta ei saada lainaa veron maksuun. Myynti pienentää kyseistä metsätilaa ja pienten tilojen lukumäärä kasvaa. Ostajana voi kuitenkin olla entuudestaan metsää omistava, kuten useimmiten on, jolloin ostajan metsätilan koko kasvaa.

8.3. Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennusmallien vertailu

Seuraavassa vertaillaan rinnakkain olemassa olevaan maatalojen ja yritysten sukupolvenvaihdoksiin sovellettua metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennusta ja uudenlaista maksetusta perintö- ja lahjaverosta tuloverotuksen kautta tehtävää hyvitystä (verovähennystä). Perintö- ja lahjaveron hyvitysmalleista käsitellään yksityiskohtaisemmin hallituksen esitysluonnoksen (Vanhanen 2016) mukaista ”metsälahjavähennystä”.

Nykyisen perintö- ja lahjaverohuojennuksen (PerVL 55§) laajennus metsänomistajille	Tuloverotuksesta tehtävä perintö- ja lahjaveron hyvitys raja-arvon perusteella
<p>Huojennuksen taustalla olisivat pääosin elinkeino- ja työllisyyspoliittiset tavoitteet. Metsätalous rinnastettaisiin täysin tai lähes täysin elinkeinona ja työpaikkana muihin elinkeinoin.</p> <p>Metsätilan perintönä tai lahjana saavalle myönnettäisiin huojennus perintö- tai lahjaverosta. Huojennussäännöksen soveltamista olisi vaadittava ennen perintö- ja lahjaverotuksen toimittamista eli perukirjassa tai lahjaveroilmoituksessa.</p> <p>Lahjanluontoisessa kaupassa, jos vastike on korkeintaan 50 prosenttia omaisuuden käyvästä hinnasta, lahjaveron maksettaisiin lahjan osuudesta huojennetuina arvostamisperusteina. Jos vastike ylittäisi 50 prosenttia käyvästä arvosta, lahjaveron ei pantaisi maksuun.</p> <p>Huojennus myönnettäisiin arvostamalla metsätila 40 prosenttiin arvostamislain mukaisesta arvosta. Tilan arvo pohjautuisi arvostamislain perusteella laskettuun puhtaaseen tuottoon kerrottuna kymmenellä ja tilan metsämaan alaan (tuottoarvo x metsämaan ala).</p>	<p>Huojennuksen taustalla olisivat pääosin metsäpoliittiset tavoitteet, mikä tarkoittaa että metsätalouden elinkeino- ja työllisyyspoliittiset tavoitteet mitattaisiin ainoastaan metsätalouden tuotteita jalostavien ja metsätaloudelle palveluja tarjoavien elinkeinon ja niiden työpaikkojen kautta.</p> <p>Saaja maksaisi täyden perintö- tai lahjaveron, mutta voisi vaatia metsätalouden pääomatulosta tehtävää perintö- tai lahjaveron hyvitystä, jos tilan arvostamislain mukainen arvo ylittää määrätyn raja-arvon. Hyvityksen voisi saada vain metsätalouden pääomatuloista.</p> <p>Raja-arvon avulla tavoiteltaisiin nykyisten metsätilojen pirstoutumisen välttämistä ja edelleen myös niiden kasvua. Raja-arvoon asti metsätilalle ei muodostuisi perintö- ja lahjaveron hyvitystä. Vähennyspohjaa kertyisi maksetusta verosta samassa suhteessa kuin arvostamislain mukainen raja-arvo ylittyy. Raja-arvolla voidaan säätää sitä, kuinka suurta joukkoa eli tuotto potentiaaliltaan kuinka suuria metsätiloja hyvitys koskee.</p> <p>Hyvitys voitaisiin myöntää sekä perinnöistä että lahjoista, mutta jos muita keinoja ei ole, ohjausvaikutuksen tehostamiseksi lahjalle huojennus voisi olla suurempi kuin perinnöille. Tällöin hyvitys voitaisiin mitoitaa esimerkiksi siten, että metsätalouden pääomatulon verosta voitulla hyvitetäisiin 50 % maksetun perintöveron ja 80 % lahjaveron määrästä.</p>
<p>Politiikkaehdotus</p> <p><i>Tätä ehdotusta ei ole viety valmistelussa eteenpäin. Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennus pohjautuisi perintö- ja lahjaverolain 55–57 §:iin ja MYEL-vakuutuksen sukupolvien välillä katkeamattomaan vähimmäistuloon.</i></p> <p><i>Metsätilojen osalta metsäpolitiikan painoarvo voitaisiin lisätä, ja perintö- ja lahjaveroker-</i></p>	<p>Politiikkaehdotus</p> <p><i>Hallituksen toukokuussa 2016 lausuntokierrokselle lähteneessä esityksessä (Vanhanen 2016) hyvitys tuloverotukseen myönnettäisiin vain lahjaverosta, eikä perintöverosta myönnettäisi ollenkaan hyvitystä. Tästä syystä hyvityksestä käytetään jatkossa nimeä ”metsälahjavähennys”. Metsälahjavähennyksen saamisen raja-arvona</i></p>

tymän pienenemistä voitaisiin vähentää, nostamalla perintö- ja lahjaverolain 55§:ssä säädettyä arvostamislakiin perustuvaa arvostustasoa. Laskelmien mukaan huojennetussa perintö- ja lahjaverotuksessa käytettävä 200 prosentin arvostamislain mukainen arvo olisi valtakunnalliselta vaikutukseltaan lähellä asetettua 20 miljoonan euron budjettirajoitetta, jos metsätilojen hinnat nousisivat viisi prosenttia. Maatilojen osalta metsän arvostustaso säilyisi 40 prosentissa. Metsätilojen huojennus muodostuisi siten pienemmäksi kuin maataloilla tai yrityksissä maatalouden jatkamisen ohessa harjoitetun metsätalouden huojennus.

Elinkeino- ja työllisyyspoliittisten tavoitteiden toteutuminen varmistettaisiin sillä, että metsätilaa luovuttavalla ja saavalla metsänomistajalla on vähintään maatalousyrittäjän pakollisen vakuutustason suuruinen eläkevakuutus (tai haluttaessa x kertaluokkaa suurempi eläkevakuutus). Varsinaisia metsäpinta-alarajoja ei vaadittaisi, joten eri metsänomistajia ei lähtökohtaisesti kohdeltaisi eri tavoin. Tavoitteena olisi eläköityvän edeltäjän ja metsätaloutta jatkavan vakuutusmaksujen katkeamattomuus sukupolvenvaihdoksessa. Näin määriteltynä huojennus kohdistuisi lahjoihin ja yllättävän kuoleman johdosta tapahtuneisiin perintöihin. Alkutilanteessa, jossa suuri osa luopujista on jo eläkkeellä, tarvittaisiin siirtymävaihe järjestelmän käyttöönotossa.

Esimerkki

A saa perinnöksi (lahjaksi) Salossa sijaitsevan 100 ha metsätilan arvoltaan 500 000 € (5 000 €/ha), mistä perintövero ensimmäisessä veroluokassa ilman huojennusta on 74 500 € (lahjavero 76 770 €) ja toisessa veroluokassa 154 900 € (lahjavero 160 240 €).

Huojennuksessa sovellettava arvo on $40\% \times 100 \text{ ha} \times 10 \times 115,2 \text{ €/ha}$ (metsän arvostamislain mukainen arvo Salossa) = 46 080 €, mistä ensimmäisen veroluokan perintövero on 2 369 € (lahjavero 4 339 €) ja toisen veroluokan perintövero on 5 942 € (lahjavero 10 682 €).

Huojennuksen osuus ensimmäisessä veroluokassa on perintöverosta 96,8 ja lahjaverosta 94,3 prosenttia. Toisessa veroluokassa huojennus on perintöverosta 96,2 ja lahjaverosta 93,3 prosenttia. Tämä osuus vaihtelee jonkin verran kunnittain.

olisi 40 000 euron suuruinen arvostamislain mukaan laskettu arvo. Metsän osalta maksettu lahjaverokerrotaisiin 2,2:lla, jolloin raja-arvon ylittävältä osin lahjaveroa huojennettaisiin laskennallisesti 66-74 prosenttia silloin, kun pääomatuloverokanta on 30-34 prosenttia ja metsälahjavähennys voidaan hyödyntää kokonaisuudessaan.

Metsälahjavähennys tehtäisiin metsätalouden puhtaasta pääomatulosta, jolloin se olisi yhtymissäkin metsänomistajan henkilökohtainen vähennys. Pienin mahdollinen vuosittainen metsälahjavähennys olisi 1 500 euroa ja vähennys voisi olla korkeintaan 51 prosenttia metsätalouden puhtaasta pääomatulosta. Vähennys voisi olla korkeintaan metsätalouden puhtaan pääomatulon suuruinen.

Metsälahjavähennys on vähämerkityksellistä de minimis -tukea, jolloin kolmen vuoden tuki voi olla korkeintaan 200 000 €. Koska vähennyksestä luetaan tueksi pääomatuloveroasteen (30-34 %) suuruinen osa, yksittäisen vuoden vähennys voisi tästä syystä olla korkeintaan 195 000 €.

Esimerkki

Esimerkkinä käytetään samaa tilaa kuin vasemmalla kuvatussa huojennuksessa, joten perintövero ovat samat kuin vasemmalla puolen olevassa laskelmassa.

A maksaa koko lahjaveron, mutta saa metsälahjavähennyspohjaa metsätalouden pääomatulosta, jos tilan arvostamislain mukainen arvo ylittää raja-arvon. Vähennyspohjaa kertyy samassa suhteessa kuin raja-arvo ylittyy.

Olkoon arvostamislain mukainen raja-arvo 40 000 €. Tilan arvostamislain mukainen arvo on 115 200 €. Henkilö on oikeutettu huojennukseen, koska tilan arvo ylittää raja-arvon ($115\,200 - 40\,000 = 75\,200$).

Metsälahjavähennyspohjaa ensimmäisen veroluokan lahjaverosta syntyy seuraavasti: $75\,200 \text{ €} / 115\,200 \text{ €} \times 76\,770 \text{ €} \times 2,2 = 110\,250 \text{ €}$ (toisessa veroluokassa 230 122 €). Koska vähen-

Jos huojennustaso olisi 200 prosenttia metsän arvostamislain mukaisesta arvosta, perintö- ja lahjaveron perustana oleva arvo olisi 230 400 €. Ensimmäisen luokan perintövero olisi 28 668 € (lahjaverosta 30 938 €) ja toisen luokan perintövero olisi 65 932 € (lahjavero 71 272 €) huojennuksen osuus ensimmäisessä veroluokassa on perintöverosta 61,5 ja lahjaverosta 59,7 prosenttia. Toisessa veroluokassa huojennus on perintöverosta 57,4 ja lahjaverosta 55,5 prosenttia.

Huojennuksen edellytykset ja rajoitukset

Saaja jatkaa metsätalouden harjoittamista tilalla

Saaja ei saa luovuttaa tilasta olennaista osaa ennen kuin viisi vuotta on kulunut saantoon liittyvän verotuksen vahvistamisesta tai muutoin myönnetty perintö- ja lahjaveron huojennus pannaan maksuun 20 prosentilla korotettuna.

Luovuttaja ja saaja ovat vähintään pakollisesta MYEL-työtulosta vakuutettuja (keskeytymättömän eläkemaksuvelvollisuus).

Pakollisen työtulon raja on 3 778,59 €/v, josta vuosimaksu olisi alle 26 474,52 euron työtulolla alennettu 12,744 (alle 53-vuotiaat) tai 13,554 prosenttia, josta maksuprosentti nousee 41 602,87 työtuloon asti liukuvasti täyteen 23,6 (alle 53-vuotiaat) tai 25,1 prosenttiin työtulosta.

MYEL-vakuutus olisi (muodollinen) osoitus yrittäjäsäemasta.

Huojennusetu siis menetettäisiin, jos saaja luovuttaa tilan tai olennaisen osan siitä viiden vuoden aikana. MYEL-vakuutusta ei voitaisi vii-

nys voi olla korkeintaan 50 prosenttia metsätalouden puhtaasta pääomatulosta, puhdasta pääomatuloa on kerryttävä 15 vuoden aikana ensimmäisessä veroluokassa vähintään 220 500 € (44 prosenttia metsätilan arvosta) ja toisessa veroluokassa vähintään 460 245 € (92 prosenttia metsätilan arvosta).

Kun A myy puuta, hän saa vähentää metsälahjavähennyksen metsätalouden puhtaasta pääomatulosta. Toisin kuin metsävähennys, metsälahjavähennys olisi henkilökohtainen ja vähennettävissä vasta metsätalouden puhtaasta pääomatulosta kaikkien menojen ja poistojen jälkeen, kun metsävähennys on vähennettävissä jo metsätalouden pääomatulosta, siis tulosta ennen varauksia, menoja ja poistoja.

Jos metsänomistaja pystyy vähentämään koko metsälahjavähennyspohjan, 30-34 prosentin pääomatuloveron jälkeen lahjaverosta jäisi maksettavaksi ensimmäisessä veroluokassa 39 285-43 695 € ja toisessa veroluokassa 81 988-91 203 € , joten laskennallisesti lahjaveron hyvytys voisi olla molemmissa veroluokissa 43-49 prosenttia. Tosin metsälahjavähennyksen tekomahtoisuudet vaihtelevat tiloittain puuston rakenteen mukaan ja varsinkin toisessa veroluokassa metsälahjavähennyksen hyödyntäminen kokonaisuudessaan vaikuttaisi hyvin hankalalta.

Huojennuksen edellytykset ja rajoitukset

Luovutettava metsätila on ollut luovuttajallaan vähintään viisi vuotta omistuksessaan

Saaja ei luovuta yli 10 prosentin osaa metsätilasta ennen kuin 15 vuotta on kulunut saannosta tai muutoin käytetyt metsälahjavähennykset lisätään saajan metsätalouden pääomatuloon 20 prosentilla korotettuina.

Metsälahjavähennystä voidaan käyttää 15 vuoden ajan saannosta, jonka jälkeen metsälahjavähennyspohja nollautuu.

Kuolinpesän, yhteismetsän ja metsää omistavien yhtiöiden osakkaat eivät saisi huojennusta, mutta yhtymän osakkaat saavat. Yhtymässä raja-arvon saavuttaminen laskettaisiin osakkoittain. Samoin lahjanluonteisessa kaupassa raja-arvon saavuttaminen laskettaisiin lahjan osuudesta, eikä koko saannon arvosta.

Vähennyspohja ei siirry seuraavalle omistajalle, toisin kuin metsävähennyspohja.

den vuoden jälkeenkään irtisanoa ilman ratkai-sevia syitä, kuten tilan luovutuksesta aiheutuvaa metsätalouden harjoittamisen lopettamista.

Kuolinpesän, yhtymän, yhteismetsän ja met-sää omistavan yhtiön osakkaat ovat oikeutettuja huojennukseen, jos sekä luovuttaja että saaja täyttävät edellä mainitut MYEL-vakuutusehdot.

Kannustinvaikutukset

Puukauppa

Saattaa kannustaa edellistä sukupolvea pidätty-mään osasta hakkuista ja siirtämään metsätila seuraavalle sukupolvelle tavallista runsaspuus-toisempana, koska metsävarallisuudella on muu-ta varallisuutta edullisempi verokohtelu. Vaiku-tukset riippuvat myös tilakoosta (koko metsäva-rallisuuden koosta). Metsät säilyvät siten huo-jennekseen oikeutetuilla metsänomistajilla kes-kimäärin tavanomaista runsaspuustoisempia, mikä pitkällä aikavälillä lisää tukin tarjontaa.

Ei välitöntä kannustinvaikutusta seuraavan sukupolven puun myyntiin (neutraali). Vaikutus puun myyntiin on välillinen tilan siirtyessä nuo-remmalle sukupolvelle. Tutkimusten mukaan nuoret hakkaavat iäkkäitä enemmän. Taustalla ovat muun muassa erilaiset kulutustarpeet ja suurempi aktiivisuus sekä parempi terveys.

Huojennus on mahdollista saada täysimää-räisenä myös puun myyntien suhteen täysin pas-siivinen omistaja, joskaan tätä huolta ei kannata huojennukseen jo nyt oikeutettujen maanviljeli-jöiden puunmyyntikäyttäytymisen perusteella ylikorostaa. Ylipäättään huojennus on neutraali metsän käytötavalle, sitä voidaan käyttää puun-tuotantoon, matkailuun tai suojeluun sen mu-kaan, mikä on tuottoisinta.

Vähentää tarvetta puun myyntiin perintö-tai lahjaveron maksamiseksi.

Myös taimikkovaltaisilla, vähäpuustoisilla metsätiloilla on etua huojennuksesta, mikä voi kannustaa metsänhoitoon.

Koska kannattavuus paranee, huojennus kannustaa hankkimaan metsätalouden kalustoa, mikä voi edistää hankintahakkuiden lisääntymis-tä.

Kannustinvaikutukset

Puukauppa

Kannustaa edellistä sukupolvea välttämään pe-rintöjä ja lahjoittamaan metsätilan mahdolli-simman aikaisin seuraavalle sukupolvelle.

Saattaa kannustaa luopuvaa sukupolvea pi-dättymään tietyistä hakkuista ja toisaalta siirtä-mään metsätila seuraavalle sukupolvelle juuri ennen kuin metsät alkavat tuottaa tukkia. Syynä tähän on, että seuraava sukupolvi saa suurim-man metsälahjavähennyksen, jos metsän arvo on tila-arvioperiaatteella arvostettuna luovutus-hetkellä mahdollisimman alhainen, mutta seu-raavien 15 vuoden aikana puutavaralajisiirty-mään perustuva arvokasvu on suuri. Tästä syystä hakkuut saattavat toteutua jossain määrin en-enaikaisesti, mikä pitkällä aikavälillä vähentää tukin tarjontaa. Vaikutukset riippuvat myös tila-koosta (koko metsävarallisuuden koosta).

Välitön kannustinvaikutus seuraavan suku-polven puun myyntiin, koska metsälahjavähen-nyksen saaminen edellyttää puun myyntituloja ja edelleen riittävästi puhdasta pääomatuloa.

Taimikkovaltaisilla tai vähän hakkuikäistä puustoa käsittävillä metsätiloilla metsälahjavä-hennyksen hyödyntäminen ei onnistu kuin osit-tain.

Saadakseen huojennuksen täysimääräisenä, hakkuita on tehtävä ensimmäisessäkin veroluo-kassa pääosalla metsätilasta puuston rakentees-ta huolimatta useissa tapauksissa koko huojen-nusmääräajan kuluessa (15 vuotta). Toisessa veroluokassa määräaika ei todennäköisesti riitä koko metsälahjavähennyksen käyttöön kuin poikkeustilanteissa.

Kannustaa vähentämään muita metsätalou-den menoja siksi aikaa, kunnes metsälahjavä-hennys on kokonaisuudessaan käytetty, koska vähennys lasketaan metsätalouden puhtaasta tulosta. Todennäköisesti metsälahjavähennys vähentää tai viivästä metsänhoitoa ja investoin-teja omaa kalustoa vaativiin hankintahakkuisiin.

<p>Metsänomistajan ikä Nuorentaa jossain määrin metsänomistajakuntaa lahjojen lisääntyessä. Lisää metsätalouden eläkevakuuttamista.</p> <p>Tilarakenne Tilan saajaa koskevalla jakamattomuusvaatimuksella rajoitetaan luovutuksen jälkeistä jakamista ja samaan pyritään myös riittävällä MYEL-työtulon vaatimuksella. Kun saajien metsätalous on aikaisempaa kannattavampaa, tilakoko kääntyy kasvuun. Tämä johtaa metsien taloudelliseen hyödyntämiseen ja ainakin säilyttää nykyistä ”yrittäjämäiseen” metsätaloutta, ja kannustaa uusia metsänomistajia keskittymään metsätalouden harjoittamiseen. Pienimpiin metsätiloihin huojennuksella ei ole vaikutuksia. Kun metsäomaisuuden lahja- ja perintöveroa alennetaan suhteessa muiden omaisuuslajien veroihin, se kannustaa edellistä sukupolvea antamaan lahjat ja perinnöt metsävarallisuutena, mikä lisää metsätilojen kysyntää, sekä vähentämään hakkuita sukupolvenvaihdoksen lähestyessä. Huojennus toisaalta myös kannustaa aikaisintaan metsävarallisuuden antamista suhteessa muihin varallisuuteen, joten hakkuiden vähentyminen ennen luovutusta on tilapäistä ja olennaisesti vähäisempää kuin jos tila luovutettaisiin perintönä. Tila voi jatkaa kuolinpesänä, kunhan harjoittaa metsätaloutta ja huojennuksen antaja ja saaja ovat MYEL-vakuutettuja.</p> <p>Metsätilakauppa Nostaa metsätilojen hintaa vapailla markkinoilla. Vähentää metsätilojen tarjontaa vapailla markkinoilla. Lisää huojennuksen saaneiden tilojen metsätalouden kannattavuutta puustosta riippuen. Metsävähennys ja metsäkiinteistöjen sukulaistuovutusten verovapaus suosivat tuloverotusta minimoivien sukupolvenvaihdosten toteuttamista myös lahjanluonteisella kaupalla, jos tavoitteena on aktiivinen metsätalous ja verooptimointi (kauppahinta jätetään usein velaksi sukulaistuovutuksissa, jolloin jatkajalla ei rahoitusongelmaa).</p>	<p>Metsänomistajan ikä Nuorentaa metsänomistajakuntaa metsänomistajien välttämässä perintöjen jättämistä.</p> <p>Tilarakenne Vaikuttaa tilakoon säilymiseen ja kasvuun hiekan keskikokoa suuremmilla tiloilla. Kakkosveroluokan lahjat sekä taimikkovaltaiset ja suurimmat metsätilat eivät pysty hyödyntämään huojennusta täysimääräisesti omistusaikanaan. Tällöin osa tiloista saattaa hankkia myös lisää metsää, jotta voisi hyödyntää metsälahjavähennyksen täysimääräisesti. Pienimpiin metsätiloihin metsälahjavähennyksellä ei ole vaikutusta. Toisaalta metsälahjavähennyksen kytkeminen hakkuutuloihin ohjaa seuraavaa sukupolvea jatkamaan metsätaloutta vähintään 15 vuoden ajan metsätilan myynnin sijasta, mikä pienentää metsätilamarkkinoille tarjottavien metsien määrää.</p> <p>Metsätilakauppa Nostaa metsätilojen hintaa vapailla markkinoilla. Vähentää metsätilojen tarjontaa vapailla markkinoilla. Lisää huojennuksen saaneiden tilojen metsätalouden kannattavuutta tilakoosta ja puustosta riippuen. Ei juuri edistä lahjanluonteisia kauppia, koska kaupan osuus pienentää lahjan arvoa, jolloin metsälahjavähennyksen kynnyksiarvo ei välttämättä ylity. Tämä heikentää osaltaan sukupolvenvaihdosten edellytyksiä.</p>
---	--

<p>Dynaamiset ja verokertymävaikutukset</p> <p>Huojennus on valtiontukea, mutta se voidaan sovittaa olemassa olevaan kansalliseen verotuki-järjestelmään. Tästä syystä huojennus ei myöskään ole <i>de minimis</i> -tukea.</p> <p>Huojennus vähentää välittömästi perintö- ja lahjaverokertymää. 200 prosentin arvostustasolla vähennys olisi 20 miljoonan euron luokkaa. Lisäksi MYEL-vakuutusten lisääntyminen lisää valtion eläkerahoitustarvetta tulevaisuudessa, jollei vakuutusmaksujen rahastoiminen tuota rahastotuotoista riippuen vähintäänkin lisäaikaa valtion tuen tarpeelle.</p> <p>Lisää puukauppaa. Syynä tähän ovat nuoret metsänomistajat ja edellisen sukupolven metsävarallisuutta kartuttaneen tukkipuuston realisointi. Puun hinnat todennäköisesti hieman laskevat tukilla.</p> <p>Metsäkiinteistöjen arvot nousevat, mikä kasvattaa perintö- ja lahjaverokertymää niiden tilojen osalta, jotka eivät saa tai eivät hae huojennusta.</p> <p>Lisää puunmyyntejä mutta hintojen laskiessa puunmyyntitulooverokertymä saattaa jäädä ennalleen. Jos puun kysyntä kasvaa, hintavaikutukset jäänevät pieniksi.</p>	<p>Dynaamiset ja verokertymävaikutukset</p> <p>Huojennus on valtiontukea, mutta se on toteutettavissa <i>de minimis</i> -tukena. Tuki ei kohdennu samoihin tukikelpoiisiin kustannuksiin kuin <i>kemera</i> -tuki (komission ennakkotulkinta), joten kasautumisongelmaa ei ole.</p> <p>Alussa lahjaverokertymä kasvaa enemmän kuin puun myyntitulokertymä vähenee, joten verovaikutus on selvästi positiivinen. Puun myyntitulokertymä vähenee siten alussa vain hieman, mutta myöhemmin kertymä vähenee enemmän. Kokonaisveromuutokset jäävät myöhemminkin selvästi alle 20 miljoonan euron, riippuen siitä kuin paljon metsätilojen käyvät arvot nousevat.</p> <p>Perintö- ja lahjaverotuksen sisällä metsälahjavähennys vähentää aluksi perintö- ja lisää selvästi lahjaverokertymää, koska lahjoja ja lahjanluontoisia kauppia tehdään aiempaa enemmän.</p> <p>Metsäkiinteistöjen arvot nousevat, mikä kasvattaa sekä huojennettavien tilojen lahjaverokertymää että huojentamattomien tilojen lahja- ja perintöverokertymää, perintöverokertymä säilyy kokonaisuudessaan likimain ennallaan, kun verokertymän painopiste siirtyy lahjaveron suuntaan.</p> <p>Puun hinnat laskevat lyhyellä aikavälillä jonkin verran tukilla, koska tarjonta lisääntyy metsälahjavähennyksen hyödyntämisen vuoksi, ja lahjojen aikaistaessa tilojen luovutuksia metsänomistajien ikärakenteen nuorentuessa.</p> <p>Puunmyyntitulooverokertymä vähenee erityisesti suuremmilta huojennetuilta metsätiloilta metsälahjavähennyksen vuoksi, mutta myös muilta tiloilta puun hintojen laskiessa. Jos puun kysyntä kasvaa, hintavaikutukset saattavat jäädä pieniksi.</p>
--	--

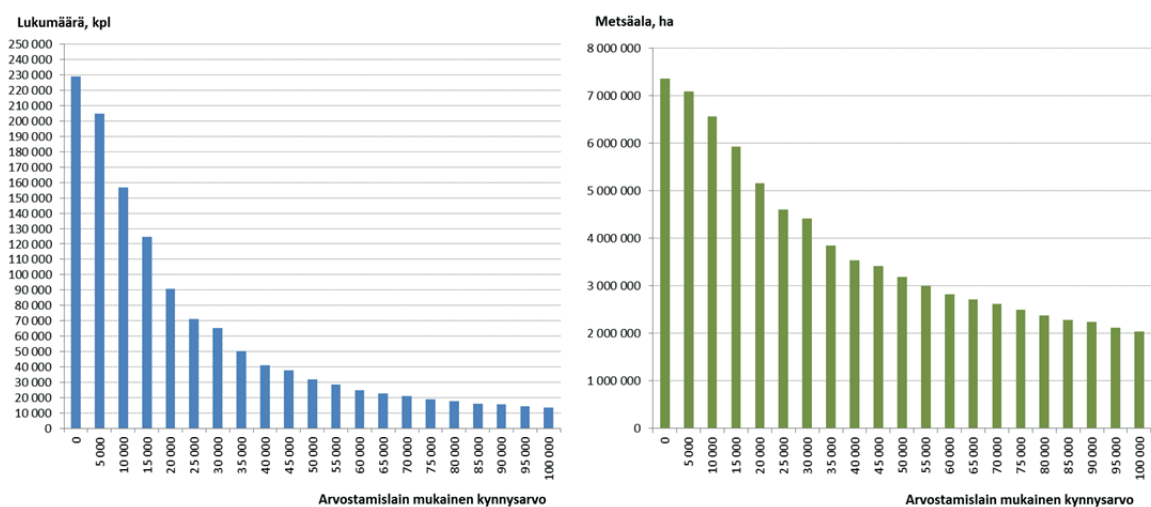
8.4. Valtakunnan tason vaikutuslaskelmat

8.4.1. Metsälahjavähennysmalli

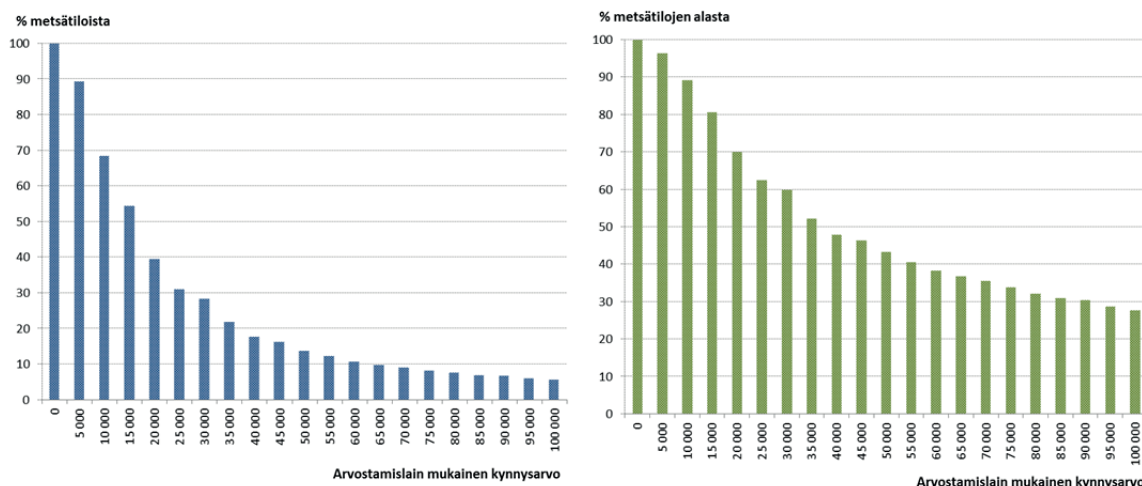
Hallituksen esitysluonnoksessa tuloverolain muuttamiseksi (Vanhanen 2016) arvostamislain mukainen raja-arvo (kynnysarvo) määrittää, kuinka suuri joukko metsätiloja ja kuinka suuri metsätilojen metsämaan ala pääsee huojennuksen piiriin (kuva 8.1). Esimerkiksi raja-arvolla 50 000 euroa, huojennukseen olisi oikeutettu hieman vajaa 32 000 metsätilaa, kun taas raja-arvolla 20 000 euroa tilamäärä olisi hiukan yli 90 000. Raja-arvolla 40 000 euroa huojennuksen piiriin pääsisi noin 41 000 metsätilaa ja 3,5 miljoonaa hehtaaria.

Kuvassa 8.2 on esitetty huojennukseen oikeutettujen metsätilojen osuudet kaikkien metsätilojen lukumäärästä ja metsäalasta. Kynnysarvon 50 000 euroa ylittäisi 14 prosenttia metsätiloista ja 41 prosenttia metsätilojen metsämaan alasta. Kynnysarvon 20 000 euroa ylittäisi metsätiloista noin 40 prosenttia ja 70 prosenttia metsätilojen metsämaan alasta. Raja-arvolla 40 000 euroa metsätiloista 18 prosenttia olisi oikeutettu huojennukseen, mikä vastaa 48 prosenttia metsätilojen metsämaan alasta. Noin puolet (125 000) metsätiloista pääsisi huojennuksen piiriin 15 000 euron kynnysarvolla.

Kaikki edellä mainitut tulokset osoittavat suurimman mahdollisen tilamäärän, metsäpinta-alan ja osuudet, jotka voisivat olla huojennukseen oikeutettuja. Todellisuudessa joukko on pienempi, johon on useita syitä. Ensinnäkin lähellä kynnysarvoa metsälahjavähennys on suuruudeltaan varsin pieni (ks. kuva 8.3), joten tällaisten tilojen saajat eivät tule hakemaan (vähäiseksi jäävää) huojennusta, josta vielä seuraisi viidentoista vuoden karenssi tilan lohkomisen ja myynnin suhteen. Lisäksi alle 1 500 euron vuosittaista vähennystä ei voi tehdä, mikä myös karsii sellaisen mahdollisen edunsaajien joukon, jolla hakettavaa puustoa on vähän. Kolmanneksi metsätiloja omistetaan yhtymämuotoisesti, jolloin jokaisen osakkaan osuuden (arvostamislain mukaisen) arvon tulee ylittää kynnysarvo, mikä kasvattaa tilakokovaatimusta pudottaen pinta-alaltaan pienempiä yhtymämetsiä pois. Neljänneksi kuolinpesille metsälahjavähennystä ei myönnetä, joten ne putoavat kokonaan pois. Lopuksi on syytä huomata, että lahjoja annetaan usein yhtä useampia, jolloin jokaisen lahjametsän arvon täytyy ylittää kynnysarvo.

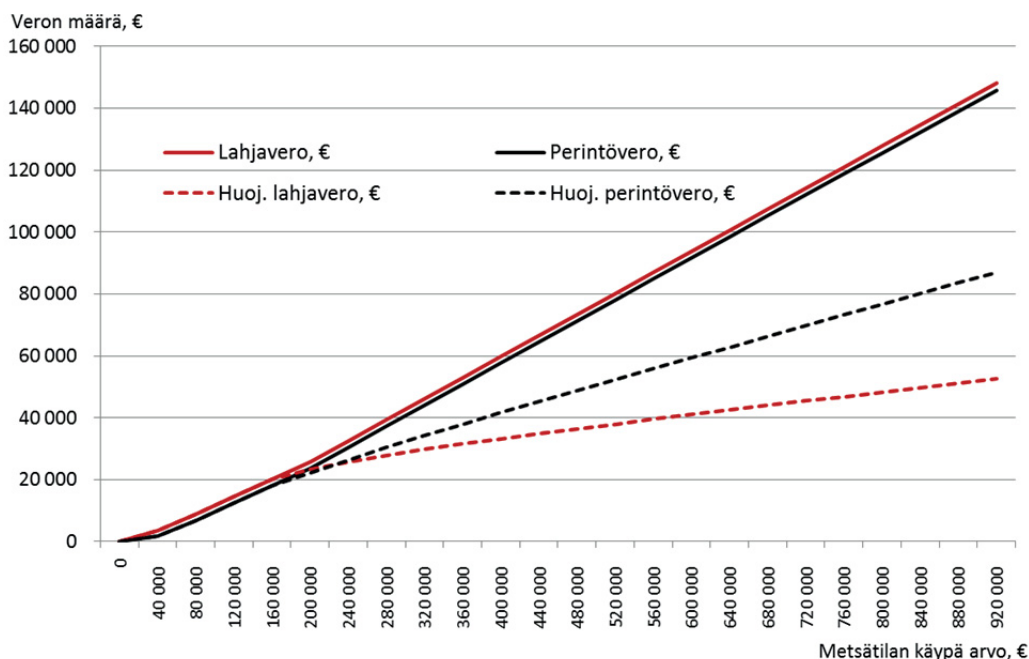


Kuva 8.1. Arvostamislain mukaisen kynnysarvon ylittävien metsätilojen lukumäärä ja metsäala (maatilametsät pois lukien). Pohjois-Suomessa mukaan on luettu kaikki yli sadan hehtaarin metsätilat.



Kuva 8.2. Arvostamislain mukaisen kynnyksiarvon ylittävien metsätilojen osuus kaikista metsätiloista (maatila-metsälöt pois lukien). Pohjois-Suomessa mukaan on luettu kaikki yli sadan hehtaarin metsätilat.

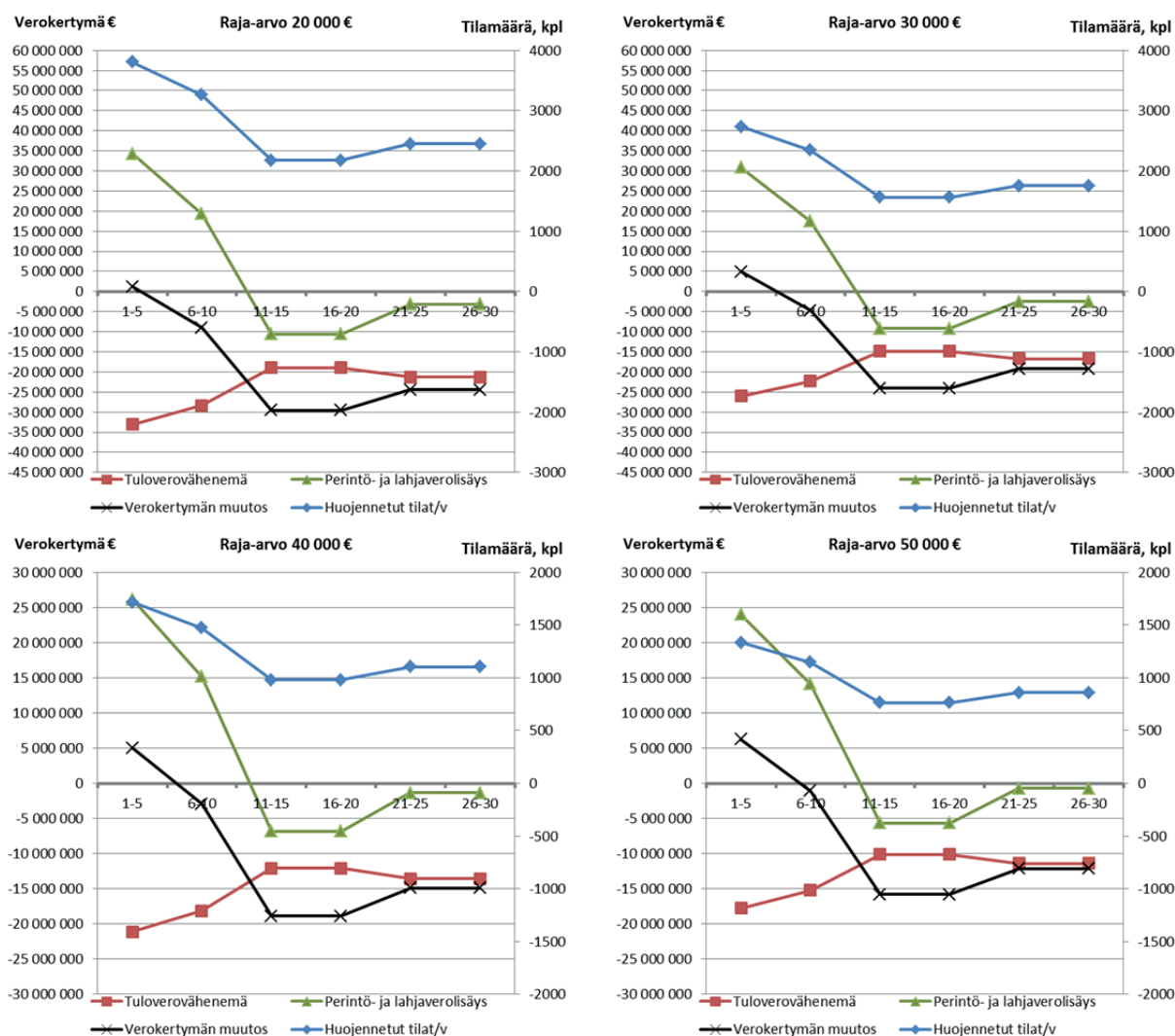
Tarkastellaan aluksi tilannetta, jossa huojennus koskisi sekä perintöjä että lahjoja ja olisi perinnöissä 50 prosenttia ja lahjoissa 80 prosenttia. Esimerkkitala sijaitsee alueella, jossa tilan käypä arvo olisi 4 000 €/ha ja arvostamislain mukainen metsätalouden puhdas tuotto 90 €/ha, mikä vastaa likimain koko maan keskimääräistä tuottoa. Valitaan huojennuksen raja-arvoksi 40 000 euroa. Näillä lähtötiedoilla huojennukseen olisi oikeutettu noin 45 hehtaarin metsätila, jonka käypä arvo olisi noin 180 000 euroa (kuva 8.3). Verohyöty olisi tuolloin vain 100–200 euroa. Kymmenen hehtaaria suuremman tilan lahjaverohyöty olisi jo noin 4 500 euroa ja perintöverohyöty 2 600, eli lahjaverosta 15 prosenttia ja perintöverosta 9,5 prosenttia. Tämän jälkeen verohyöty kasvaa nopeasti. Yli puolet lahjaverosta saisi huojennuksena, kun metsätilan koko olisi esimerkiksi alueella 120 hehtaaria ja arvo 480 000 euroa. Perintöveron huojennuskaton (50 %) saavuttaminen edellyttäisi muutaman tuhannen hehtaarin metsätilaa. Esimerkki paljastaa, miten tällainen verovähennyksmalli suosisisi erityisesti isoja ja arvokkaita metsälahjoja, joskin huojennuksen edellyttämät hakkuut olisivat jo hyvin suuria.



Kuva 8.3. Perintö- ja lahjaveron (I Veroluokka) sekä huojennettujen verojen määrän kehitys, kun tilan käypä arvo on 4 000 €/ha, arvostamislain mukainen metsätalouden puhdas tuotto 90 €/ha, raja-arvo 40 000 € ja huojennus perintöverosta 50 % sekä lahjaverosta 80 %.

Verokertymävaikutusten laskelmiseksi⁹ kynnyisarvoiksi (raja-arvoiksi) valittiin 20 000, 30 000, 40 000 ja 50 000 euroa. Alustavien tarkastelujen perusteella tiedetään, että kaikilla tiloilla perintö- ja lahjaveron hyvityksen hyödyntäminen kokonaisuudessaan on mahdotonta, joten oletamme lisäksi, että hyvityksestä voidaan hyödyntää vain 75 prosenttia. Tärkeimpinä syinä tähän oletukseen ovat tilan taimikkovaltaisuus, jatkajan kakkoslahjaveroluokka, yhtymäomistusrakenne, tilan ”liian suuri” koko tai se että tilan koko tai asetetut ehdot eivät yksinkertaisesti kannusta metsälahjavähennyksen käyttämiseen, vaikka kynnyisarvo ylittyisikin. Näiden tekijöiden merkitystä ei arvioida tässä tarkemmin.

Lisäksi oletetaan, että hyvitys vaikuttaa metsätilamarkkinoihin ja tulee nostamaan metsätilojen käyppiä arvoja. Tämän hintamuutoksen suuruudeksi oletetaan viisi prosenttia. Laskelmat ovat varsin herkkiä metsätilojen käypien arvojen muutoksille. Jos metsätilojen markkinahintamuutos kasvaa, se lisää perintö- ja lahjaverokertymää enemmän kuin tuloverokertymä vähenee. Tarkastellaan edelleen tilannetta, jossa huojennus perinnöissä olisi 50 prosenttia ja lahjoissa 80 prosenttia, eli lahjoja suosittaisiin perintöjen sijaan metsänomistajakunnan ikääntymiskehityksen hillitsemiseksi. (kuva 8.4).



Kuva 8.4. Verokertymän (perintö- ja lahjaverot ja puun myyntituloverot) muutos ja huojennukseen oikeutettujen tilavaihtojen määrä viiden vuoden jaksoissa 30 vuodelle, kun perinnöissä huojennus on 50 ja lahjoissa 80 prosenttia. Metsätilojen käypien arvojen oletetaan nousevan 5 prosenttia.

⁹ Vaikutuslaskelmat edellyttävät tiettyjä oletuksia, joita on selostettu liitteessä 8.1 tämän luvun lopussa.

Kaikilla arvostamislain kynnysarvoilla verokertymä kasvaa perintö- ja lahjaverokertymän kasvun vuoksi ensimmäisten noin viiden-kymmenen vuoden aikana, ja laskee sen jälkeen, kun tiloille kertynyttä vähennyspohjaa käytetään puun myyntituloverotuksen alentamiseen. Ainoastaan pienimmällä kynnysarvolla (20 000 ja 30 000 €) perintö- ja lahja- sekä tuloverokertymien yhteissumma laskee jakson keskivaiheilla alle 20 miljoonan euron, muilla se jää aina pienemmäksi. Keskimäärin 30 vuoden jaksolla verokertymän vähentyminen jää kaikilla kynnysarvoilla alle vaaditun 20 miljoonan euron.

Kymmenen ensimmäisen vuoden aikana vuosittain huojennukseen oikeutettujen perinnöksi jääneiden ja lahjoitettujen tilojen määrä vaihtelisi keskimäärin reilusta tuhannesta (kynnysarvolla 50 000 €) noin kolmeen ja puoleen tuhanteen tilaan (20 000 €). Tämän jälkeen (vuosina 10–30 jälkeen uudistuksen) tiloja vaihtuisi tätä vähemmän. Alkuvuosina lahjoja annettaisiin enemmän, koska metsätilan sukupolvenvaihdonhuojennusta on osattu odottaa, jonka vuoksi luovutuksia on viivytetty. Kun pautoumat on purettu, luovutusten määrä vähenee.

Hallituksen esitysluonnoksessa hyvitystä esitetään myönnettäväksi vain lahjoille eikä lainkaan perinnöille, jonka vuoksi nimitys metsälahjavähennys, mikä kannustaisi – ainakin periaatteessa – voimakkaammin elinaikaisiin omistajan vaihdoksiin ja hidastaisi metsänomistajien ikääntymiskehitystä. Toisaalta pelkkiin lahjoihin kohdistuva hyvitys saattaa aiheuttaa politiikan uskottavuus- ja täytännönpano-ongelmia. Perintöjen poisjättäminen on kyseenalaista erityisesti ennenaikaisten kuolemien ja tapaturmien vuoksi, varsinkin kun metsätalouden työt kuuluvat korkean tapaturmariskin luokkaan. Tapaturmavakuutuksen vastuuluokkien asteikolla 1 (alhainen) – 10 (korkea) metsänhoitotyöt ovat työtapaturmavastuuluokassa 5 ja metsurityöt korkeimmassa riskiluokassa 10. Lisäksi sukupolvenvaihdoksessa on aina kaksi osapuolta, luovuttaja ja saaja, ja molempien yhteisymmärrys sopivimmas- ta luovutusajankohdasta ei ole aina yhtenevä. Puhdas lahjasaanto on lisäksi ainakin toistaiseksi ollut verrattain harvinainen metsäkiinteistöjen luovutuksissa. Niiden osuus on ollut noin 13 prosenttia¹⁰.

On kuitenkin oletettavaa, että huojennuksen kohdistaminen pelkkiin lahjoihin lisäisi lahjojen ja lahjanluonteisten kauppojen määrää suhteessa perintöihin. Oletetaan, että perintöjen osuus vähenisi 7,5 prosenttiyksikköä lahjojen hyväksi verrattuna siihen tapaukseen, että myös perinnöistä olisi saanut huojennuksen. Tulokset laskelmista on esitetty kuvassa 8.5.

Metsälahjavähennyksessä verokertymä kasvaa jakson alussa lahjaverokertymän kasvun vuoksi merkittävästi ja on hieman yli 10 miljoonaa euroa positiivinen. Tuloverovähennemä on alussa kaikissa tapauksissa korkeintaan 20 miljoonan euron luokkaa. Tarkastelujakson loppupuolella, kun kertynyttä metsälahjavähennyspohjaa käytetään, nettoverokertymä vakiintuu tietylle tasolle riippuen kynnysarvon (raja-arvon) suuruudesta.

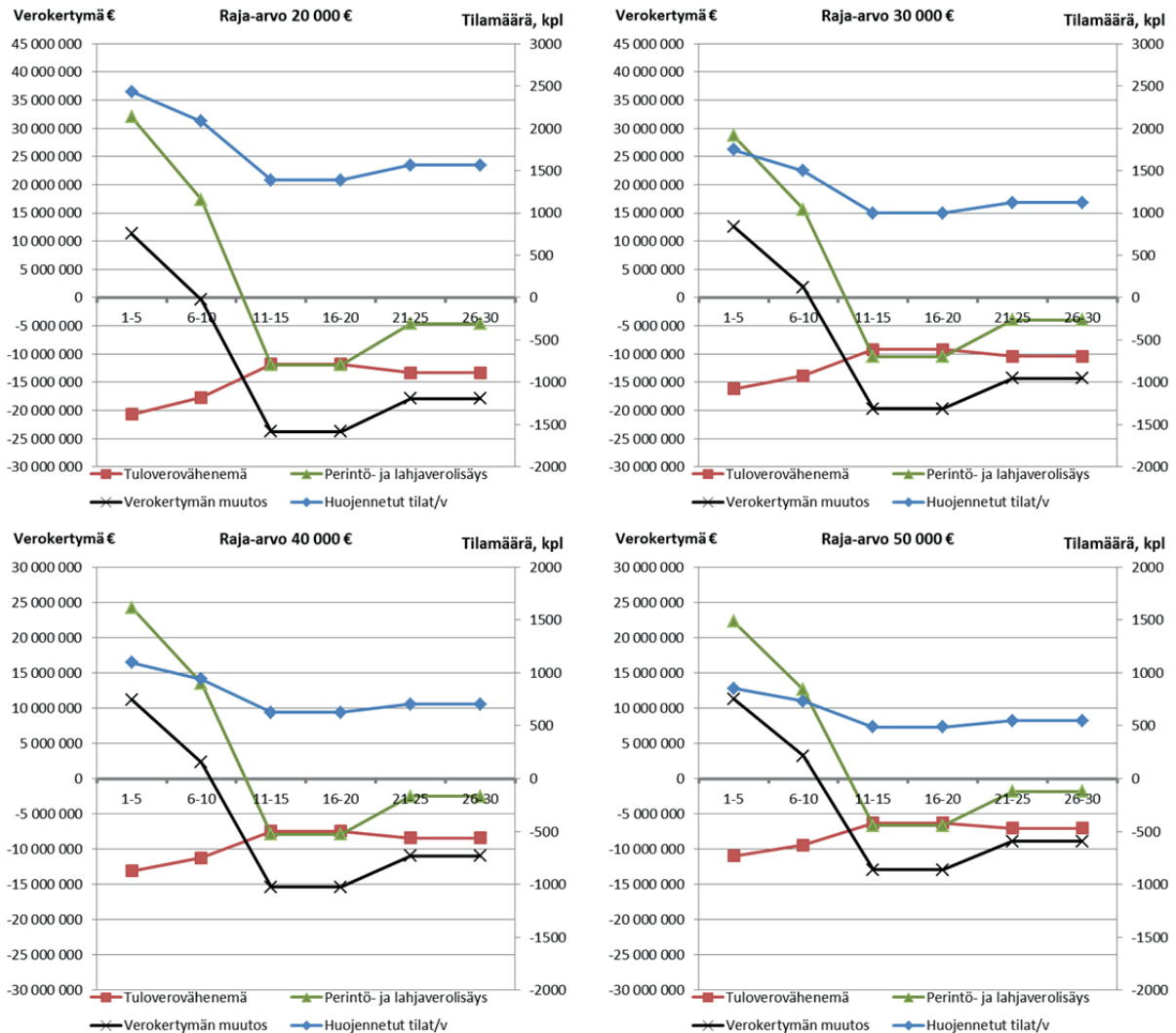
Verokertymä supistuu metsälahjavähennyksen tapauksessa vähemmän kuin sekä perinnöilleettä lahjoille myönnettävän vähennyksen tapauksessa, ja jää kaikilla tarkastelluilla kynnysarvoilla 30 vuoden aikana keskimäärin alle 20 miljoonan euroon vuodessa. Raja-arvolla 40 000 euroa verokertymä vähenee hieman yli 10 miljoonaa euroa. Koska lähellä kynnysarvoa huojennuksen houkuttelevuus on vähäinen, sekä muista edellä mainituista syistä, tulokset ovat tuloverokertymän vaikutuksilta maksimivaikutuksia.

Pelkästään lahjoja suosittaessa huojennuksen saavien tilasaantojen lukumäärä on kaikilla kynnysarvon tasoilla vähemmän kuin jos myös perintöjä huojennettaisiin (taulukko 8.1.).

Taulukko 8.1. Huojennettujen metsätilasaantojen määrä kynnysarvojen eri tasoilla.

Huojennuskohde	20 000 €	30 000 €	40 000 €	50 000 €
Perintö & lahja	3 500	2 500	1 600	1 250
Lahja	2 300	1 600	1 000	800

¹⁰ Metsätilan saannoista noin 45 % on ollut perintöjä ja lahjoja (Hänninen ym. 2011). Verohallinnon vuoden 2015 perintö- ja lahjaverotietokannan mukaan pelkästään metsämaata sisältävissä luovutuksissa lahjojen osuus oli 28 %. Näistä laskien lahjasaantojen osuus olisi noin 13 %:n luokkaa kaikista metsätilan luovutuksista.



Kuva 8.5. Verokertymän (perintö- ja lahjaverot ja puun myyntituloverot) muutos ja huojennukseen oikeutettujen tilavaihtojen määrä viiden vuoden jaksoissa 30 vuodelle, kun lahjoille huojennus on 66 prosenttia ja perinnöille ei lainkaan. Metsätilojen markkinahintojen nousu on viisi prosenttia.

8.4.2. Perintö- ja lahjaverohuojennus (PerVL 55§)

Nykyinen perintö- ja lahjaverotukseen liittyvä maatalojen ja yritysten sukupolvenvaihdoshuojennus (perintö- ja lahjaverolain 55–57§) on ollut käytössä vuodesta 1979 ja sitä on viimeksi muutettu vuonna 2004. Huojennus on koskenut metsätaloutta vain viljelyä harjoittavien aktiivimaatilojen osana, toimivatpa nämä maatila- tai yritysmuodossa. Osakeyhtiömuodossa harjoitettua metsätaloutta ei ole katsottu oikeutetuksi huojennukseen.

Nykyinen metsätilojen perintö- ja lahjaverokertymä lienee noin 60 miljoonan euron tasolla, mutta tästä ei ole tilastoja. Vuoden 2016 budjetin mukaan kokonaisuudessaan perintö- ja lahjaveroja odotetaan kertyvän 710 miljoonan euron verran. Vuosina 2013–2014 kertymä oli 646 ja 499 miljoonaa euroa ja arvio vuodelle 2015 oli 640 miljoonaa. Maatilojen ja yritysten huojennuksen verotuen kokonaisarvoksi arvioidaan noin 117 miljoonaa euroa ja lisäksi 56§:n maksuunpanolykkäyksen arvoksi 40 miljoonaa euroa.

Sovellettaessa metsätiloihin perintö- ja lahjaverolain (PerVL) 55§:än huojennusta (ArVL 40 %) verotus jäisi vastaavanlaista huojentamatonta verrokkitilaa usein merkittävästi pienemmäksi. Perustuslain yhdenvertaisuussyistä huojennuksen valinnan tulisi tästä syystä perustua metsänomistajan

omaan, mutta perusteltuun valintaan: jos valinta tehdään metsänomistajan puolesta esimerkiksi pinta-alaehdolla, se saattaa kohdella metsänomistajia mielivaltaisesti, eikä huojennuksen osuvuus välttämättä ole hyvä.

Koska PerVL 55§ perustuu maatilojen ja yritysten huojentamiseen, metsänomistajien tulisi olla yrittäjämäisiä tai metsätilojen yritysmäisiä. Metsänomistajan oma valinta ja yrittäjä- tai yritysmäisyys voidaan toteuttaa vaatimalla pakollista MYEL-vakuutusta (vähimmäisvakuutussumma) sekä huojennuksen saajalta että luopuvalta sukupolvelta, toisin sanoen yrittäjämäisyys todetaan sukupolvenvaihdoksessa katkeamattomalla yrittäjävakuutuksella. Tällä perusteella huojennusta hakevilla metsänomistajilla on joko selvä yrittäjäidentiteetti tai he saavat huojennuksen perusteella siinä määrin suuren edun, että heidän se kannattaa hakea. Lisäksi sukupolvenvaihdoksen soveliain ajankohta on eläkevakuutuksen kautta selvä sekä luopuvalle että saavalle sukupolvelle.

Jos sukupolvenvaihdoshuojennus mitoitetaan arvostamislain 40 prosentin tason perusteella, se saattaisi muodostua – tilaan sisältyvistä kaikista huojennettavista ja huojentamattomista varoista riippuen – edullisemmaksi kuin aktiivimaatiloilla, olettaen että aktiivimaatilat käyttävät metsätuloja myös maatalouden rahoittamiseen. Sen vuoksi olisi harkittava, että metsätiloille käytettäisiin maatiloja ja yrityksiä korkeampaa arvostamislain arvostustasoa.

Laskelmat on tehty olettaen varojen siirtyvän yhdeltä henkilöltä yhdelle, mikä ei vastaa todellisuutta ja johtaa liian korkeaan verokertymään. Laskelmissa saatu metsätilojen perintö- ja lahjaverokertymän perustaso on jopa 85 miljoonaa euroa, mikä on tilastoituihin kokonaiskertymiin nähden liian korkea. Sen sijaan verokertymän muutosten voidaan ajatella olevan lähempänä totuutta, mutta sisältävän edelleen epävarmuutta.

Pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelman (Ratkaisujen Suomi, 2015, liite) 20 miljoonan euron budjettirajoitteen lisäksi yhtenä kiinnepisteenä voidaan pitää noin 30 000 metsätalonomistajaa, jotka ovat ilmoittaneet tutkimuksissa olevansa päätoimisia tai sivutoimisia metsätalousyrittäjiä. Lisäksi on otettava huomioon, että perintö- ja lahjaverotuksen huojennuksen odotetaan nostavan metsätilojen hintoja eli perintö- ja lahjaverotuksen pohjana olevia käyviä arvoja. Seuraavana olevissa perintö- ja lahjaverolaskelmissa on oletettu, että huojennukseen tulee mukaan metsätiloja edullisuusjärjestyksessä. Laskelmissa oletetaan, että metsätilojen käyvät arvot nousevat tasoltaan viisi prosenttia metsätilojen kysynnän kasvun seurauksena.

Arvostamalla metsätila 40 prosenttiin arvostamislain mukaisesta arvosta, 20 miljoonan euron budjettirajoite riittäisi laskelmien mukaan noin 12 000 metsätilan ja kahden miljoonan metsähehtaarin huojentamiseen. Huojennuksen rajaaminen tähän ryhmään voi kuitenkin osoittautua mahdottomaksi, sillä huojennus muodostuu erittäin edulliseksi suurelle joukolle metsätiloja. Huojennuksen hakuhalukkuutta rajaavan MYEL-vakuutuksen vähimmäistyötulo tulisi nostaa hyvin korkealle, ja merkittävästi korkeammalle kuin esimerkiksi yrittäjien pakollisen YEL-vakuutuksen vähimmäistyötulo (n. 7 600 euroa/v), mikä ei välttämättä näyttäisi perustellulta ratkaisulta.

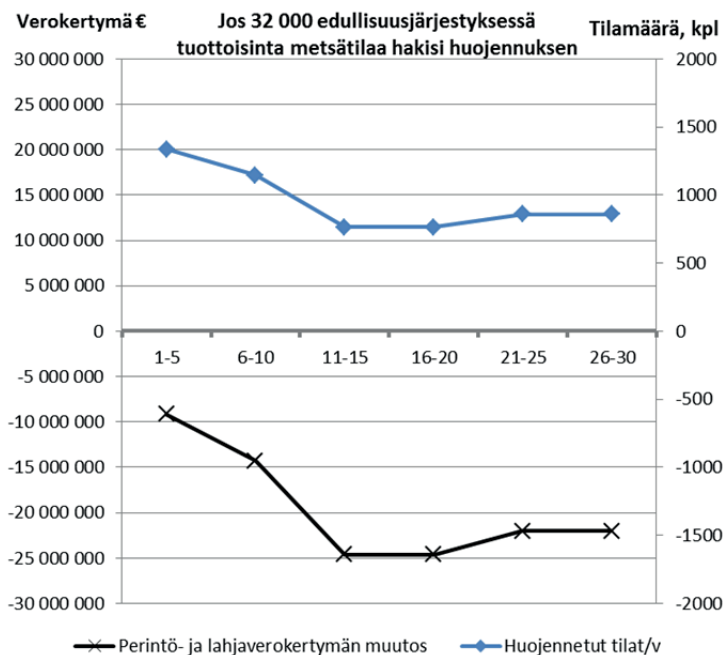
Jos perintö- ja lahjaverolakiin kirjattaisiin metsätilojen metsämaalle oma arvostamislain arvostustaso, se helpottaisi budjettirajoitteen täyttämistä. Jotta saavutettaisiin yli 30 000 huojennetun tilan määrä 20 miljoonan euron budjettirajoitteella, arvostamislakia tulisi soveltaa noin 200 prosentin tasolla sekä perintöihin että lahjoihin. Tällöin huojennus heikkenisi siinä määrin, että mukaan voisi tulla 32 000 metsätilaa ja 3,2 miljoonaa hehtaaria. Varjopuolena olisi, että taimikkovaltaiset tilat eivät välttämättä hyötyisi enää huojennuksesta, mutta huojennus olisi silti houkutteleva maksuajan pidentymisen vuoksi (PerVL 56§).

Jos huojennus sidottaisiin arvostamislain 200 prosentin tasoon, voitaisiin huojennuksen edellytyksenä oleva MYEL-vähimmäistyötuloraja asettaa pakollisen vakuutusmaksun suuruusluokkaan (3 800€/v). Tämän vaihtoehdon vaikutus verokertymään ja huojennuksen vuosittain saavaan tilamäärään on esitetty kuvassa 8.6. Jos arvostamislain prosentti olisi edellä mainittua alhaisempi, vähimmäistyötulorajaa voitaisiin säätää myös kertoimella. Esimerkiksi kertoimella 1,3 työtuloa vaadittaisiin 5 000 euroa vuodessa.

Perintö- ja lahjaverolain 55§ mukainen huojennus olisi osumatarkkuudeltaan hyvä, kun se kohdistuisi identiteetiltään yrittäjämäisiin metsänomistajiin. Mikään ei sinänsä kuitenkaan estäisi sitä, että huojennusta voisivat hakea myös muut kuin yrittäjämäiset metsänomistajat, mikäli he hyötyisivät huojennuksesta riittävässä määrin. Tässä kohdin mukaan astuisivatkin metsäpoliittiset lisäperusteet, jotta huojennus voidaan myöntää myös näissä tapauksissa. Metsäpoliittisin perustein metsätilalla voitaisiin toimia yrittäjätyön sijasta palveluiden varassa, tai tuottaa muita metsän ekosysteemipalveluja kuin puuta.

Huojennettujen metsätilanomistajien MYEL-vakuutusmaksukertymä voidaan joko rahastoida, mikä olisi valtiontalouden kannalta suositellumpi vaihtoehto, tai käyttää MYEL-järjestelmän ylläpitoon. Oleellista eläkevakuutusjärjestelmän kestävyyskannalta olisivat riittävän pitkät vakuutusajat ja eläkeiän nousun jatkuminen. Huojennuksen edellytyksenä oleva vakuutusmaksujen katkeamattomuus lisäisi pitkien vakuutusajien todennäköisyyttä.

Eräs vaihtoehto on rakentaa huojennus arvostamislain sijasta käypien arvojen pohjalle, mutta sitä ei ole tässä tarkasteltu. Käypien arvojen mallit ovat herkkiä kiinteistöjen arvonmuutoksille, mikä vähentää huojennuksen määrän ennakoitavuutta sukupolvenvaihdoksessa.



Kuva 8.6. Arvostamislain 200 % tasoon asetetun PerVL 55§ mukaisen huojennuksen vaikutus perintö- ja lahjaverokertymään, jos huojennusta hakisi seuraavien 30 vuoden aikana 32 000 tuottoisinta metsätilaa: vuosittaisen tilavaihtojen määrä on arvioitu viiden vuoden jaksoissa 30 vuodelle. Metsätilojen markkinahintojen on oletettu nousevan viisi prosenttia. PerVL 56§:n mahdollistamaa verojen maksun jaksotusta ei ole otettu huomioon.

8.5. Yhteenveto

Pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelmassa (Ratkaisujen Suomi, 2015) metsätilojen sukupolvenvaihdosten tukemisessa on varauduttu enintään 20 miljoonan euron suuruiseen verokertymän alenemiseen. Tietyin oletuksin on ollut mahdollista laskea, minkä suuruiseen metsätilajoukkoon huojennus on mahdollista kohdistaa tällä rajoituksella (taulukko 8.2). Koska huojennusmallit ovat erilaisia, verokertymän alenemisessa on otettu huomioon sekä perintö- ja lahjaveron että tuloveron yhteismuutos.

Metsälahjavähennystä ja sekä lahjat että perinnöt käsittävää vähennystä verrattiin perinteiseen maatalojen ja yritysten sukupolvenvaihdosmalliin hieman sitä muunnellen. Huojennusten vaikutusdynamiiikka koostuu kahdesta tekijästä:

- 1) kuinka suurta joukkoa huojennus koskee (ratkaisevaa on raja-arvon taso) ja huojennuksen houkuttelevuudesta (kuinka metsänomistajat ottavat sen käyttöön) sekä
- 2) metsätaloudellisista käyttäytymisvaikutuksista (puun tarjonta, metsänhoito).

Erlaiset huojennusmallit ovat metsätilan omistajille eri tavoin houkuttelevia, joten täsmällisiä huojennuksen vastemääriä on mahdotonta arvioida.

Perintö- ja lahjaveron hyvitykseen, tuli se sitten lahjoista tai perinnoista tai molemmista, muodostuu oikeus, kun kynnyksarvo (raja-arvo) ylittyy. Metsänomistajille houkuttelevaksi hyvitys muodostuu vasta, kun kynnyksarvo on ylitetty riittävän suurella marginaalilla. Hyvitys kasvaa, kunnes tiettyä kokoa suuremmilla metsätiloilla, tai kakkosveroluokassa, sitä ei kyetä enää käyttämään täysimääräisesti 15 vuoden määräajan, hakkuumahdollisuuksien puutteen tai *de minimis*-säännön kolmen vuoden kertymärajoitteen vuoksi.

Perintö- ja lahjaverolain (PerVL) 55§:ään ja arvostamislain (ArVL) arvoon perustuvissa huojennuksissa verotus jäisi vastaavanlaista huojentamatonta verrokkutilaa jopa merkittävästi pienemmäksi. Perustuslain yhdenvertaisuussyistä huojennuksen valinnan tulisi tästä syystä voida perustua metsänomistajan omaan yrittäjäperusteiseen valintaan. Koska PerVL 55§ perustuu maatalojen ja yritysten huojentamiseen, metsätilan omistajien tulisi olla yrittäjämäisiä tai metsätilojen yritysmäisiä. Metsänomistajan oma valinta ja yrittäjä- tai yritysmäisyys voidaan toteuttaa vaatimalla pakollista MYEL-vakuutusta (vähimmäisvakuutussumma) sekä huojennuksen saajalta että luopuvalta sukupolvelta. Koska merkittävä osa metsänomistajista ja luopujista on eläkeläisiä, siirtymävaihetta tulisi kuitenkin katsoa tästä poikkeavasti.

Taulukko 8.2. Erilaisten huojennusvaihtoehtojen maksimilaajuus (metsätiloja ja metsää), kun verokertymän enimmäisvähennys on 20 miljoonaa euroa vuodessa.

	TVL uusi sää- dös: Metsälahja- vähennys	TVL uusi sää- dös: Metsälahja- ja perintö- vähennys	PerVL 55§: ArVL 40%	PerVL 55§: metsätilat ArVL200%
Tiloja, kpl	205 000	91 000	12 000	32 000
Tilojen metsäala, ha	7,1 milj.	5,1 milj.	2,0 milj.	3,2 milj.
Kynnyksarvo, €	5 000	20 000	(120 000)	(50 000)
Tilahinnat nousevat, %	5	5	5	5

Tarkasteltuna 30 vuoden ajanjakson keskiarvona enintään 20 miljoonan euron verokertymän alenema toteutuisi edellä esitetyissä taulukossa 8.2 esitetyissä vaihtoehtoisissa hyvin eri tavoin. Metsälahjavähennyksen tapauksessa perintö- ja lahjaverokertymän ja tuloverokertymän yhteisumma itse asiassa kasvaisi alkuvaiheessa keskimäärin jopa yli 10 miljoonalla eurolla vuodessa. Valtiolle tule-

vat veromenetykset tulisivat vasta myöhemmin metsätalouden tuloverotuksen (pääomatuloveron) ja perintöjen vähenemisen kautta, mutta alkuvaiheessa valtio saisi lahjojen kasvun vuoksi enemmän verotuloja kuin aikaisemmin. Vasta myöhemmin valtio alkaisi menettää verotuloja, kun huojennetuille tiloille kertynyttä metsälahjavähennyspohjaa käytettäisiin. Koska huojennusedun hyödyntäminen edellyttää hakkuutuloja, puun tarjonta lisääntyisi, mikä puolestaan laskisi puun hintaa.

Toisaalta metsälahjavähennyksen tapauksessa paitsi huojentamattomat, myös huojennettavat metsätilat joutuisivat tila-arvioperusteista riippuen maksamaan aikaisempaa käytäntöä korkeampia perintö- ja lahjaveroja, ja sitä enemmän, mitä enemmän metsätilojen hinnat metsätilamarkkinoiden muuttumisen vuoksi nousisivat. Se lisäisi perintö- ja lahjaverokertymää nykytilanteeseen verrattuna.

Toisin kuin metsälahjavähennyksen tapauksessa, perintö- ja lahjaveron 55§:n mukaisessa huojennuksessa huojennettavien metsätilojen perintö- ja lahjaverokertymä vähenisi välittömästi. Järjestelmä on suhteellisen ennustettava huojennusta hakevien metsätilojen kannalta, mutta valtion kannalta on hankala nähdä, miten laajaksi huojennus muodostuu, toisin sanoen kuinka moni tarttuu huojennukseen.

Yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisesti on lähes mahdotonta rajata metsätaloudellisin perustein metsänomistajia perintö- ja lahjaveron 55 §:n mukaisen huojennuksen ulkopuolelle. Eräs käyttökelpoinen ja hallinnollisesti kevyt rajausperuste voisi olla pakollinen MYEL-vakuutus ja työtulolle asetettava vähimmäisvaatimus. Vakuutuksen voimassa olo sekä luopujalla että saajalla olisi myös yhtenä perusteena, kun saaja päättää huojennuksen hakemisesta. Huojennuksen saavien joukon supistamiseksi tulisi harkita huojennetun veron arvostuspohjan määrittämistä ainakin aluksi melko korkealle.

Tehdyt laskelmat puoltaisivat enintään 20 miljoonan euron verokertymän vähennysrajoitteella arvostuslain 200 prosentin tasoa (maatiloilla ja yrityksillä säilyisi nykyinen 40 %). Tällöin huojennuksella voisi olla myös metsäpoliittisia lisäperusteita, vaikka pääperuste olisikin edelleen elinkeino- ja työllisyyspoliittinen.

Vaikka myös PerVL 55§:n mukaisessa huojennusvaihtoehdossa metsätilojen hinnat nousevat kysynnän kasvaessa, käypien arvojen nousu ei koske huojennettavia tiloja, ainoastaan huojennusta hakemattomia tiloja.

Sekä metsälahjavähennyksen että perintö- ja lahjaveron 55§:n mukaisen huojennuksen ennustetaan kasvattavan puun tarjontaa, mikä hieman laskisi puun hintatasoa. Toisaalta puun kysynnän enakoitu kasvu teollisuuden näköpiirissä olevien laajennusinvestointien vuoksi nostaisi puun hintatasoa, joten kokonaisvaikutus pysyttäisi hintatason ennallaan. Puukauppavolyymin kasvaessa huojennuksiin uhratut veromenetykset kompensoituisivat puun myyntituloverokertymän kasvulla.

Vaikutuksia analysoitaessa on huomattava, että erilaisilla huojennustavoilla on hieman erilaiset poliittiset tavoitteet. Metsälahjavähennyksessä ne ovat korostetusti puun tarjontaa lisääviä ja metsätilakokoa kasvattavia. Perintö- ja lahjaveron 55§:n huojennuksessa tärkeimpänä perusteena on yrittäjyysnäkökulma ja puun tarjonnan lisäyksen ja metsätilakoon kasvun odotetaan tulevan sitä kautta.

Viitteet

- Ratkaisujen Suomi. Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma. 29.5.2015. Valtioneuvoston kanslia. Hallituksen julkaisusarja 10/2015. 35 s.
- Vanhanen, J. 2016. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tuloverolain muuttamisesta. Luonnos 2.5.2016. Vero-osasto, Valtionvarainministeriö.
- Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa. Verohallinnon 8.12.2014 antaman ohjeen päivitys vuodelle 2016. 43 s. Viitattu 25.2.2016, Saatavissa internetistä: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2015/Varojen_arvostamista_perinto_ja_lahjaver\(38931\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2015/Varojen_arvostamista_perinto_ja_lahjaver(38931))

Liite 8.1 Vaikutuslaskelmien lähtötiedot ja oletukset

Omistajanvaihdosten määrä

Vuodessa vaihtaa omistajaa keskimäärin hieman vajaa 11 000 metsätilaa (maatilametsät mukaan lukien). Arvio perustuu siihen, että metsänomistusaika on noin 30 vuotta, josta voidaan arvioida, että vuosittain omistajaa vaihtaa joka 30. tila, ja kun metsätiloja on noin 330 000, tulokseksi saadaan noin 11 000 omistajanvaihdosta vuodessa. Vastaavaan suuruusluokkaan päästään myös Maanmittauslaitoksen metsää sisältävien kiinteistöjen kauppahintatilaston kautta. Vuosina 2010–14 tehtiin noin 6 900 vähintään 1 hehtaari metsää sisältävää kiinteistökauppaa. Kun tähän lisätään perinnöt ja lahjat (n. 40 % tilavaihdosta), päästään suuruusluokkaan noin 11 500 omistajanvaihdosta vuodessa.

Näistä osa on maataloutta harjoittamattomia metsätiloja, joista osa tulee siirtymään vapailta markkinoilla ja lähi- ja kaukaisimmille sukulaisille perintöinä, lahjoina ja lahjanluonteisina kauppoina.

Omistusten siirtymistavat

Luken Metsänomistaja 2010-tutkimuksen perusteella tiedetään, että metsänomistajista 15 % on saanut metsätilansa markkinaehtoisella kaupalla, 45 % sukulaiskaupoin ja 40 % perintöinä ja lahjoina. Sukulaiskaupalla metsätilansa saaneista 70 % oli maataloudenharjoittajia, joista valtaosa lienee lahjanluonteisia kauppia. Oletetaan, että edellä mainituista luovutuksista maataloutta harjoittamattomien metsänomistajien osuus lahjanluonteisista sukulaiskaupoista on 30 prosenttia ja perinnöistä ja lahjoista 80 prosenttia. Perintöjen ja lahjojen keskinäisenä osuutena käytetään Verohallinnon järjestelmästä vuodelle 2015 laskettuja maataloutta harjoittamattomien metsätilojen luovutusten jakaumaa: 28 % lahjoja ja 72 % perintöjä. Oletus on, että lahjojen sekä lahjanluontoisten kauppiajen osuus tulee spv-huojennuksen jälkeen lisääntymään.

Perinnön ja lahjan saa tavallisimmin lähisukulainen, mutta jonkin verran lahjoja ja perintöjä saavat myös kaukaisemmat sukulaiset. Näiden osuus on myös arvioitava, koska verotus on lähisukulaisilla lievempi.

Laskelmissa on oletettu omistusten luovutusten/saantojen tapahtuvan seuraavalla tavalla nyt ja huojennuksen jälkeen seuraavan asetelman mukaan:

Siirtymiset veroluokittain	Nykytilanne, arvio		Metsälahja- ja perintövähennys sekä PerVL 55§ huojennus	Metsälahjavähennys
Lahja, lahjavero I-luokka	15 %	28 %	20 %	25 %
Lahja, lahjavero II-luokka	3 %		5 %	5,5 %
Lahjanluonteinen kauppa 25%, lahjavero I	5 %		20 %	22 %
Lahjanluonteinen kauppa 25%, lahjavero II	1 %		5 %	5 %
Perintö ,perintövero I-luokka	48 %	72 %	35 %	30 %
Perintö, perintövero II-luokka	13 %		5 %	2,5 %
Kauppa väh. 75 % vastike, ei veroa	15 %		10 %	10 %
Summa	100 %		100 %	100 %

Lahjojen ja perintöjen määrä

Laskelmat on tehty olettaen, että lahjanluovuttajia ja lahjan vastaanottajia on yksi. Käytännössä näin lienee harvoin. Tavallisempaa lienee, että lahjan luovuttajia on yksi mutta lahjan saajia useampia, esimerkiksi kaksi lasta. Tällöin lahjoja on kaksi. Lahjan antajia voivat olla myös molemmat puoliset yhdessä. Tällöin kahden saajan tapauksessa lahjoja onkin neljä. Tällä on suuri merkitys, koska lahjaveron määrä riippuu lahjan koosta. Myös perinnöissä on oletettu yksi luovuttaja ja yksi saaja. Käytän-

nössä perinnöissä on lahjojakin tavallisempaa, että saajia on useampia. Tulokset kuvastavat näin suurinta mahdollista perintö- ja lahjaverokertymää.

Metsätilojen kokonaismäärä

Metsätilojen kokonaismäärä ja metsäala kokoluokittain vuonna 2013 saatiin Luken Metsämaan omistus-tilastosta metsäkeskuksittain. Se muokattiin maakuntapohjaiseksi. Koska huojennus koskee vain metsätiloja (maatilametsät ovat jo huojennuksen piirissä), näistä oli poistettava maatilametsälöt. Niiden lukumäärä ja metsäala maakunnittain saatiin Luken maatilatilastosta. Tilat jaettiin tietyin olosuhtein kokoluokkiin. Erotuksena saatiin puhtaiden metsätilojen määrä, joka muodosti huojennuksen perusjoukon.

Metsätilojen arvot

Metsätilojen arvoina käytettiin a) arvostamislain mukaista arvoa, joka laskettiin maakunnittaisina keskiarvoina vuoden 2015 kuntakohtaisesti lasketuista metsätalouden puhtaan tuoton arvoista, ja b) käypiä arvoja, joiden maakunnittaiset arvot saatiin Verohallinnon ohjeesta vuodelle 2016 (Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa).

Verokertymävaikutukset

Metsälahjavähennysmallissa verokertymävaikutukset eivät realisoidu heti, vaan viipeellä huojennuksen tultua voimaan. Järjestelmän alkuvuosina huojennukseen oikeutettuja metsätilan omistajavaihdoksia tulisi tavanomaista enemmän, koska nykyinen perintö- ja lahjaverokäytäntö ja sukupolvenvaihdoshuojennuksen odottaminen ovat viivästyttäneet sukupolvenvaihdoksia ja omistus on vaihtunut vasta pääosin perintöinä. Vaikutus kuitenkin tasaantuu viiden-kymmenen vuoden jälkeen vakiintuen tietyille tasolle.

Koska lahjaverovähennyksen saa puunmyyntitulosta ja sille on asetettu vuotuinen enimmäismäärä, vähennys kasvaa hitaammin suhteessa metsätilan omistajanvaihdoksiin ja jakaantuu järjestelmän alussa useammalle vuodelle. Ajan myötä vaikutus tasaantuu ja huojennuksen määrä vakiintuu tietyille tasolle.

Sukupolvenvaihdoshuojennus nostaa metsätilojen sekä huojennuksen piiriin pääsevien että ulkopuolelle jäävien tilojen käypiä arvoja. Metsälahjavähennys on herkkä metsätilojen arvojen nousulle, ja se vähentää vähennyksestä aiheutuvan tuen määrää.

9. Metsäveromuutokset ja metsätilamarkkinat

Harri Hänninen ja Jussi Leppänen, Luke

9.1. Johdanto

Maanmittauslaitoksen kauppahintatilastojen mukaan vähintään yhden hehtaarin metsämaata käsitäviä kiinteistökauppoja tehtiin vuosina 2010–2014 keskimäärin noin 6 900 kappaletta vuosittain. Metsää näissä kaupoissa vaihtui hieman vajaa 200 000 hehtaaria. Vain osa kaupoista tehtiin vapailla markkinoilla, sillä valtaosa metsämaasta vaihtoi omistajaa sukulaisten kesken. Tarkkaa tietoa kilpailun markkinavaihdon osuudesta ei ole, mutta julkisesta keskustelusta päätellen metsätilojen kysyntää olisi tarjontaa enemmän. Tämä näkyy myös puhtaiden, pelkästään metsämaata käsittävien metsäkiinteistöjen hintakehityksessä: hinnat ovat nousseet yli kahdenkymmen vuoden ajan (Hänninen ja Leppänen 2016). Ongelmia ei siis vaikuttaisi olevan metsätilojen kysynnässä vaan tarjonnassa.

Kansallisen metsästrategian 2025 (2015) tavoitteena on aktiivisen ja *yrittymäisen* metsätalouden lisääminen ja tilakoon kasvattaminen sekä sellaisen metsänomistusrakenteen aikaansaaminen, joka tukee metsien aktiivista käyttöä. Nämä tavoitteet on otettu myös pääministeri Sipilän hallitusohjelmaan (Ratkaisujen Suomi, 2015), jonka tavoitteena on metsätilakoon kasvattaminen tavoitteena *yrittäjämäinen* metsätalous sekä metsien hyvä hoito.

Mahdollisina keinoina hallitusohjelmassa esitetään sukupolvenvaihdosten edistämistä sekä metsävähennyksen laajentamista ja/ja tuloutuksen poistoa sekä yrittäjävähennystä metsänomistajille ja perikuntien elinkaaren nopeuttamista. Kaavauilla metsäveromuutoksilla on väistämättä vaikutuksia myös metsätilamarkkinoihin. Osa niistä on halutunlaisia, mutta osa vaikutuksista voi olla myös ei-toivottuja.

Seuraavassa tarkastellaan metsälahjavähennystä, yrittäjävähennystä, metsävähennystä ja kuolinpesien purkamista metsätilamarkkinoiden kannalta. Muita keinoja, joilla voitaisiin aktivoida metsätilamarkkinoita, on tarkasteltu toisaalla (Hänninen ja Leppänen 2016).

9.2. Metsälahjavähennys metsätilan saajille

Hallituksen esitysluonnoksen (Vanhanen 2016) mukaan metsälahjavähennys on lahjaksi saadun metsätilan maksetun lahjaveron pohjalta myönnettävä vähennys metsätalouden puhtaasta pääomatulosta. Se on kohdennettu metsämaan verotusarvon pohjalta määritettyä minimikokoa suurempien metsätilojen omistajajille tavoitteena kannustaa elinaikaisiin sukupolvenvaihdoksiin. Lisäksi tavoitteena on lisätä metsien hakkuita, sillä huojennuksen saa puun myyntitulon verotuksessa.

Se, missä määrin metsälahjavähennyksellä on vaikutuksia metsänomistus- ja metsätilarakenteeseen sekä metsätilamarkkinoihin, riippuu siitä, kuinka laaja on se potentiaalinen joukko, jota se koskee ja toisaalta siitä, kuinka houkuttelevaksi metsänomistajat kokevat metsälahjavähennyksen. Jos kynnys huojennuksen piiriin pääseville nostetaan kovin korkeaksi, potentiaalisten hyötyjien joukko jää pieneksi, eivätkä vaikutukset liioin kokonaisuutena ole suuria. Samoin jos huojennuksen hyöty mitoitetaan vaatimattomaksi suhteessa 15 vuoden karenssiin ja sen rikkomisesta aiheutuvaan sanktioon, huojennuksen houkuttelevuus jää vähäiseksi.

On selvää, että metsälahjavähennyksellä tulee olemaan vaikutuksia metsäkiinteistömarkkinoille. Kun metsälahjavähennyksen hyödyntäminen edellyttää, että oleellinen osa (90 %) lahjaksi saadusta metsätilakokonaisuudesta säilyy lahjan saajan omistuksessa 15 vuotta, ainakin runsaspuustoisempien metsätilojen tarjonta vapailla markkinoilla vähenee. Vähäpuustoiset metsätilat, joilla huojennusta olisi mahdollista käyttää hyvin rajoitetusti, sen sijaan saattavat tulla markkinoille, kuten aiemminkin. Metsälahjavähennys tarkoittaa käytännössä myös sitä, että metsäomaisuus pysyy entistä lujemmin suvun piirissä, sillä metsän lahjoittaminen sukulaispiiriin ulkopuolisille tuskin tulee olemaan kovin yleistä.

Koska huojennus koskee vain lahjoja eli elinaikaisia luovutuksia, se tulee ehkäisemään kuolinpesien hallinnoimien metsätilojen muodostumista. Sitä, missä määrin kuolinpesien metsätiloja on tullut tarjolle vapaille markkinoille, ei tiedetä, joten tältä osin vaikutusta metsätilamarkkinoihin on mahdoton arvioida. Todennäköisesti vaikutus ei ole suuri, sillä metsälahjavähennys poistaisi markkinoilta lähinnä sellaisia potentiaalisia kuolinpesiä, joista löytyy ainakin yksi metsätilan hoidosta kiinnostunut jäsen. Metsää nimittäin tuskin annettaisiin lahjaksi sellaiselle henkilölle, jolla omistaja ei näe halua ja kykyä hoitaa ja hallita metsätilaa. Tällaiset (aktiiviset) kuolinpesämetsät tuskin olisivat tulleet markkinoille.

Metsälahjavähennys, – kuten mikä tahansa metsätilojen sukupolvenvaihtohuojennus – tulee vähentämään metsätilojen tarjontaa vapaille markkinoilla. Koska entistä suurempi osa metsämaasta jää vapaiden markkinoiden ulkopuolelle, kysyntäpaine markkinoilla olevia metsäkiinteistöjä kohtaa lisääntyä, mikä tulee nostamaan metsätilojen hintaa. Kysyntäpainetta nostaa myös se, ettei metsälahjavähennyksen käyttäminen ole sidottu lahjaksi saaduilla metsätiloilla tehtyisiin hakkuisiin, vaan vähennyksen saa myös lisämaiksi hankituilta metsätiloilta tehdyistä puukaupoista. Näin lahjan saaneen kannattaa hankkia lisää metsää, käyttää metsälahjavähennys 15 vuoden kuluessa, jonka jälkeen on vielä käytettävissä ostetuista metsätiloista saatu metsävähennyspohja. Kovin yleistä se tuskin tulee olemaan, sillä lahjaveron maksaminen leikkaa lahjan saaneen metsänomistajan likviditeettiä. Velkarahalla hankintaa taas rajoittaa se, että pankeille metsätilan vakuusarvo on noin puolet käyvästä hinnasta.

Se, kuinka paljon metsäkiinteistöjen käyvät hinnat nousevat metsälahjavähennyksen johdosta, riippuu siitä, kuinka houkuttelevaksi metsänomistajat kokevat huojennuksen, toisin sanoen, kuinka moni metsänomistaja päätyy lahjoittamaan metsän tai tekemään lahjanluontoisen kaupan. Jossain määrin metsälahjavähennys tulee kuitenkin vaikeuttamaan laajentumishaluisten metsänomistajien mahdollisuuksia hankkia lisämetsää.

9.3. Yrittäjävähennys metsätalouden harjoittajille

Yrittäjävähennys tarkoittaa, että yksityisten elinkeinonharjoittajien eli toiminimien, henkilöyhtiöiden (avoimet ja kommandiittiyhtiöt), sekä maatalousyrittäjien ja metsänomistajien verotuksessa veronalaiseksi katsotaan tuloksesta vain 95 prosenttia nykyisen 100 prosentin sijaan. Kyseessä on siis viiden prosentin verokannustin yrittäjille. Taustalla on ajatus, että näiden yritysmuotojen verotus ei ole enää tasapuolista osakeyhtiöiden kanssa vuonna 2014 tehdyn pääomaveron korotuksen (30 % → 30–34 %) ja osakeyhtiöiden yhteisöveron laskun (24,5 % → 20 %) vuoksi.

Sillä, tarkoitetaanko hallitusohjelmassa (Ratkaisujen Suomi, 2015) yrittäjämäistä vai yritysmäistä metsätaloutta, on pieni vivahde-ero. *Yrittäjä* on omalla työllään ja käytössään olevilla pääomilla tuloja ja toimeentuloaan hankkiva henkilö. *Yritys* taas on yrittäjän, yrittäjien tai yritysten omistajien välillä organisoida työ ja pääoma tulojen hankkimiseksi. Monessa muussa maassa yrittäjämäinen tai yritysmäinen metsätalous ei edes olisi mielekäs kysymys, koska metsätalous itsessään on elinkeinotoimintaa. Suomessa metsätalous on haluttu pääsääntöisesti rajata pääomatulojen lähteeksi. Esimerkiksi metsän omistus tavanomaisessa yritysmuodossakaan ei Suomessa yksinään tee metsätaloudesta sellaista yritystoimintaa, mikä oikeuttaisi yrityksen sukupolvenvaihdoshuojennukseen.

Koska yrittäjävähennys on tarkoitettu nimensä mukaisesti yrittäjille, kriittiseksi kysymykseksi nousee, milloin metsänomistajan metsätilallaan harjoittama metsätalous on luonteeltaan yrittäjämäistä. Vähennystä on nähty vaikeaksi perustella kaikille metsänomistajille, sillä muut Suomessa pääomatulojen hankkijoiksi määritellyt tulonsaajat, kuten esimerkiksi asuntojen vuokraajat, voisivat katsoa myös heidän ansaitsevan yrittäjävähennyksen vuokratuloistaan.

Yrittäjämäisen metsätalouden määrittely hallinnollisesti soveltamiskelpoisella ja tasa-arvoisella tavalla on koettu vaikeaksi. Yhtenä vaihtoehtona on usein esitetty maatalousyrittäjän eläkelain (MYEL) mukaista pakollista vakuuttamisvelvollisuutta. Metsiä koskeva vakuutus on käytännössä pakollinen kaikille maanviljelijöille tilakoosta riippumatta ja periaatteessa niille metsänomistajille, joilla

on metsää tietty vähimmäismäärä (Etelä-Suomi 50 ha, Keski-Suomi 75 ha ja Pohjois-Suomi 100 ha). Lisäksi edellytetään, että metsänomistaja tekee itse metsätöitä tilallaan. Pinta-alarajojen tarkoitus on olla ohjeellisia, kun muuta perustetta ei esitetä vakuutuksen edellyttämän vähimmäistyötulo vaatimuksen (3 780 €/vuosi) täyttymisestä.

Siten mainituista perustyötulon hehtaarimääristä huolimatta MYEL-laki on työtulon suuruuden suhteen hyvin joustava, sillä lain mukaan: *”Kasvullisen metsämaan työtulo määritellään 1 momentissa [hehtaarien perusteella] tarkoitettua perustyötuloa suuremmaksi, jos maatilatalouden harjoittaja osallistuu tavanomaista suuremmissa määrin metsän hakkuutöihin, on erikoistunut metsätalouden harjoittamiseen, panostaa tavanomaista enemmän metsänhoitoon, jos maatilatalouden harjoittajan työpanos viljelmän metsätaloudessa muuten on tavanomaista suurempi tai muu näihin verrattava syy niin edellyttää.”* Jos metsänomistaja tekee tilansa metsätyötä laskennallista määrää enemmän, pakollisen vakuutuksen kriteerit täyttyvät siten laissa mainittuja metsäpinta-aloja pienemmilläkin tiloilla. Metsässä tehdystä työstä karttuu lisää työtuloa 100 euroa päivässä.

Pakollisen MYEL-vakuutuksen vakuutusmaksu on alarajallaan hieman vajaa 520 euroa vuodessa. Mitä enemmän työtuloa on, sitä suurempi maksu on. Maksu on metsätalouden verotuksessa vähennyskelpoinen ja vaihtoehtoisesti se on vähennyskelpoinen myös henkilön ansiotuloerotuksessa.

MYEL-vakuutusvelvollisuuskriteeri sopisi yrittäjämäisen metsätalouden tavoitteeseen sikäli hyvin, että metsänomistaja itse ilmoittaa hankkivansa omalla työllään metsästä tuloja ja maksaa tästä työstä yrittäjämaksut. Näin hän itse päättäisi, onko hänen metsätaloutensa yrittäjämäistä vai ei, ja kannattaisiko vakuutus ottaa pelkästään verohuojennuksen takia. Metsänomistajan metsätalolla tekemästä vuotuisesta keskimääräisestä työmäärästä riittää metsänomistajan oma ilmoitus, eikä sitä käytännössä kyetä valvomaan. Tämä on järjestelmän heikkous ja mahdollistaa väärinkäytökset. Mutta kysymys voisi olla perusteltavissa metsäpoliittisesti, jonka mukaan ei ole ratkaisevaa merkitystä, tekevätkö metsänomistajat metsätalouden työt itse vai käyttävätkö palveluja.

Koska valtaosa metsänomistajista hankkii toimeentulonsa palkkatöistä, kyseessä olisi sivutoiminen yrittäjyys. Yritystoiminta on sivutoimista, jos se mahdollistaa kokoaikaisen työn (vähintään 6 kk vuodessa) vastaanottamisen samanaikaisesti yritystoiminnan kanssa.

Kuinka suuri joukko metsänomistajia sitten täyttäisi vakuutusjärjestelmään perustuvan kriteerin? Pakollisen MYEL-vakuutuksen edellyttämän vähimmäistyötulon tuottavat metsähehtaarirajat ovat varsin korkeat, mutta vähimmäistyötuloon pääsee pienemmälläkin metsällä, jos tekee itse riittävästi metsätöitä. Jos oletetaan, että metsänomistaja tekisi ”vapaa-ajallaan” vuodessa metsätöitä keskimäärin kohtuulliset kolme viikkoa, eli 15 työpäivää vuodessa, niin vähimmäistyötuloon riittäisi Etelä-Suomessa metsää 37 hehtaaria, Keski-Suomessa 46 hehtaaria ja Pohjois-Suomessa 61 hehtaaria. Nämä pinta-alarajat ovat huomattavasti pienemmät kuin perustulon määrittämisessä apuna olevat laissa mainitut pinta-alat.

Näiden minimipinta-alaehdot täyttävien tilojen lukumäärä ja niiden jakautuminen pää- tai sivutoimiselle maatalouden harjoittajille sekä metsätilanomistajille on laskettu taulukkoon 9.1. Metsätilojen lukumäärä alueittain perustuu Luken metsänmaan omistustilastoon (Torvelainen ja Leppänen 2014) ja muiden kuin maatalouden harjoittajien prosenttiosuus metsänomistajista Luken Metsänomistaja 2010-aineistosta laskettuihin tuloksiin.

Taulukko 9.1. MYEL-kriteerit täyttävien maataloutta harjoittamattomien metsänomistajien määrä, kun metsänomistaja tekee vähintään 15 päivää vuodessa töitä tilansa metsissä (luvut pyöristetty).

Alue	Metsää	Täyttää kriteerin	näistä ei harjoita maataloutta	
	ha	kpl	%	kpl
Etelä-Suomi	≥ 37	39 400	62	24 400
Keski-Suomi	≥ 46	21 100	61	12 900
Pohjois-Suomi	≥ 61	16 100	76	12 200
Yhteensä		76 600	63	49 500

Kaikkiaan yrittäjävähennyksen piiriin pääsisi lähes 50 000 metsätilanomistajaa, jotka eivät harjoita maataloutta. Tämä on noin 23 prosenttia maataloutta harjoittamattomista metsänomistajista. Kun maataloutta pää- tai sivutoimisesti harjoittavia metsänomistajia, jotka saisivat yrittäjävähennyksen, on kaikkiaan noin 60 000, vähennykseen oikeutettujen metsänomistajia olisi noin 110 000 tilaa, mikä on noin 40 prosenttia kaikista metsää omistavista tiloista.

MYEL-kriteerin käyttöä on kritisoitu sillä, että verovelvollinen voisi siinä itse vapaasti määrittää verostatuksensa. Ongelmalliseksi se on katsottu siitä syystä, että verolainsäädäntö on luonteeltaan pakottavaa oikeutta, jossa tahdonvaltaisuudella ei voi olla sijaa (Vanhanen 2016).

Yrittäjävähennyksellä voi olla vaikutusta metsätilamarkkinoihin. Vaikutus riippuu tässkin siitä, kuinka laajaa metsänomistajajoukkoa se koskisi, mutta päinvastaisessa merkityksessä: mitä laajempaa joukkoa se koskisi, sitä vähäisempi olisi yrittäjävähennyksen vaikutus metsätilamarkkinoihin. Jos taas yrittäjävähennyksen saaminen rajataan vain pieneen valittuun osaan metsänomistajia, se lisää heidän metsätalouden harjoittamisen kannattavuutta suhteessa vähennyksen ulkopuolelle jääneisiin, ja antaa heille pienen kannusteen hankkia lisämaata. Näin yrittäjävähennys lisää, joskin varsin pieneltä osin, metsätilojen kysyntää.

9.4. Metsävähennyksen laajennus ja tuloutuksen poisto

Metsävähennyksessä on kysymys tuloverotuksen kohdistamisesta pääoman sijaan sen tuottoon, jolloin osa metsän vastikkeellisesta hankintamenosta voidaan vähentää puun myyntituloverotuksessa. Tämä kannustaisi laajentumishaluisia metsänomistajia hankkimaan lisämetsää, koska se keventää verotusta ja parantaa metsätalouden kannattavuutta. Toisaalta jos metsätilan myy muille kuin lähisukulaisille, myyntivoittoon lisätään käytetty metsävähennys, jolloin se tuloutuu.

Pääministeri Sipilän hallitusohjelmassa (Ratkaisujen Suomi, 2015) metsävähennyksen laajentamiselle tarkoitettaneen kahta asiaa: toisaalta metsävähennyksen enimmäismäärän korottamista nykyisestä 60 prosentista, toisaalta metsävähennysoikeuden laajentamista koskemaan myös yritysmuotoisia metsänomistajia, kuten osakeyhtiöitä, osuuskuntia ja henkilöyhtiöitä. Lisäksi hallitusohjelmassa ehdotetaan harkittavan käytetyn metsävähennyksen tuloutuksen poistamista.

Metsävähennyistä on muutettu oleellisesti kerran, vuonna 2008, jolloin metsävähennysoikeus laajennettiin koskemaan kaikkia saman metsänomistajan metsätiloja, ei vain hankinnan kohteena ollutta metsäkiinteistöä. Samalla metsävähennyspohja nostettiin 60 prosenttiin metsätilan vastikkeellisesta arvosta ja vuosittainen vähennysmäärä enintään 60 prosenttiin metsätalouden pääomatulosta. Lisäksi muutettiin sitä periaatetta, jolla metsävähennys tuloutetaan metsää myytessä: käytetty metsävähennys tuli nyt lisätä luovutusvoittoon aikaisemman hankintamenosta vähentämisen sijaan. Näin hankintameno-olettaman käyttö todellisen hankintamenon sijasta ei enää poistanut metsävähennyksen tuloutumista (Hänninen ja Leppänen 2016).

Metsävähennyksen laajennus vuonna 2008 on lisännyt metsäkiinteistöjen kysyntää, ja näyttäisi aikasarjamallinnuksen perusteella pääomittuneen metsän hintaan (Hänninen ja Leppänen 2016). Näin metsävähennyspohjan edelleen laajentaminen lisäisi todennäköisesti edelleen metsätilojen kysyntää, mikä nostaisi metsän hintaa. Metsävähennyksen metsätilojen hintaa nostaneesta vaikutuksesta on kuitenkin metsäomistajien keskuudessa erilaisia käsityksiä (ks. Kiviranta 2014).

Metsävähennyksen tuloutumisen laajentamisen olisi puolestaan tullut laskea metsän hintaa, mutta se näyttäisi jääneen välittömästi saatavan hyödyn varjoon. Ehkä ostajat eivät ole osanneet sitä ajatella, tai sitten heillä on aikomus siirtää metsän sukulaistuovutuksena eteenpäin. Toisaalta yhteismetsien tapauksessa vähennyksen tuloutuminen ei ole ostajille käytännössä lainkaan näköpiirissä.

Metsävähennyksen tuloutuksen poisto vaikuttaisi pikemminkin metsätilojen tarjonta- kuin kysyntäpuolelle, mutta tuloutuksen poisto saattaisi edelleen pääomittua metsän ostajien pitkän aikavälin kannattavuusajattelun kautta metsän hehtaarihintaan. Lisäksi tuloutuksen poisto ei vaikuttaisi ennen vuotta 1993 hankittujen metsien luovutuksiin millään tavoin.

Toinen tapa laajentaa metsävähennystä olisi laajentaa se nykyistä useammille omistusmuodoille tai yhteisomistuksessa olevien osakkaiden tasolle. Nykyisellään metsävähennys koskee yksittäisiä henkilöitä ja yhteisomistuksessa veroyhtymiä ja kuolinpesiä sekä yhteismetsiä siten, että metsävähennys kohdistuu tilaan tai tilakokonaisuuteen, ja vasta sitä kautta yhteisomistuksessa yksittäiseen omistajaan. Verotusyhtymissä osuuden vastikkeellinen saanto muodostaa metsävähennysoikeuden koko verotusyhtymätasolle, eli yksittäisen osakkaan vastikkeellisesta saannosta hyötyvät kaikki osakkaat.

Kuolinpesissä osuudesta tehty kauppa katsotaan irtaimen omaisuuden kaupaksi, jolloin metsävähennysoikeutta ei muodostu. Myöskään yhteismetsässä osakkaiden tekemät kaupat yhteismetsäosuuksista eivät muodosta yhteismetsälle tai osakkaalle metsävähennysoikeutta.

Saattaisikin olla perusteltua muuttaa metsävähennyksen käsittely osakaskohtaiseksi, kuten Ruotsin metsäverotuksessa (Leppänen ja Hänninen 2015). Tämä edistäisi veroyhtymäosuuksien hankintaa sellaisilta osakkailta, jotka eivät toimi aktiivisesti veroyhtymässä. Lisäksi se kannustaisi jakamaan kuolinpesiä ja muuttamaan ne yhtymiksi. Tämä olisi linjassa myös sen suhteen, että metsälahjavähennystä on ehdotettu osakaskohtaisena vähennyksenä.

Metsävähennysoikeuden laajentamisessa osakeyhtiöillä, osuuskunnilla tai henkilöyhtiöillä kannattaa huomata omistusmuotojen erilainen aikajänne. Erillisen oikeushenkilötuloverovelvollisen, kuten yhteisön (tai yhteismetsän) omistusaika on usein huomattavasti pitempi kuin yksittäisen henkilön, jopa ”ikuinen”. Tällaisille verovelvollisille metsävähennysoikeuden myöntäminen johtaisi lopullisen veroasteen alenemiseen, koska metsää ei välttämättä luovutettaisi koskaan. Lisäksi yhteisöveroaste on jo nykyisellään (20 prosenttia) selkeästi pääomatuloveroastetta (30–34 prosenttia) alhaisempi. Nämä yhdessä aiheuttaisivat merkittävän edun yhteisöille metsänomistajina ja samalla omistusmuodon neutraliteetin vähenemisen.

Sen sijaan luonnollisten henkilöiden omistamat henkilöyhtiöt ovat tulonjakoyksikköinä ajatukseltaan lähellä verotusyhtymää, joten niille metsävähennysoikeuden puuttuminen on selvä verohaitta. Laajenuksessa tulisi kuitenkin rajata pois ne henkilöyhtiöt, joita käytetään oikeushenkilöiden tulonjakoyhtiöinä, toisin sanoen se koskisi vain luonnollisten osakkaiden omistamia henkilöyhtiöitä (Andersson 2011).

Yhteenvetona voidaan todeta, että nykyisen metsävähennyksen laajentaminen tai tuloutuksen poisto saattaisivat olla mahdollisia *de minimis* –säädösten rajoissa, mutta on kyseenalaista johtaisivatko ne toivottuun lopputulokseen. Sen sijaan metsävähennyksen laskentaperiaatteen muuttaminen osakaskohtaiseksi olisi perusteltua verotusyhtymän ja uusina yhtiömuotoina henkilöyhtiöiden (avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö) osakastasolle, jolloin se muuttaisi osakkaiden välisten metsätilan osuuksien kauppaa oikeudenmukaisemmaksi ja sitä kautta lisäksi osuuksien kauppaa. Samalla se lisäisi kannustimia muuttaa kuolinpesiä verotusyhtymiksi. Muissa tapauksissa laajentaminen tavalla tai toisella todennäköisesti lisäisi ostajien maksukykyä ja kysyntää enemmän kuin se mahdollisesti vaikuttaisi metsätilojen tarjontaan.

9.5. Kuolinpesien elinkaaren nopeuttaminen

Hallitusohjelman toimintasuunnitelman kärkihankkeeseen *Puu liikkeelle ja uusia tuotteita metsästä* sisältyviin toimenpiteisiin sisältyy maininta ”nopeutetaan perikuntien elinkaarta”. Tausta-ajatuksena on ilmeisesti se, että kuolinpesien verotusta muuttamalla luotaisiin verotuksellinen kannustin purkaa kuolinpesä. Taustalla on näkemys siitä, että kuolinpesät olisivat keskimäärin muita metsänomistajia passiivisempia metsien käytössä muun muassa tilan hoidosta osakkaiden kesken vallitsevien erimielisyyksien vuoksi. Kuolinpesässä päätökset edellyttävät jäsenten yksimielisyyttä, jota ei aina saavuteta. Jos passiiviset kuolinpesät saataisiin purkautumaan, se voisi lisätä metsätilojen markkinatarjontaa.

Omistajan kuolinvuonna kuolinpesää verotetaan samoin kuin vainajaa olisi verotettu. Kuolinvuotta seuraavina vuosina kuolinpesää verotetaan erillisenä verovelvollisena. Kuolinpesällä voi olla

ansio- ja pääomatuloja sekä elinkeinosta ja maataloudesta saatua jaettavaa yritystuloa, joka jakautuu pääomatuloon ja ansiotuloon.

Ansiotulojen verotus – esimerkiksi jaettavan yritystulon ansiotulo-osuuden verotus - on progressiivista. Kuolinpesiä, joilla on ansiotuloja, on usein edullista pitää jakamatta erillisverotuksesta ansiotuloerotuksessa tulevan progressiohyödyn vuoksi: jos pesä jaetaan, ansiotulot tulevat verotetuksi toimintaa jatkavan osakkaan tulona osana hänen kokonaisansiotulojaan, jolloin verotus progression vuoksi nousee.

Elinkeino toimintaa harjoittavaa kuolinpesää verotetaan kuitenkin erillisenä verovelvollisena kolmelta kuolinvuotta seuraavalta vuodelta ja sen jälkeen yhtymänä. Yhtymän tulos jaetaan verotettavaksi osakkaiden tulona niiden osuuksien mukaan, jotka heillä on yhtymän tuloon. Osakkaan ansiotulo-osuus yhtymästä lisätään hänen henkilökohtaisiin ansiotuloihinsa: ansiotuloerotuksen progressioetu poistuu.

Kuolinpesän erillinen verovelvollisuus päättyy, kun kuolinpesä jaetaan. Jos osakkaita on vain yksi, omaisuuden katsotaan siirtyvän osakkaalle silloin, kun kuolinpesä on selvitetty, yleensä perunkirjoutuksen yhteydessä.

Ruotsissa kuolinpesän ansiotulojen verotus ankaroituu 3 vuoden jälkeen, mutta Suomessa ansiotulojen verotuksen kiristäminen kuolinpesien osalta ei toimisi, sillä kuolinpesien ansiotulot metsätaloudesta muodostuvat käytännössä pelkästään vainajan kuolinvuonna tai aiemmin tekemän hankintatyön arvosta. Kuolinpesän lukuun osakkaan suorittaman hankintatyön arvosta verotetaan osakasta itseään eikä kuolinpesää (Vanhanen 2015).

Puun myyntitulon verotuksen kiristämällä olisi vaikutuksia, mutta se kohdistuisi epätarkoituksenmukaisesti pelkästään aktiivisiin kuolinpesiin, jotka tekevät puukauppaa. Kuolinpesien verotuksen kiristäminen olisikin omiaan johtamaan puuta myyvien kuolinpesien metsäomistusten pirstoutumiseen metsäpoliittisten tavoitteiden vastaisesti, jollei tila perinnönjaon jälkeen säily osakkaiden yhteisomistuksessa tai tilaa myydä (Vanhanen 2015).

Metsää suhteellisen paljon omistavilla aktiivisilla kuolinpesillä pääomatulon progressiivisuus (30 % 30 000 euroon saakka ja sen ylittävältä osin 34 %) voi kuitenkin muodostaa jo nykyisellään syyn purkaa kuolinpesä. Jos kuolinpesällä on puun myyntituloa runsaasti, kuolinpesä kannattaa purkaa ja jatkaa toimintaa esimerkiksi perillisten yhteisomistuksessa, jolloin tulot jakautuvat usealle saajalle ja progressio voidaan välttää tai ainakin sen vaikutusta lieventää (Vanhanen 2015).

Vanhasen (2015) mukaan luonteva keino kuolinpesien verotuksen kehittämiseen, olisi laajentaa nyt vain elinkeino toimintaa harjoittaviin kuolinpesiin sovellettavaa yhtymäverotus koskemaan kaikkia kuolinpesiä. Näin poistettaisiin ansiotulojen verotuksen progressioedusta aiheutuva kannustin pitää kuolinpesä jakamatta pelkästään verotuksellisista syistä. Tälläkin toimenpiteellä olisi kuitenkin varsin vähäinen vaikutus, koska metsätila-kuolinpesillä ei yleensä ole ansiotuloja toisin kuin esimerkiksi maataloutta harjoittavilla kuolinpesillä.

Toinen tapa kiristää kuolinpesien verotusta, olisi karsia niiltä metsätalouteen kohdistuvia veroetuja, esimerkiksi oikeus metsävähennykseen ja menovaraukseen. Näissäkin tapauksissa vaikutus kohdistuisi vain metsätaloutta aktiivisesti harjoittaviin kuolinpesiin, koska passiivisilla ei ole toiminnasta aiheutuvia tuloja ja kuluja.

Yhteenvetona voidaan todeta, että passiivisten metsätila-kuolinpesien elinkaaren lyhentäminen verokeinoin on miltei mahdotonta, sillä verotoimenpiteillä on vaikutusta vain, jos kuolinpesällä on tuloja. Vaikutus on lisäksi sitä suurempi, mitä enemmän tuloja on, joten verosanktio kohdentuisi passiivisten sijaan ankarimmin aktiivisiin. Samoin on laita menojen vähennyksiin liittyvien veroetujen poistamisessa. Vaikutukset olisivat päinvastaisia kuin halutut. Lisäksi kuolinpesien verotuksen kiristäminen toimialakohtaisesti, vain metsätilojen osalta, olisi neutraalisuus- ja tasavertaisuusnäkökulmasta ongelmallista.

Lisäksi on huomattava, että verojärjestelmä kannustaa jo nykyisellään aktiivista metsätaloutta harjoittavien kuolinpesien muuttamista verotusyhtymiksi. Ensinnäkin yhtymän tappiot voi vähentää jo verovuonna osakkaiden henkilökohtaisessa pääoma- tai ansiotulojen verotuksessa, kun taas kuo-

linpesässä tappiot jäävät vähennettäväksi kuolinpesän myöhemmistä voitollisista tuloksista, jos niitä syntyy kymmenen vuoden kuluessa. Toiseksi yhtymän osuuden ostosta syntyy metsävähennyspohjaa, mutta kuolinpesäosuuden ostosta, joka on irtaimen omaisuuden kauppaa, sitä ei muodostu. Vastaavasta syystä kuolinpesäosuuden voitollisesta myynnistä joutuu maksamaan luovutusvoittoveroa, vaikka lähisukulaisten luovutusvoittoverovapaus muilta osin toteutuisi.

Verokannusteilla tai -sanktioilla metsätaloudellisesti passiivisia kuolinpesiä on jokseenkin mahdollon saada purkautumaan markkinoille. Sen sijaan metsälahjavähennys, joka kannustaa elinaikaiseen metsätilan luovutukseen, ehkäisee osaltaan metsää omistavien kuolinpesien muodostumista.

9.6. Yhteenveto

Metsälahjavähennys, yrittäjävähennys, metsävähennys ja kuolinpesien purkaminen kohdistuvat vii-
memainittua lukuun ottamatta kaikki kysyntäpuolelle, jossa metsätaloudeksi ei ole ongelmia. Metsätaloudellisesti passiivisten kuolinpesien purkaminen verokeinoin taas on jokseenkin mahdollon, kuten edellä on osoitettu.

Metsätilojen markkinatarjontaa lisäksi todennäköisesti selvimmin luovutusvoittoveron huojennuksen laajennus tietyin ehdoin myös muille kuin lähisukulaisille (Hänninen ja Leppänen 2016). Euroopan unionin komissio katsoisi kuitenkin todennäköisesti tällaisen valikoivan huojennuksen, joka kohdistuisi vain metsätalouden toimialaan, kielletyksi toimintatueksi. Ennakkotapaus löytyy maatalouspuolelta vuodelta 2010, jolloin peltomaan kaupoille yritettiin saada luovutusverovapautta. On varsin todennäköistä, että komissio suhtautuisi metsäpuolelle kohdistettuihin luovutusvoittoverotuksen huojennuksiin samankaltaisesti kuin peltomaan kaupan luovutusvoittoveron huojennusesitykseen.

Viitteet

- Andersson, E. 2011. Lausunto henkilöyhtiö- ja yhteisömuotoisten metsätilojen metsävähennys- sekä meno- ja tuhovarausoikeudesta verolainsäädännön kannalta. Julkaisussa: Metsätaloudeksi ja rakenteen kehittäminen – Työryhmän taustaselvitykset. Työryhmämuistio MMM 2011:3, osa 2: 109–115.
- Hänninen, H. & Leppänen, J. 2016. Metsätaloudeksi aktivointi. Raportti maa- ja metsätaloudeksi ministeriölle. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 23/2016. 44 s.
- Kiviranta, E. 2014. Outoja ajatuksia metsävähennyksestä. Käytännön maamies. Viitattu 27.4.2016. Saatavissa internetistä: <http://kaytannonmaamies.fi/ouoja-ajatuksia-metsavahennyksesta/>
- Leppänen, J. & Hänninen, H. 2014. Metsäverotus – vaihtoehtojen tarkastelua. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 18/2015.
- Ratkaisujen Suomi. Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma. 29.5.2015. Valtioneuvoston kanslia. Hallituksen julkaisusarja 10/2015. 35 s.
- Vanhanen, J. 2015. Perikuntien tuloverotuksen muuttamisesta puun tarjonnan lisäämiseksi. Muistio 22.10.2015. Valtionvarainministeriö, Vero-osasto. 7 s.
- Vanhanen, J. 2016. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tuloverolain muuttamisesta. Luonnos 2.5.2016. Vero-osasto, Valtionvarainministeriö.

10. Muut verotukselliset ehdotukset

Jussi Leppänen, Luke

10.1. Maksettujen puunhankintamenojen vähennyskohta

Edellisissä luvuissa esitellyissä tarkasteluissa päähuomion kohteena ovat olleet sukupolvenvaihdoshuojennukset ja yrittäjävähennys. Näiden lisäksi metsäverotuksessa voisi olla syytä tehdä myös muita muutoksia, jotka eivät sisällä tukielementtiä, mutta parantaisivat verotuksen kohdistumista oikeisiin tuloihin ja parantaisivat verotuksen johdonmukaisuutta ja neutraalisuutta. Lisäksi nykyinen puun myyntituloerotus on suunniteltu parhaiten metsätalouden työt ulkopuolisella teettävälle sopivaksi. Metsätaloutta elinkeinonaan harjoittaville ja omatoimisesti metsätalouden töitä tekeville se on tietyiltä osin hyvinkin kankea järjestelmä. Seuraavassa käydään läpi joitakin selvimpiä metsäverotuksessa olevia epäkohtia ja esitetään niihin parannusehdotukset.

Ensimmäinen parannusehdotus koskee metsätalouden veroilmoituslomakkeella (2C, liite 10.1) maksettujen puunhankintamenojen vähennyskohtaa. Nykyään nämä menot vähennetään pääasiassa kohdassa ”muut vuosimenot”, mikä vääristää metsätalouden pääomatulon laskentaa ja edelleen esimerkiksi metsävähennyksen suuruutta. Parempi ratkaisu olisi vähentää maksetut puunhankintamenot aikaisemmin yhdessä hankintatyön arvon kanssa (kuva 10.1).

2. Hankintatyön arvo ja maksetut puunhankintamenot					
2.1. Hankintakaupat		2.2. Poltto- ja joulupuukaupat		2.3 Maksetut puunhankintamenot	
605		625			

Kuva 10.1. Maksettujen puunhankintamenojen uusi vähennyskohta.

10.2. Metsätalouden pääomatulojen jaksotus

Metsäverotuksessa ei tällä hetkellä ole tulojen – ja sitä kautta edelleen tuloksen – jaksotusmahdollisuutta, vaikka valtaosalla metsätiloista myydään puuta tyypillisesti harvemmin kuin vuosittain. Vuosittaiset myyntimäärät ja edelleen myyntitulot voivat myös vaihdella huomattavasti. Tulot ovat siten pääsääntöisesti muodostuneet myyntivuotia pidemmällä aikavälillä, mikä edellyttäisi myyntitulojen jaksotusta. Koska puut myydään vasta myyntikelpoisina, eikä ”valmistusta aloitettaessa” esimerkiksi istutusvaiheessa, myyntituloja on mahdotonta tietää täsmällisesti etukäteen. Käytäntöön sopivaksi vaihtoehdoksi jää toteutuneiden puunmyyntitulojen jaksotus myyntivuotta pidemmälle ajanjaksolle. Tämä täyttää täsmällisen verotuksen ja tulojen jaksotuksen tavoitteet, olkoonkin että jaksotus tehdään vasta myyntitapahtuman jälkeen.

Aikaisemmin puun myyntituloerotuksessa myyntitulojen jaksotus ei ollut aivan välttämätöntä, kun tulot luettiin kiinteällä pääomaveroasteella verotettaviksi pääomatuloiksi. Pääomatulojen verotus muuttui kuitenkin vuodesta 2012 alkaen progressiiviseksi. Useissa maissa puunmyyntituloja verotetaan osana ansiotuloja, jolloin verotuksen progressio on ollut vaikuttavana tekijänä jo pitkään ja tulojen tai tuloksen jaksottamistarve ja -peruste on ollut selkeämmin havaittavissa kuin Suomessa. Esimerkiksi Ruotsissa metsätalouden tulosta voidaan jaksottaa usein eri tavoin tuleville vuosille (Leppänen ja Hänninen 2015).

Tästä syystä olisi perusteltua lisätä metsäverotukseen tulojen tai tuloksen jaksottamismahdollisuus. Ehdotuksen mukaan jaksotus tehtäisiin tuloista, joihin on otettu huomioon nykyisen metsätalouden 2C-veroilmoituksen kohdat 1–4. Näistä tuloista osa, esimerkiksi korkeintaan 80 prosenttia, tulisi voida siirtää jaksotusvarauksena tuleville verovuosille. Varaus olisi tuloutettava esimerkiksi viimeistään kymmenentenä vuotena varauksen tekemisestä. Nykyisestä menovarauksesta voitaisiin tällöin luopua, mutta tuhovaraus säilytettäisiin. Metsätalouden

pääomatulot tulisivat nyt määritellyksi metsäveroilmoituksessa jaksotusvarauksen jälkeisenä metsätalouden katteena, nykyisen veroilmoituksen kohtien 4 ja 5 välissä (kuva 10.2).

Kohtien 4 ja 5 väliin: X Jaksotusvaraus						Metsätalouden jaksotetut pääomatulot
X.1 Metsätalouden pääomatulot		X.2 Jaksotusvarauksen lisäys		X.3 Jaksotusvarauksen vähennys		
ennen jaksotusta						=
=		-		+		=

Kuva 10.2. Jaksotusvaraus ja sen paikka metsäveroilmoituksessa.

10.3. Metsävähennyksen ja mahdollisen metsälahjavähennyksen laskenta ja vähennyskohta

Metsävähennys ja esitetty mahdollinen metsälahjavähennys (lahjaverotuksen tuloverohyvitys, tai laajempi perintö- ja lahjaverohyvitys) perustuvat aina metsänomistajahenkilön sijoitukseen tai lahjaverotukseen. Siksi nämä vähennykset tulisi voida tehdä henkilökohtaisina, kuten myös metsälahjavähennyksen osalta esitetään. Metsävähennyksen osalta henkilökohtaisuus ei kuitenkaan toteudu veroyhtymissä, vaan yhden osakkaan sijoitus tulee kaikkien osakkaiden hyödyksi verotuksessa. Tästä syystä metsävähennyksen laskenta tulisi muuttaa henkilökohtaiseksi.

Tällöin metsävähennyksen suuruus laskettaisiin kuvassa 10.2 esitetyistä metsätalouden jaksotetuista pääomatuloista, mutta vähennystä ei tehtäisi heti näiden jälkeen. Vähennyksen laskennan peruste olisi siten toinen kuin varsinainen vähennyskohta. Yhteisömuotoisessa vähennys laskettaisiin metsänomistajahenkilön osuutena metsätalouden jaksotetuista pääomatuloista. Esimerkiksi jos jaksotetut pääomatulot ovat 10 000 euroa ja osakkaita on neljä samansuuruisin määräosin, yksittäiselle osakkaalle kohdistuva metsävähennys voitaisiin tehdä 2 500 euron tulo-osuudesta. Tästä 60 prosenttia olisi 1 500 euroa.

Metsävähennys vähennettäisiin vasta tilakohtaisesti lasketun metsätalouden puhtaan pääomatulon jälkeen siitä tulo-osuudesta, joka kohdistuu metsävähennyksen oikeutetulle osakkaalle. Jos metsätalouden puhdas tulo olisi 6 000 euroa, ja yhtiön osakkaita neljä, osakkaiden osuudet olisivat 1 500 euroa. Kun yksi osakkaista voi tehdä metsävähennyksen, hänen lopullinen metsätalouden puhdas pääomatulo-osuutensa olisi nolla euroa. Näin ollen lopullinen, metsävähennyksen jälkeinen metsätalouden puhdas tulo muodostuisi erisuuruiseksi yhtiön kullekin osakkaalle. Mikäli metsänomistajia on vain yksi, verotus ei muuttuisi nykyisestä, koska metsävähennyksen peruste määriteltäisiin samasta kohdasta kuin aikaisemminkin, vain varsinainen vähennyskohta muuttuisi. Tosin on syytä huomata, että edellä tehdyt esitykset maksettujen hankintamenojen vähennyskohdasta sekä metsätalouden pääomatulojen jaksotuksesta muuttaisivat myös metsävähennyksen laskentaa.

Myös ehdotetun hallituksen esitysluonnoksen (Vanhanen 2016) metsälahjavähennyksen laskentaa kannattaisi muuttaa. Vähennys ehdotetaan nyt tehtäväksi metsätalouden puhtaasta tulosta, ja korkeintaan metsätalouden puhtaan tulon suuruisena. Ratkaisu täyttää perustellun tavoitteen, jonka mukaan metsälahjavähennys on henkilökohtainen vähennys. Tämä saattaa kuitenkin houkutella siihen, että kaikki menot ja poistot ennen metsätalouden puhtaasta pääomatuloa minimoidaan mahdollisimman suuren metsälahjavähennyksen tekemiseksi. Se heikentäisi metsänhoidon tasoa, kun metsänhoitomenot pyritään minimoimaan metsälahjavähennyshyödyn maksimoimiseksi. Näin ollen myös mahdollinen metsälahjavähennyksen peruste olisi syytä laskea – mutta ei vielä tehdä varsinaista vähennystä – jaksotetusta metsätalouden puhtaasta tulosta, eli laskentaperusteen tulisi olla samassa kohdassa kuin edellä esitetyllä metsävähennykselläkin.

Koska molemmat vähennykset, sekä metsävähennys että metsälahjavähennys, olisivat nyt henkilökohtaisia, tulisi päättää näiden keskinäinen vähennysjärjestys. Perustellusti vähennysjärjestyksen tulisi olla ensin metsävähennys ja vasta sen jälkeen metsälahjavähennys. Metsälahjavähennys voisi olla korkeintaan jaksotetun metsätalouden pääomatulon, josta on ensin

vähennetty metsävähennys, suuruinen. Tämän jälkeen tulisivat nykyisen veroilmoituksen kohdat 6-14, joiden perusteella lopullinen metsätalouden puhdas tulo voisi olla metsälahjavähennystä käyttävälle tappiollinenkin.

10.4. Muita metsäverotuksen ongelmakohtia

Metsäverotuksessa on myös joitakin muita kohtia, joihin olisi syytä kiinnittää huomiota. Helpoimmin ratkaistavissa olisi 200 euron menojäännöksen kertapoiston rajoituksen korotus. Se on hyvin alhainen verrattuna muihin toimialoihin, joilla käytetään jopa monikertaisia kertapoistoja. Rajoituksen pienuus heikentää monien investointien kannusteita ja aiheuttaa hallinnollisia kustannuksia pitkittämällä tarpeettomasti poistoajoja.

Vaikeammin ratkaistavat kysymykset liittyvät metsätalouden pääoma- ja ansiotulo-osuuksiin sekä tulolähdejakoön (ks. Leppänen ja Hänninen 2015). Esimerkiksi metsävuokrauksen verotus on nykypäivänä tulolähteeltään maataloustuloa ja nettovarallisuuden puuttuessa edelleen ansiotuloa. Käytännössä tätä kierretään muuntamalla hallintaoikeuden luovutussopimuksia esimerkiksi tuki- tai kauppasopimuksiksi. Näin toimitaan esimerkiksi suojelusopimusten suhteen. Muutoin metsätaloudesta ei ole mahdollista saada ansiotuloa kuin verollisen hankintatyön kautta, vaikka metsänhoitotyöt työllistävät metsänomistajia nykyään jopa hankintahakkuita enemmän. Lisäksi erilaiset vuositöimet työllistävät metsänomistajia.

Vaikka metsätaloutta harjoitetaan usein jonkin muun ansiotoiminnan ohessa, ansio- ja pääomatulo-osuuksien suuremmalla valinnanvapaudella saattaisi olla osaltaan mahdollista hallita metsätalouden tukien vähenemisestä aiheutuvia haittoja. Esimerkiksi metsätalouden tuloista riippuvaisilla metsänomistajilla ansiotulo-osuus keventäisi metsätalouden verotusta ja lisäisi kannusteita käyttää enemmän omaa työaikaansa metsätalouteen, esimerkiksi metsänhoitoon.

Viitteet

- Leppänen, J. & Hänninen, H. 2014. Metsäverotus – vaihtoehtojen tarkastelua. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 18/2015.
- Vanhanen, J. 2016. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tuloverolain muuttamisesta. Luonnos 2.5.2016. Vero-osasto, Valtionvarainministeriö.

Liite 10.1 Metsätalouden 2 C-lomake, 1. sivu

Tyhjennä lomake C

2 VEROHALLINTO
TUNNUS 5019832
00003 VASTAUSLÄHETYS

Viimeinen palautuspäivä

Verovelvollisen nimi ja osoite

METSÄTALOUDEN
VEROILMOITUS
Kaikki maatilat yhteensä

Kotikunta 31.12.2014

Y-tunnus tai henkilötunnus

Puolisoiden osuudet metsäomaisuudesta %		600 Oma erillinen ilmoitus
601 Verovelvollinen	602 Puoliso	

2 C
2015

30431

I Laskelma metsätalouden pääomatulosta						euro	sent
1. Puun myyntitulot							
1.1. Fyysikaupat		1.2. Hankintakaupat		1.3. Poltto- ja joulupuukaupat			
603		604		613		+	
2. Hankintatyön arvo							
		2.1. Hankintakaupat		2.2. Poltto- ja joulupuukaupat			
		605		625		-	
3. Vakuutus- ja hirvivaikokorvaukset, metsätalouden tuet							
3.1. Vakuutuskorvaukset		3.2. Hirvivaikokorvaukset		3.3. Metsätalouden tuet			
607		608		609		+	
4. Omasta metsästä otettu puutavara						614	
4.1. Maatalouskäyttö		4.2. Elinkeinikäyttö		4.3. Yksityiskäyttö			
						+	
5. Metsävähennys ja varaukset							
5.1. Metsävähennys		5.2. Menovaraus		5.3. Tuhovaraus			
615		616		617		-	
6. Muut pääomatuloksi luettavat erät							
		6.1. Varausten tulovutus		6.2. Muut			
		619		620		+	
7. Vuosimenot							
7.1. Palkkausten menot		7.2. Matkakulut		7.3. Muut vuosimenot			
622		623		624		-	
8. Selvitys polttoina vähennettävistä menosta							
		Koneet ja kalusto		Rakennukset		Ojat ja tiet	
8. Menojäännös 1.1.2015							
9. Lisäykset verovuonna		645		646			
10. Luovutukset verovuonna		642		643		644	
11. Polstot		626		627		628	
12. Menojäännös 31.12.2015							
13. Toisesta tulolähteestä siirrettävät menot						630	
14. Metsätalouden muuttoliinpanolin siirrettyneet muun toiminnan menot						634	
14.1. Maatalouden menot		14.2. Elinkeinotoiminnan menot		14.3. Yksityismenot			
						+	
15. Metsätalouden puhdas pääomatulo						635	
tai						-	
16. Metsätalouden tappiollinen pääomatulo						636	

VEROH 3043 4.2015

C

Seuraava sivu

11. Johtopäätökset

Harri Hänninen ja Jussi Leppänen, Luke

Suomen yksityismetsänomistusta luonnehtii varsin iäkäs omistajakunta ja tilan omistajanvaihdosten tapahtuminen pääosin suvun sisäisesti joko sukulaiskaupoin, perintöinä tai lahjoina. Metsätilan perinnöksi jättäneet tai lahjaksi luovuttaneet ovat olleet keskimäärin 70–90 -vuotiaita. Metsänomistajien ikääntymiskehityksen arvioidaan jatkuvan väestön elinajan pidentyessä, joten metsätilat vaihtavat vastaisuudessa omistajaa entistä iäkkäämpinä, jollei metsänomistajille synny riittäviä kannusteita luopua metsäomaisuudesta jo elinaikanaan. Tällä vältettäisiin myös se, ettei metsätila jäisi omistajan kuoltua kuolinpesän haltuun eräänlaiseen odottavaan välitilaan.

Verotus on usein nähty yhtenä keskeisistä keinoista metsänomistus- ja metsätilarakenteeseen vaikuttamisessa. Maatiloilla ja yrityksissä perintö- ja lahjaverotusta on huojennettu sukupolvenvaihdoksissa vuodesta 1979 lähtien. Sukupolvenvaihdoshuojennusta on ehdotettu myös muille kuin maataloutta harjoittaville metsänomistajille viimeisen kolmenkymmen vuoden aikana useamman kerran. Myös useita muita verokeinoja on tuotu esille.

Toteutettiinpa metsätaloudessa millainen metsänomistus- ja tilarakennetta ohjaava verouudistus tahansa, siihen ei kannata ladata ylimitoitettuja odotuksia. – Nopeita ja mittavia rakenteellisia vaikutuksia ei ole odotettavissa, sillä metsänomistukseen liittyy niin vahvoja tunnesiteitä ja muita kuin puuntuotannollisia arvoja, etteivät puhtaasti taloudellisiin seikkoihin pohjautuvat verokannusteet tai -sanktiot välttämättä pure laajassa mitassa ja kovin nopeasti. Tähän antaa viitteitä myös Hornen ym. (2016) kyselytutkimuksessa saama tulos, jonka mukaan valtaosa (64 – 70 %) metsänomistajista ei muuttaisi tai aikaistaisi suunnitelmiaan metsätilasta luopumisessa erilaisten verohelpotusten johdosta.

Nykyinen perintö- ja lahjaveron maksurasite on voinut johtaa tilan lohkomiseen ja myymiseen useammassa osassa tai hakkuiden liialliseen aikaistamiseen verojen maksamiseksi. Verotus ei liioin ole kannustanut luovuttamaan metsätilaa lahjana, koska perintövero on lahjaverotusta kevyempää. Hallituksen esitysluonnoksen (Vanhanen 2016) mukainen metsälahjavähennys on osittain ratkaisu edellä mainittuihin ongelmiin. Sen vaikuttavuus riippuu oleellisesti siitä, kuinka suurta joukkoa huojennus koskee, toisin sanoen mille tasolle arvostamislain mukainen tilan arvon raja-arvo asetetaan, ja kuinka suuri ja siten houkutteleva huojennus on metsänomistajalle. Metsälahjavähennyksen lähtökohdista voidaan todeta, että puhdas lahjasaanto on ollut metsäkiinteistöjen luovutuksissa harvinaisempi (noin 13 %), kuin esimerkiksi vapailta markkinoilta (15 %) hankittu metsätila.

Esitysluonnoksen mukaisella 40 000 euron raja-arvolla maataloutta harjoittamattomista metsätiloista enintään 18 prosenttia (noin 41 000 metsätilaa) olisi oikeutettuja huojennukseen. Se vastaisi metsätilojen metsämaan alasta hieman alle puolta eli noin 3,5 miljoonaa hehtaaria. Laskelmien mukaan lakimuutosta seuraavien kymmenen vuoden aikana tehtäisiin vuosittain noin 1 000 metsätilan lahjoitusta tai lahjanluontoista kauppaa (alkuvuosina hieman enemmän ja loppuvuosina vähemmän), joissa huojennusehdot täytyisivät.

Edellä mainitut luvut ovat jossain määrin yliarvioita, koska osalla metsätiloista huojennus jäisi niin vähäiseksi, ettei sitä ole järkevää hakea ja osassa tapauksia lahja annettaisiin useammalle henkilölle, jolloin yksittäisten lahjojen arvot eivät ylitä raja-arvoa. Myöskään sellaisilla metsätiloilla, joilla määrääjän kuluessa (15 vuotta) ei kasva hakkuukelpoista puustoa riittävästi, ja myös niissä tapauksissa, joissa osa tilan hinnasta maksetaan lahjanluontoisena kauppana, ei välttämättä ole kannustetta hakea huojennusta. Vaikutuslaskelmiin liittyy kuitenkin epävarmuutta lukuisista oletuksista johtuen.

Metsälahjavähennyksen vaikutuksia puumarkkinoille on vaikea arvioida, koska lahjoitettujen tilojen puustolla ja omistusrakenteella on suuri vaikutus siihen, miten vähennyspohjaa kyetään hyödyntämään. Jos noin tuhannella metsätilalla pyrittäisiin ja pystyttäisiin hyödyntämään metsälahjavähen-

nys täysimääräisesti ja etupainotteisesti, hakkuulisäys olisi kymmenen vuoden aikana karkeasti noin 1,5 miljoonaa kuutiometriä vuodessa.¹¹

Valtion verokertymään metsälahjavähennys vaikuttaisi siten, että lain voimaantulon jälkeen ensimmäisen kymmenen vuoden aikana perintö- ja lahjaverokertymä kasvaisi keskimäärin lähes 20 miljoonalla eurolla vuodessa, mutta puunmyyntituloverokertymä vähenisi hieman yli 9 miljoonalla eurolla, joten nettovaikutus oli 9,5 miljoonan euron kokonaisverokertymän lisäys. Kymmenen ensimmäisen vuoden jälkeen, kun vähennyspohjaa edelleen hyödynnetään mutta lahjoitettujen metsätilojen määrä alkaa vähentyä, kokonaisverokertymän nettovaikutus muuttuu negatiiviseksi (verotueksi) ja on seuraavien 20 vuoden aikana keskimäärin 11 miljoonan euron luokkaa vuodessa.

Jos metsälahjavähennys myönnettäisiin sekä perinnölle että lahjoille soveltaen edellä mainittua raja-arvoa (40 000 €), huojennusta vuosittain hakevien metsätilan omistajien määrä voisi nousta tuhannesta hieman runsaaseen 1 500 tilaan, hakkuut lisääntyisivät hieman runsaalla kahdella miljoonalla kuutiometrillä vuodessa, ja kokonaisverokertymä pysyisi alkuvuosina (ensimmäiset 10 vuotta) samalla tasolla kuin ilman huojennusta. Sen jälkeen seuraavien 20 vuoden aikana kokonaisverokertymä kuitenkin vähentyisi noin 17 miljoonalla eurolla vuodessa.

On epävarmaa, täyttääkö esitetty metsälahjavähennys pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelman asettamia ja metsäpoliittisesti määriteltyjä tavoitteita, toisin sanoen kuinka vaikuttava ja hyväksytty keinosta lopulta tulee. Elinkeino- ja työllisyyspoliittisia sekä metsäpoliittisia tavoitteita yhdistävä suora perintö- ja lahjaveron huojennus, joka olisi tasoltaan maatalojen ja yritysten huojennusta vähäisempi, ja joka olisi lisäksi yhdistetty vähintään pakollisen suuruiseen ja sukupolvien välillä keskeytymättömään maatalousyrittäjän eläkevakuutukseen (MYEL) ilman metsätilan kokorajoitteita, olisi ollut ehdoiltaan (kriteereiltään) metsänomistajille selkeämpi ja ennustettavampi vaihtoehto. Lisäksi se olisi kohdistunut paremmin yrittäjämäiseen metsätalouteen. Tämän ylittävää kohdistuvuutta olisi voitu perustella metsäpoliittisin tavoittein. Oli ratkaisu mikä tahansa, on selvää, että sukupolvenvaihdosten edistäminen on vain osaratkaisu tavoiteltaessa metsätilakoon kasvua, yrittäjämäisen metsätalouden laajentumista ja mittavaa 15 miljoonan kuutiometrin vuotuista hakkuulisäystä. Tarvitaan myös muita keinoja.

Eräs tällaiseksi ehdotettu on yrittäjävähennys, joka koskisi myös metsänomistajia. Yrittäjävähennyksen perimmäisenä tavoitteena on kaventaa henkilökohtaisen yrittäjäverotuksen ja vuosien mitaan kevennetyn yhteisöverotuksen välille syntyneitä eroja, joka pääomatuloveroasteella on vähintään kymmenen prosenttiyksikköä (30–34% vs. 20%). Yhteisöveroasteen ero progressiiviseen ansiotuloveroasteeseen vaihtelee ansiotulotason mukaan.

Yrittäjävähennyksessä puunmyyntituloveroaste laskisi 1,5 prosenttiyksikköä (30 % → 28,5 %). Veroasteen alennuksen välittömät vaikutukset näkyisivät vain monitavoitteisten, myös metsän ai-neettomia arvoja arvostavien metsänomistajien hakkuiden lisääntymisessä. Kun muutos on suhteellisen pieni ja myös välilliset vaikutukset otetaan huomioon, mallilaskelmien mukaan veronalennuksen vaikutukset puun tarjontaan jäisivät vähäisiksi. Jos se koskisi kaikkia metsänomistajia (ei vain yrittäjämäisiksi jollakin kriteerillä luokiteltuja), hakkuulisäys olisi nykytasoon verrattuna 0,4 prosenttia,

¹¹ Oletetaan, että lahjoitettujen tuhannen huojennukseen oikeutetun metsätilan keskikoko on 90 hehtaaria (3,5 milj. ha/41 000 tilaa), arvostamislain mukainen metsämaan vuotuinen tuotto 90 €/ha (koko maan keskiarvo) ja metsätilan käypä hinta 4 000 €/ha (lukumäärästä suurin osa Etelä-Suomessa), jolloin lahjan arvo on 360 000 €, lahjavero 50 700 € ja vähennyspohja 45 580 €. Oletetaan, että metsälahjan saaneet omistajat toimivat siten, että rahat lahjaveron maksuun irrotetaan hakkuilla mahdollisimman pian, jolloin pitäisi hakata noin 60 000 euron edestä ensimmäisenä vuonna (koska myyntitulovero ja metsänhoitokuluja pitää saada katettua), ja loput seuraavina 10 vuotena. Arvoltaan 60 000 euron puukauppa on vähintään 1 500 kuutiometriä ja kun se kerrotaan tuhannella metsälahjavähennyksellä käytävällä metsätilalla, niin saadaan 1,5 miljoonaa kuutiometriä. Ilman järjestelyä tilalta olisi myyty 225–315 kuutiometriä/vuosi (keskimäärin metsänomistajat myyvät 2,5–3,5 m³/ha/v), joten nettovaikutus olisi 1,2–1,3 miljoonaa kuutiometriä vuodessa. Ensimmäisen vuoden jälkeen tilalta myydään suunnilleen saman verran kuin olisi myyty ilman lahjoitusta, koska merkittävimmät hakkuusäästöt on käytetty jo ensimmäisenä vuotena.

mikä merkitsisi vain noin 200 000 kuutiometrin vuotuista hakkuulisäystä. Puun hinnat laskisivat kuitenkin 0,4-0,7 prosenttia.

Toimivat metsätilamarkkinat ovat edellytys sille, että metsätilakoko voisi kasvaa. Usein esitetty väite on, että markkinoilla ei ole riittävästi tarjontaa, kun metsätilat vaihtavat omistajaa pääosin suvun sisäisesti. Kansainvälisesti vertailtuna tilanne ei ole poikkeava, sillä esimerkiksi Ruotsissa metsätilamarkkinat ovat huomattavasti suppeammat (Hänninen ja Leppänen 2016). Veropohjaisia keinoja tarjonnan aktivoimiseksi on jokseenkin hankala kehittää. Luovutusvoittoveron huojennus lisäisi tarjontaa, mutta todennäköiseksi se tulkittaisiin kielletyksi toimintatueksi, ellei se koskisi vähintään muitakin maakiinteistökauppoja yhtenäisin perustein. Tällöin verokertymä supistuisi kuitenkin merkittävästi, joten maaomaisuuden hyödyntämisen pitäisi lisääntyä huojennuksen ansiosta myös muualla kuin metsätaloudessa. Toisaalta on huomattava, että sukupolvenvaihdoksiin esitetty huojennus muuttaa aina myös metsätilamarkkinoita: metsätilojen kysyntä lisääntyy, varsinkin suurempien metsätilojen tarjonta vähenee ja metsätilojen hinnat nousevat.

Metsää omistavat kuolinpesät on nähty metsätaloudellisesti passiiviksi, joiden toivottaisiin purkautuvan markkinoille. Kun tarkastellaan vähintään kymmenen vuotta saman omistajakunnan hallinnassa olevia metsätiloja, havaitaan että kuolinpesien hallinta-aika voi kasvaa merkittävästi perhe- ja yhtymäomisteisia metsän omistusmuotoja pidemmäksi. Lisäksi niiden metsiin näyttäisi karttuvan keskimääräistä enemmän hakkuumahdollisuuksia ja selvästi enemmän metsänhoidon tarvetta. Kuitenkin vain kolmasosa kymmentä vuotta vanhemmista kuolinpesistä luokiteltiin metsätaloudellisesti passiiviseksi ja 2/5 niistä oli pieniä, alle 10 hehtaarin metsätiloja¹² (Hietala ja Valonen 2016).

Passiivisten kuolinpesien elinkaaren nopeuttaminen verotuksellisen keinon on erityisen vaikeaa, koska passiivisilla kuolinpesillä ei yleensä ole tuloja, joihin mahdolliset verohuojennukset tai veronkiistykset kohdentuisivat. Toisaalta kuolinpesän verotus verrattuna yhtymään on jo nykyisellään epäedullista alla mainituissa tapauksissa:

- kuolinpesän jäsenet eivät voi vähentää metsätalouden tappiota henkilökohtaisista pääomatuloistaan tai tehdä alijäämähyvitystä ansiotuloistaan toisin kuin yhtymän jäsenet; tappiot voi vähentää vain kuolinpesän myöhemmistä puhtaista pääomatuloista 10 vuoden kuluessa
- kuolinpesäosuuden osto on irtaimen omaisuuden kauppaa, joten siitä ei synny metsävähennysoikeutta; yhtymäosuuden osto sen sijaan on kiinteän omaisuuden kauppaa, josta syntyy metsävähennysoikeus
- kuolinpesäosuuden myyntivoitosta pitää maksaa luovutusvoittovero, vaikka lähisukulaisten luovutusvoittoverovapaus muilta osin toteutuisi, koska kuolinpesäosuuden myynti on irtaimen omaisuuden kauppaa; yhtymäosuuden myynti lähisukulaiselle on luovutusvoittoverovapaa, jos verovapauden ehdot muilta osin toteutuvat.
- lisäksi esitetty metsälahjavähennys ehkäisisi osaltaan kuolinpesien muodostumista.

Puuntuotannon lisäys hoitamalla metsiä hyvin ja oikea-aikaisesti lisäisi pitkällä aikavälillä puun tarjontaa. Metsätalouden julkisella tuella, erityisesti taimikonhoidossa on todettu metsänomistajan omia investointeja aktivoivaa vaikutusta (Ovaskainen ym. 2006, 2016), ja metsänomistajat mieltävät itsekin tuet merkityksellisiksi (Horne ym. 2016). Suorat tuet ovat kuitenkin osoittautuneet hallinnollisesti hankaliksi ja niiden sijaan on esitetty siirtymistä vero-ohjaukseen. Metsätalouteen ohjattua suoraa julkista tukea on kuitenkin liki mahdoton täydentää saati korvata verokannusteilla, koska puun myyntitulojen verotuksessa metsätulojen hankkimisesta aiheutuneet menot ovat jo täysimääräisesti vähennettävissä. Ainoastaan metsänomistajien omatoimisesti tekemien työkustannuksen vähennysoikeus olisi verokannuste, joka voisi olla toteutettavissa, mutta todennäköisesti vähennyksen käyttö tulisi sovittaa yhteen Euroopan unionissa metsätalouden tukia säätelevien suuntaviivojen kanssa.

¹² Passiiviseksi luokiteltiin vähintään kymmenen vuotta kuolinpesän omistuksessa ollut metsätila, jolla ei ollut tehty puukauppoja tai haettu kestävän metsätalouden rahoitusta (ns. Kemera-tukea) yli kymmeneen vuoteen.

Toisaalta Suomessa metsätalouden tuloverotus ei nykyiselläänkään ole täysin johdonmukaista ja neutraalia. Siksi myös puun myyntituloerotusta voitaisiin kehittää metsätalouden harjoittamista kannustavammaksi ilman että siihen varsinaisesti liitettäisiin verotukielementtejä. Kannustavuutta voitaisiin aikaan saada tulojen tai tuloksen jaksotusmahdollisuuksilla, metsävähennyksen omistaja-kohtaisuudella ja mahdollistamalla ansiotulojen saaminen myös muusta metsätalouden toiminnasta kuin hankintahakkuista (tarkemmin Leppänen 2016).

Vero-ohjauksella ei yksin kyetä ratkaisemaan metsätalouden kehittämistarpeita, tarvitaan myös muita ohjauskeinoja, joista metsänomistajien neuvonta ja koulutus ovat keskeisiä. Kun metsäntuotteiden markkinat toimivat, metsätalouden kannattavuus paranee ja varsinkin taloudellisten ohjauskeinojen tarve vähenee.

Viitteet

- Hietala, J. & Valonen, M. 2016. Aktiiviset ja passiiviset kuolinpesät. [Tämän julkaisun luku 3.]
- Hänninen, H. & Leppänen, J. 2016. Metsätilamarkkinoiden aktivointi. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 23/2016. 44 s.
- Leppänen, J. 2016. Muut verotukselliset ehdotukset. [Tämän julkaisun luku 10.]
- Horne, P., Hietala, J. & Rämö, A-K. 2016. Metsänomistajat ja metsätalouden ohjauskeinot. [Tämän julkaisun luku 4.]
- Ovaskainen, V., Hänninen, H., Mikkola, J. & Lehtonen, E. 2006. Cost sharing and private timber stand improvements: A two-step estimation approach. *Forest Science* 52(1): 44–54.
- Ovaskainen, V., Hujala, T., Hänninen, H. & Mikkola, J. 2016. Cost sharing for timber stand improvements: Inducement or crowding out of private investment? Luonnonvarakeskus. Käsikirjoitus, 34 s.



luke.fi

Luonnonvarakeskus
Viikinkaari 4
00790 Helsinki
puh. 029 532 6000