

Ainomaria Mustaniemi

**MAATILAN KÄSITTEEN MÄÄRITTELY
SUKUPOLVENVAIHDOSTILANTEESSA**
metsätilasta maatilaksi?

Johtamisen ja talouden tiedekunta

Kandidaatintutkielma

Joulukuu 2022

TIIVISTELMÄ

Ainomaria Mustaniemi: Maatilan käsitteen määrittely sukupolvenvaihdostilanteessa – metsätilasta maatilaksi?
Kandidaatintutkielma
Tampereen yliopisto
Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma, julkisoikeus
Joulukuu 2022

Tässä tutkielmassa perehdytään perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamiseen maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdostilanteissa. Perintö- ja lahjaverolain 55 § antaa mahdollisuuden keventää tilanjatkajan perintö- tai lahjaveroa, tai jättää sen jopa kokonaan maksuunpanematta tilanteissa, joissa maataloustoimintaa jatketaan tilalla uuden omistajan toimesta ja sukupolvenvaihdoshuojennuksen ehdot täyttyvät. Tutkielman kannalta keskeistä on maatilan käsitteen määrittely koskien perintö- ja lahjaverolain 55 §:n soveltamista maa- ja metsätilan sukupolvenvaihdostilanteessa. Sukupolvenvaihdoshuojennusta sovellettaessa on käytäntönä ollut noudattaa maatilatalouden tuloverolain määritelmää maatilan käsitteestä. Maatilan käsite on kuitenkin maatilatalouden tuloverolaissa väljä ja jättää tulkinnanvaraa ratkaisutoimintaan.

Maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdostilanteissa on tilan jatkajan kannalta merkityksellistä, katsotaanko tila perintö- ja lahjaverotuksessa maatilaksi vai metsätilaksi, sillä mautiloihin on mahdollista soveltaa sukupolvenvaihdoshuojennusta. Yksistään metsätaloutta harjoittavat tilat on kuitenkin rajattu huojennuksen ulkopuolelle. Tutkielman tavoitteena on selvittää, minkälaiset tekijät maataloustoiminnan luonteessa ja laadussa vaikuttavat sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamiseen. Tämän lisäksi selvitetään, onko maa- ja metsätilojen peltoalan ja metsämaan suhteellisilla osuuksilla koko tilasta merkitystä huojennuksen soveltamisen kannalta. Aineistona tutkielmassa käytetään tutkimuskysymyksen kannalta keskeisiä säädöksiä, niiden valmisteluaineistoa, verohallinnon syventäviä ohjeita, oikeuskäytäntöä sekä oikeuskirjallisuutta. Näiden avulla pyritään saamaan käsitys siitä, millaisin kriteerein maatilan käsitettä on ratkaisutoiminnassa määritelty.

Tutkimuskysymyksenä on 'Maatilan käsitteen määrittely maa- ja metsätilan sukupolvenvaihdostilanteessa perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 55 §:n soveltamisen näkökulmasta - mikä tekee maatilasta maatilan?' Tutkielma on lainopillinen ja siinä on pyritty löytämään säädöksistä ja oikeuskäytännöstä tulkintamalleja maatilan käsitteenmäärittelyn tueksi. Tutkielma edustaa käytännöllistä lainoppia, tarkoituksenaan tuottaa tulkintasuosituksia lainsoveltajille sekä löytämään oikeudellisesti vakuuttavasti argumentoituja vastauksia tutkimuskysymykseen.

Tutkielmassa havaittiin lainsäädännön olevan väljää maatilan käsitteen määrittelyyn liittyen, mutta oikeuskäytännön tarkastelu osoitti selkeitä tulkintakäytäntöjä maatilan käsitteestä ja maataloustoiminnan laadusta perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamiseen liittyen. Aineiston perusteella kävi ilmi, että sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamiseksi maa- ja metsätiloilla ei ollut välttämätöntä harjoittaa päätoimisesti maataloutta, maataloustoiminnan ei edellytetty olevan taloudellisesti kannattavaa eikä maataloustoiminnan jatkajan ei edellytetty asuvan tilalla. Myöskään peltopinta-alan osuudella koko tilasta ollut ratkaisevaa merkitystä huojennuksen soveltamisen kannalta. Sen sijaan mautiloilla tuli tosiasiallisesti harjoittaa maataloustoimintaa, eikä esimerkiksi vapaa-ajan asuntojen vuokraustoimintaa katsottu oikeuskäytännössä maatalouden harjoittamiseksi.

Avainsanat: perintö- ja lahjaverotus, sukupolvenvaihdos, sukupolvenvaihdoshuojennus, maatila, metsätila

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Kysymyksenasettelu	2
1.2	Tutkimusmenetelmät	2
1.3	Tutkimuksen ajankohtaisuus sekä yhteiskunnallinen kiinnostavuus	4
1.4	Tutkimuksen oikeudellinen viitekehys	5
2	PERINTÖ- JA LAHJAVEROTUKSEN TAUSTAA	6
2.1	Perintöverotus	7
2.2	Lahjaverotus	7
2.3	Perintö- ja lahjaverolain huojennussäädökset	8
3	SUKUPOLVENVAIHDOS JA SUKUPOLVENVAIHDOSHUOJENNUS	9
3.1	Maatilan sukupolvenvaihdos	10
3.2	Metsätilan sukupolvenvaihdos	12
3.2.1	Metsävähennys	14
3.2.2	Metsälahjavähennys	16
3.3	Sukupolvenvaihdoshuojennuksen tuottama verohyöty	18
4	OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ SUKUPOLVENVAIHDOSHUOJENNUKSESTA	21
4.1	Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja	21
4.2	Hallinto-oikeuden ratkaisuja	25
5	JOHTOPÄÄTÖKSET	28
6	LÄHTEET	30
	Kirjallisuus	30
	Virallislähteet	31
	Oikeuskäytäntö	31
	Muut lähteet	32
	Verkkolähteet	32
7	LIITTEET	33
	Liite 1: I ja II veroluokan perintöverotus PerVL 14 §	33
	Liite 2: I ja II veroluokan lahjaverotus PerVL 19a §	34
	Liite 3: Verohallinnon syventävä ohje. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa VH/6166/00.01.00/2021. Luku 4.6.3 Kiinteistöjen kauppahintatilastointiin perustuvasta metsän arvostamisesta.	35
	Liite 4: Verohallinnon syventävä ohje. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa VH/6166/00.01.00/2021. Luku 4.5 Maatalousmaa.	36

1 JOHDANTO

Perintö- ja lahjaverolaki (378/1940, PerVL) säätelee Suomessa perintönä, lahjana tai testamentilla saadun omaisuuden verotusta. Perintö- ja lahjaverotukseen on mahdollista saada merkittäviä huojennuksia joissakin erityistapauksissa, kuten maatilojen sukupolvenvaihdoksen yhteydessä ¹. PerVL 55 §:n (1110/1994) mukaan huojennussäännöksiä voidaan soveltaa yritysten lisäksi maatiloihin, sekä sellaisiin maa- ja metsätiloihin, joilla harjoitetaan maataloustoimintaa.

Tässä tutkielmassa selvitetään maatilan käsitettä maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdoksen näkökulmasta koskien PerVL:n 55 §:n soveltamista. Tämän tutkielman ulkopuolelle rajautuvat PerVL 55 §:ssä kuvatut yritykset tai niiden osat. Tarkoituksena on selvittää, millaiset tekijät vaikuttavat siihen, milloin maa- ja metsätila katsotaan PerVL 55 §:ssä kuvatuksi maatilaksi. Yksittäisen maa- ja metsätilan sukupolvenvaihdosta suunnittelevan omistajan näkökulmasta tällä on merkitystä, sillä PerVL 55 §:n soveltuminen antaa mahdollisuuden huomattaviin verohuojennuksiin. Verovelvollisen näkökulmasta on ratkaisevaa, katsotaanko maa- ja metsätila sukupolvenvaihdoksen yhteydessä maatilaksi vai puhtaasti metsätilaksi, sillä PerVL 55 § ei sovellu yksistään metsätaloutta harjoittaviin tiloihin. Koska luovutuksensaajan kannalta on edullisempaa siirtää sukupolvenvaihdoksessa eteenpäin maatila kuin metsätila, saattavat huojennussäännökset houkutella muuntamaan metsätiloja ennen sukupolvenvaihdosta maatiloiksi siten, että perintö- ja lahjaverotuksessa tila voitaisiin katsoa maatilaksi. Tällöin maatalouden harjoittaminen olisi näennäistä, mikäli se toteutettaisiin esimerkiksi ostamalla pieni peltoalaa sisältävä maatila metsätilan yhteyteen ilman, että maataloustoiminnalla olisi taloudellista merkitystä ja tilan tuotot muodostuisivat edelleen tosiasiaassa metsätaloudesta. Avain tähän mahdolliseen ongelmaan on maatilan käsite. PerVL ei määrittele maatilan käsitettä tarkemmin. PerVL 55 §:ää tulkittaessa on käytetty maatilatalouden tuloverolain (543/1967, MVL) määritelmää maatilasta ². Maatilaksi määritellään MVL 2.2 §:ssä (1541/1992) sellainen itsenäinen taloudellinen yksikkö, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta.

¹ Ossa 2020, s. 245.

² Ossa 2020, s. 248.

Siitä, milloin maa- ja metsätila on katsottavissa maatilaksi, on olemassa myös oikeuskäytäntöä³, jota käsitellään tämän tutkielman myöhemmissä kappaleissa.

1.1 Kysymyksenasettelu

Tässä tutkielmassa keskitytään maatilan käsitteen määrittelyyn koskien PerVL 55 §:n soveltamista maa- ja metsätilan sukupolvenvaihdostilanteessa. Edellisessä kappaleessa kuvattu MVL 2.2 §:n mukainen maatilan käsitteen määrittely on väljä ja jättää maatilan käsitteen määrittelylle laajaa tulkinnanvaraa. Tarkempaa määritelmää maatilan käsitteelle selvitetään tässä tutkielmassa lainsäädännön ja lainvalmisteluaineistojen lisäksi myös verohallinnon syventävien ohjeiden sekä oikeuskäytännön avulla.

Tutkimuskysymyksenä on 'Maatilan käsitteen määrittely maa- ja metsätilan sukupolvenvaihdostilanteessa perintö- ja lahjaverolain 55 §:n soveltumisen näkökulmasta - mikä tekee maatilasta maatilan?' Aiheen ulkopuolelle on rajattu muut PerVL 55 §:n tarkoittamaan huojennukseen oikeuttavat kokonaisuudet, kuin maa- ja metsätilat. Tutkielmassa keskitytään selvittämään maataloustoiminnan luonteen ja laadun sekä maa- ja metsätilojen peltoalan ja metsämaan suhteellisten osuuksien merkitystä PerVL 55 §:n soveltumisen edellytyksinä, jotta saataisiin tarkempi kuva siitä, millaisin kriteerein maatilan käsitettä oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa määritellään.

1.2 Tutkimusmenetelmät

Tutkielma toteutetaan oikeusdogmaattisena eli lainopillisena tutkimuksena. Lainoppi on oikeudellisia tekstejä tutkivaa tulkintatiedettä ja sen tulkintatieteen luonteen vuoksi lainopilliset menetelmät ovat erityisesti tulkinnan menetelmiä. Lainopillinen tutkimus keskittyy tutkimaan normien syvempää merkitystä ja löytämään tulkintavaihtoehtoja. Tutkimuksen keskiössä ovat oikeusnormit ja oikeusnormilauseet, jotka antavat tarkempaa tietoa normien sisällöstä.⁴

Lainopillisen tutkimuksen tarkoituksena on tuottaa voimassa olevan oikeuden tulkintaa ja systematisointia tarkastelemalla oikeutta sen sisäisestä näkökulmasta. Tässä tutkielmassa hyödynnetään käytännöllisen lainopin menetelmiä, joiden avulla pyritään tuottamaan tulkintasuosituksia lainsoveltajille sekä tarkastelemaan tutkimuskysymystä oikeustieteellisestä

³ KHO 2019:30, KHO 2010:56.

⁴ Hirvonen 2011, s. 36.

näkökulmasta, niin että vastaukset tutkimuskysymykseen ovat oikeudellisesti vakuuttavasti argumentoituja.⁵

Oikeudellisen tulkinnan muodoista keskitytään tässä tutkielmassa kirjoitetun lainsäädännön tulkintaan. Kirjoitettua lainsäädäntöä tulkittaessa tutkielmassa käytetään limittäin niin kielellistä, systeemistä kuin historiallis-tavoitteellista lainulkintaa. Historiallis-tavoitteellinen lainulkinta pyrkii selvittämään lainsäätäjän tavoitteet ja alkuperäisen tarkoituksen esimerkiksi lain esitöiden avulla.⁶ Tutkielmassa syvennytään myös säädösten esitöihin, jotta lainsäätäjän alkuperäinen tarkoitus tulisi mahdollisimman selvästi esiin.

Tutkielman tausta-aineistona käytetään oikeustieteellistä tutkimusta, oikeuskäytäntöä, ajantasaisia säädöksiä ja niiden valmisteluaineistoa, sekä muuta tutkimuskohteeseen liittyvää aineistoa.

Suomalaisessa oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa on laajasti käytössä Pezcenikiläis-aarniolainen oikeuslähdeoppi. Pezcenikiläis-Aarniolainen oikeuslähdeoppi on rakentunut siitä näkökulmasta, mihin oikeuslähteisiin ratkaisuntekijä on virkavelvollisuksiensa näkökulmasta sidottu ja kirjoitetun lain vahvaa velvoittavuutta voidaan pitää oikeudellisen päätöksenteon lähtökohtana.⁷

Pezcenikiläis-Aarniolainen oikeuslähdeoppi jakaa oikeuslähteet vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin sekä sallittuihin oikeuslähteisiin.⁸ Vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluvat laki, lain nojalla annetut asetukset, ylikansalliset oikeuslähteet, kuten EU-oikeus ja siitä johdettu oikeus (direktiivit ja asetukset), maantapa tietyillä oikeudenaloilla myös valtiosopimukset.⁹ Heikosti velvoittavia lähteitä ovat kansallisten korkeimpien oikeuksien ennakkopäätökset sekä lainvalmistelutyöt, kuten hallituksen esitykset sekä valiokuntien lausunnot ja mietinnöt. Joissakin tapauksissa heikosti velvoittaviksi oikeuslähteiksi voidaan katsoa myös muiden kuin ylimpien oikeusasteiden ratkaisut.¹⁰ Heikosti velvoittavilla oikeuslähteillä ei Pezcenikiläis-aarniolaisen oikeuslähdeopin mukaan katsota olevan samaa velvoittavuutta virkavelvollisuuden näkökulmasta, kuin vahvasti velvoittavilla oikeuslähteillä.¹¹ Kuitenkin lain tulkintatilanteessa oikeudellisesti vahvasti argumentoitu ratkaisu edellyttää tutustumista myös lainvalmisteluaineistoon sekä tuomioistuinkäytäntöön.¹² Sallittuihin oikeuslähteisiin katsotaan kuuluviksi oikeuskirjallisuus,

⁵ Määttä 2019, s. 7–8.

⁶ Määttä 2019, s. 37–42.

⁷ Määttä & Paso 2019, s. 16–18.

⁸ Määttä & Paso 2019, s. 16.

⁹ Määttä & Paso 2019, s. 18.

¹⁰ Määttä & Paso 2019, s. 21–22.

¹¹ Määttä & Paso 2019, s. 21.

¹² Huovila 2005, s. 47.

ministeriöiden antamat ohjeet ja oppaat, alempien oikeusasteiden ratkaisut, korkeimpien oikeuksien muut ratkaisut kuin ennakkopäätökset, hovioikeuksien, hallinto-oikeuksien ja käräjäoikeuksien vakiintunut oikeuskäytäntö sekä vakiintunut hallintokäytäntö¹³. Sallittuihin oikeuslähteisiin luetaan Suomalaisessa ratkaisukäytännössä kuuluviksi myös oikeusperiaatteet, moraali ja reaaliset argumentit¹⁴.

1.3 Tutkimuksen ajankohtaisuus sekä yhteiskunnallinen kiinnostavuus

Tutkielmaa voidaan pitää ajankohtaisena, sillä perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuspykälät ovat olleet 2000-luvun aikana keskustelun kohteena ja niiden kautta on myös pyritty keventämään verokohtelua entisestään maatalojen osalta PerVL 55 §:ää sovellettaessa¹⁵. Hallituksen esittämät huojennukset eivät kuitenkaan toteutuneet. PerVL 55 § on herättänyt kiinnostusta myös oikeustieteellisten tutkielmien saralla yhdenvertaisuuden näkökulmasta tarkasteltuna¹⁶. Tässä tutkimuksessa ei kuitenkaan keskitytä tarkastelemaan PerVL 55§:n yhdenvertaisuuteen liittyviä ongelmia, vaan siihen, miten maatalan käsitettä on määritelty maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdostilanteissa koskien PerVL 55 §:ää, ja missä tapauksissa maa- ja metsätilan voidaan katsoa täyttävän maatalan kriteerit. Oikeudellisesti ongelmalliseksi tilanteen tekee se, että sukupolvenvaihdoksen kohteena olevan tilan asema maatalana on hyvin erilainen kuin metsätilana koskien PerVL 55§:n soveltamista, mutta käsitteenmäärittely maatalan kohdalla puuttuu tyystin kyseessä olevasta laista. Tällöin on mahdollista, että on olemassa epäyhdenmukaista ratkaisukäytäntöä koskien PerVL 55§:n soveltamistilanteita. Aiheesta on olemassa korkeimman hallinto-oikeuden sekä hallinto-oikeuksien ratkaisuja, joissa on tarkemmin määritelty sitä, milloin voidaan kyseessä katsoa olevan maatala ja millainen toiminta katsotaan maatalouden harjoittamiseksi.

Maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdos on puhututtanut myös mediassa varsinkin metsänomistajien näkökulmasta¹⁷. Esiin on nostettu kysymyksiä siitä, milloin kannattaa esimerkiksi joutomaana tai ei-viljelykäytössä olevia peltoja metsittää. Kyseisten maa-alueiden metsittäminen ennen sukupolvenvaihdosta voisi johtaa siihen, että tila katsottaisiin metsätilaksi, jolloin ei voitaisi soveltaa PerVL 55 §:ää. Näin PerVL 55 § saattaa kannustaa toimimaan päinvastoin, kuin Maa- ja metsätalousministeriön strategia¹⁸ metsäpinta-alan lisäämisestä suosittaa. Johtuen kandidaatin

¹³ Määttä 2019, s. 23.

¹⁴ Hirvonen 2011, s. 43.

¹⁵ HE 53/2008 vp, s. 1.

¹⁶ Säynäjoki 2021, Aarnio 2013, Lehto 2020.

¹⁷ Riikilä 2021.

¹⁸ Maa- ja metsätalousministeriö 2021.

tutkielman suppeudesta, tässä tutkielmassa ei kuitenkaan perehdytä tarkemmin PerVL 55 §:n soveltamiseen liittyviin edellä kuvatun kaltaisiin yhteiskunnallisiin tai ympäristönsuojelullisiin vaikutuksiin.

1.4 Tutkimuksen oikeudellinen viitekehys

Tutkimusaineiston kannalta relevantteja säädöksiä ovat perintö- ja lahjaverolaki, maatilatalouden tuloverolaki sekä laki varojen arvostamisesta verotuksessa (1142/2005, arvostamislaki). Tutkielmassa otetaan huomioon myös tuloverolaki (1535/1992, TVL) sekä perintökaari (40/1965) niiltä osin, kuin tutkimuskysymyksen selvittämiseksi on tarpeen. Tutkielmassa käytetään virallislähteinä myös keskeisimpien säädösten valmisteluaineistoja¹⁹ sekä Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksiä ja hallinto-oikeuden ratkaisuja. Näiden lisäksi tutkielmassa hyödynnetään verohallinnon syventäviä ohjeita sekä oikeuskirjallisuutta.

Perintö- ja lahjaverolain osalta tässä tutkielmassa syvennytään niin sanottuihin huojennussäännöksiin, erityisesti pykälään 55 §. Huojennussäännösten taustalla on ajatus siitä, ettei sellaista varallisuutta, joka on siirtynyt lahjana, lahjan luonteisena kauppana tai perintönä, arvosteta käypään arvoon PerVL 55 § mukaisten kriteerien täytyessä. Tällainen varallisuus arvostetaan arvoon, joka säädetään ja lasketaan erikseen.²⁰ Verohallinnon 27.12.2021 antama ohje²¹ määrittelee tarkemmin varojen arvostamista perintö- ja lahjaverotuksessa.

¹⁹ HE 174/1994 vp, HE 104/2000 vp sekä HE 84/2004.

²⁰ Ossa 2020, s. 245.

²¹ Verohallinnon syventävä vero-ohje. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa 27.12.2021.

2 PERINTÖ- JA LAHJAVEROTUKSEN TAUSTAA

Suomessa perintönä, lahjana tai lahjanluonteisella kaupalla saatu varallisuus on veronalaista. Tällaisten omaisuuserien verotusta säätelee perintö- ja lahjaverolaki (PerVL 1 §). Perittävän kuoleman jälkeen perintönä uudelle omistajalle tapahtuva omaisuuden siirto tapahtuu joko testamentin tai perintöoikeuden perusteella²². Perintöoikeus määrittyy perintökaassa esitetyn perimysjärjestyksen nojalla. Testamentilla voidaan syrjäyttää perimysjärjestys muun kuin rintaperillisen lakiosaoikeuden osalta²³.

Lahjan käsitteen määrittely puuttuu perintö- ja lahjaverolaista. Lahjan käsitettä on määritelty monesti siviilioikeudelliseen lahjan käsitteeseen tukeutuen, jonka mukaan lahjan tunnusmerkit täytyvät, mikäli varallisuus siirtyy ilman vastiketta henkilöltä toiselle, mistä johtuen lahjan antajan varallisuus pienenee ja lahjan saajan kasvaa. Lisäksi lahjan antamisen tulee olla vapaaehtoista ja luovutukseen tulee sisältyä lahjoitustahto. Joissakin tapauksissa käsitteiden välillä on kuitenkin eroja, ja osaa lahjaverotuksen piiriin kuuluvista lahjoina pidettävistä luovutuksista ei siviilioikeudellisesti katsota lahjoiksi, kuten esimerkiksi lahjanluonteista kauppaa²⁴. Lahjanluonteisella kaupalla tarkoitetaan sellaista tilannetta, jossa sovittu vastike muodostaa enintään kolme neljäsosaa käyvästä hinnasta. Silloin käyvän hinnan ja vastikkeen erotus katsotaan lahjaksi²⁵.

Perintö- ja lahjaverotus on osa valtion verojärjestelmää ja se muodostaa noin 700 miljoonan euron vuosittaiset tuotot valtiolle²⁶. Vuonna 2020 valtion verotuloista muodostui yhteensä 46,9 miljardia euroa²⁷. Perintö- ja lahjaverotuksen tuotot muodostavat noin puolitoista prosenttia kokonaisverotuloista. Perintö- ja lahjaveron olemassaoloa voidaan perustella fiskaalisesta näkökulmasta; julkisten palveluiden tuottamiseksi tarvitaan verotuloja. Joissakin maissa on kuitenkin luovuttu perintö- ja lahjaverotuksesta. Ruotsi luopui perintö- ja lahjaverotuksesta vuonna 2005 ja Norja vuonna 2014. Veron nähtiin hankaloittavan perheyritysten sukupolvenvaihdosta ja lisäksi koettiin, että erot siinä, miten eri varallisuusmuotoja arvostettiin toimivat kannusteina verosuunnitteluun.²⁸ Suomessa tehtiin vuonna 2017 kansalaisaloite²⁹ perintö- ja lahjaverotuksesta luopumiseksi, mutta aloite ei saanut kannatusta asiantuntijoilta ja raukesi Suomen perustuslain 49.1 §:n (731/1999) mukaisesti. Kansalaisaloitetta koskevissa asiantuntijalausunnoissa painotettiin

²² Lindholm 2020, s. 13.

²³ Lindholm 2020, s. 13.

²⁴ Ossa 2020, s. 69.

²⁵ Ossa 2016, s. 112–113.

²⁶ Ossa 2020, s. 23.

²⁷ Tilastokeskus 2021.

²⁸ Ossa 2020, s.21.

²⁹ KAA 6/2018 vp.

perintö- ja lahjaverotuksen fiskaalista merkitystä ja sen korostumista entisestään tulevaisuudessa ottaen huomioon väestön ikärakenteen. Lisäksi perintö- ja lahjaverotuksesta luopumisen nähtiin johtavan luovutusvoittojen verotuksen kiristymiseen.³⁰ Asiantuntijalausunnoissa nostettiin kuitenkin myös esille tarve uudistaa perintö- ja lahjaverotusta paremmin tämän päivän tarpeita vastaavaksi³¹.

2.1 Perintöverotus

Perintöjen ja lahjojen verotus perustuu PerVL 1§:ään, jonka mukaan perintönä, lahjana tai testamentilla saadusta omaisuudesta tulee suorittaa veroa valtiolle PerVL:n mukaisesti. Perintöveron suorittamisen velvollisuus alkaa PerVL 5 §:n mukaan perinnönjättäjän kuolemasta. Veron perusteena käytetään pääsääntöisesti omaisuuden käypää arvoa PerVL 9.1 §:n mukaisesti. Käypä arvo viittaa omaisuuden todennäköiseen luovutushintaan. Maksettavaksi tulevan perintöveron määrä lasketaan PerVL 14 §:n (1320/2016) perintöveroasteikon mukaisesti. Asteikko on jaettu PerVL 11 §:n mukaan kahteen luokkaan, joista ensimmäiseen kuuluvat lähimmät omaiset sekä lähisukulaiset ja toiseen luokkaan kuuluvat muut sukulaiset ja vieraat. Perintöverotuksen toimitus perustuu PerVL 25.1 §:n (318/1994) mukaan perinnönjättäjän jäämistöstä laadittuun perukirjaan. Alle 20 000 euron arvoiset perinnöt ovat perintöverosta vapautettuja PerVL 13 §:n (1063/2007) mukaisesti. PerVL 12.1 §:n (1063/2007) kohdan 1 mukaan perinnönjättäjän puolisollla ja alaikäisellä lapsella (PerVL 12.1 § kohta 2) on mahdollisuus tehdä vähennyksiä veronalaisista perintöosuuksistaan.

2.2 Lahjaverotus

Lahjaveroa tulee PerVL 18.1 §:n (1392/1995) mukaan maksettavaksi, kun omaisuus vaihtaa omistajaa lahjana, mikäli lahjasaaja on asunut lahjoitushetkellä Suomessa tai lahja koskee sellaista Suomessa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta tai yhteisön osakkeita tai osuuksia, joiden varoista yli puolet muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta. Lahjaveron suuruus määräytyy PerVL 19a §:ssä (1320/2016) esitetyn asteikon mukaisesti ja se jakautuu kahteen ryhmään samoin perustein, kuin perintöveroasteikko. Lahjaveron suorittamisvelvollisuus alkaa siitä hetkestä, kun lahjansaaja on saanut lahjan haltuunsa (PerVL 20.1 §). Lahjat rinnastetaan perintöihin ja testamentteihin PerVL 9-11 §:ssä sekä PerVL 15 §:ssä. Lahjaverotus toimitetaan PerVL 27 §:n (318/1994) mukaan lahjansaajan antaman lahjaveroilmoituksen perusteella.

³⁰ Niskakangas, KAA 6/2018 vp VeJ 07.11.2018, Vanhanen, KAA 6/2018 vp VeJ 07.11.2018 sekä Mattila, KAA 6/2018 vp VeJ 07.11.2018.

³¹ Rabinä, KAA 6/2018 vp VeJ 14.11.2018.

2.3 Perintö- ja lahjaverolain huojennussäädökset

Perintönä, lahjana tai lahjanluonteisena kauppana toteutettuihin maa- tai maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdoksiin voidaan soveltaa PerVL:n 55 §:ää, jolloin perintö- tai lahjaverosta jätetään osa maksuunpanematta, mikäli verovelvollinen on toimittanut verohallinnolle pyynnön ennen verotuksen suorittamista (PerVL 55.1 §). Ratkaisevaa verohuojennuksen kannalta on se, sisältyykö perintöön, lahjaan tai lahjanluonteiseen kauppaan maatila, muu yritys tai osa niistä (PerVL 55 § kohta 1). Tämän lisäksi huojennuksen saamiseksi verovelvollisen tulee jatkaa perintönä, lahjana tai lahjanluonteisella kaupalla saamansa maatilaa tai yrityksen toimintaa (PerVL 55 § kohta 2) ja edellä kuvatuista maatilasta tai muusta yrityksestä tai niiden osasta määrätyn perintö- tai lahjaveron suhteellisen osan koko verosta tulee olla suurempi kuin 850 euroa (PerVL 55 § kohta 3). PerVL 55.5 §:n mukaan tapauksissa, joissa maatila, muu yritys tai niiden osa on luovutettu osittain vastikkeellisesti niin, että vastike ylittää 50 prosenttia käyvästä arvosta ja edellytyksen sukupolvenvaihdoshuojennukselle täytyvät, voidaan lahjavero jättää kokonaan maksuunpanematta. Mikäli kyseessä on maa- ja metsätila, jolla harjoitetaan maataloutta, ulotetaan huojennus silti myös koskemaan metsän osuutta tilasta ³².

PerVL 56 § (318/1994) käsittelee perintö- tai lahjaveron maksuajan pidentämisen edellytyksiä ja PerVL 57 §:ssä (1084/2000) tarkennetaan, että 55–56 §:ssä tarkoitetaan maatilaa tai muun yrityksen osalla myös vähintään yhtä kymmenesosaa maatilaa tai yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista tai osuuksista.

Perintö- ja lahjaveron kiertämistä pyrkii ehkäisemään PerVL 33a § (1392/1995), jonka mukaan, mikäli verotusta on pyritty tietoisesti kiertämään, on perintö- tai lahjaverotuksessa meneteltävä asian varsinaisen luonteen tai tarkoituksenmukaisesti.

³² Juusela & Tuominen 2012, ei sivunumerointia.

3 SUKUPOLVENVAIHDOS JA SUKUPOLVENVAIHDOSHUOJENNUS

Maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdoksen yhteydessä omistussuhteita muutetaan siten, että tila siirtyy joko omistajan vielä eläessä tai hänen kuoltuaan toiminnan jatkajalle. Toiminnan jatkaja on monesti luopujan lapsi tai muu lähisukulainen, mutta se ei ole välttämätöntä sukupolvenvaihdoksen toteuttamiseksi.³³ Luopujan verotuksellisen aseman kannalta kuitenkin sukulaisuussuhteella on merkitystä, mikäli kyseessä ovat luonnolliset henkilöt, sillä luovutusvoittoverovapauden edellytyksenä on sukulaisuussuhde luopujan ja saajan välillä³⁴. Tässä tutkielmassa tarkastellun PerVL 55 §:n mukaisen huojennuksen kannalta luopujan ja jatkajan sukulaisuussuhteella ei ole merkitystä³⁵. Sukupolvenvaihdos voidaan maa- ja metsätiloilla huojennuksen saamiseksi toteuttaa siirtämällä tilan omistus jatkajalle joko kaupalla, lahjanluonteisella kaupalla tai perintönä³⁶.

Perintö- ja lahjaverolain huojennussäännösten historia ulottuu 1970-luvun loppuun, jolloin huojennussäännökset otettiin osaksi kyseistä lakia. Huojennussäännökset katsottiin tarpeellisiksi, jotta maatalouden harjoittaminen sukupolvenvaihdostilanteissa ei vaarantuisi kohtuuttomien veroseuraamusten vuoksi. Huojennussäännöksiä soveltamalla jätettiin osa perintö- tai lahjaverosta maksuunpanematta ja huojennus ulotettiin jo vuonna 1979 säännösten ensimmäisen kerran voimaan tullessa koskemaan myös maatalaan sisältyvää metsämaata.³⁷ Huojennussäännökset olivat kuitenkin alkuperäisinä niin vaikeaselkoisia ja tulkinnanvaraisia, että niiden soveltamistavan vakiintumisessa kesti 25 vuotta³⁸.

Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennusta on 1990-luvulla tarkennettu muuttamalla maatalojen kohdalla lahjanluonteisen kaupan hinnan alarajaa niin, että lahjaveroa ei peritä, mikäli osittain vastikkeellisen luovutuksen ollessa kyseessä vastike on yli puolet maatalan käyvästä arvosta

³³ Immonen & Lindgren 2017, s. 15–16. Yrityksen sukupolvenvaihdoksen yhteydessä omistussuhteita muutetaan siten, että yritys siirtyy joko omistajan vielä eläessä tai hänen kuoltuaan toiminnan jatkajalle. Maa- ja metsätilojen osalta sukupolvenvaihdoksella tarkoitetaan samaa, kuin yritysten osalta.

³⁴ Ossa 2018, s. 272.

³⁵ Ossa 2018, s. 280.

³⁶ Ossa 2020, s. 245.

³⁷ HE 290/1978 vp, s. 2–3 sekä 7.

³⁸ Puronen 2015, luku 5, 55 § Veron määrää koskeva huojennus yritysvarallisuuden sukupolvenvaihdoksessa.

sukupolvenvaihdoksen yhteydessä.³⁹ Myöhemmin lakia muutettiin niin, että PerVL 55 §:n mukainen huojennus on mahdollista saada, mikäli maatalaan, muuhun yritykseen tai niiden osaan sisältyy vähintään yksi kymmenesosa maatalan tai muun yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista tai osuuksista, kun aiemmin huojennuksen soveltamiseksi on vaadittu vähintään yhden viidesosan omistamista.⁴⁰ Säännösten sisältö ei juurikaan näistä muutoksista huolimatta täsmentynyt tai yksinkertaistunut, ja myös Verohallinnossa on ollut hankaluuksia perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennusten tulkitsemisessa⁴¹.

3.1 Maatalan sukupolvenvaihdos

Maatalan sukupolvenvaihdos voidaan soveltaa PerVL 55 §:ää ja siihen liittyviä huojennussäännöksiä⁴², joiden avulla poiketaan perintö- ja lahjaveron käyvän arvon periaatteesta⁴³. Tämä on huojennussäännösten alkuperäisen tavoitteen mukaista, sillä niiden avulla pyritään helpottamaan tilakokonaisuuksien siirtämistä eteenpäin siten, että maataloustoimintaa jatkettaisiin tiloilla vielä tulevaisuudessakin.

Jo aiemmin esiteltyt PerVL 55 §:n ehdot huojennukselle tulee täyttää, jotta verohuojennus voitaisiin myöntää. Verotuksen toimittamista varten tarvitaan kuitenkin myös tieto myös käyvistä arvoista, joiden perusteella varsinaiset verohuojennukset voidaan laskea⁴⁴. Maatilakokonaisuuden käyvän arvon laskemiseksi lasketaan ensiksi erikseen kunkin varallisuuslajin, kuten esimerkiksi metsämaan ja maatalousmaan arvo, jonka jälkeen ne lasketaan yhteen. Yhteenlasketusta summasta tehdään tilakokonaisuuslaskennus, jotta kokonaisuuden verotusarvo vastaisi paremmin käypää arvoa. Perintö- ja lahjaverotuksessa varallisuuslajien kuuluminen tilakokonaisuuteen huomioidaan kuitenkin jo jokaisen varallisuuslajin kohdalla erikseen, jotta perintö- ja lahjaverotusta varten laskettu arvo voitaisiin käyttää myös tuloverotuksessa. Maatalousmaan ja metsämaan käyvät arvot eroavat merkittävästi niille arvostamislainsäädännön määrittelyistä arvoista, jonka vuoksi niiden verotusarvon laskemiseksi ei käytetä ensisijaisesti arvostamislain mukaisia arvoja. Maatalousmaan ja metsämaan,

³⁹ HE 174/1994 vp, s. 2.

⁴⁰ HE 104/2000 vp, s. 3 & 5.

⁴¹ Puronen 2015, luku 5, 55 § Veron määrää koskeva huojennus yritysvaivallisuuden sukupolvenvaihdoksessa.

⁴² Ossa 2018, s. 279.

⁴³ Ossa 2020, s. 174.

⁴⁴ HE 144/2005 vp, s. 15.

kuten muidenkin maatilakokonaisuuteen kuuluvien varallisuuserien arvostaminen maatalan sukupolvenvaihdoksen yhteydessä tapahtuu verohallinnon syventävän ohjeen mukaan.⁴⁵

Yksi keskeisimmistä maatalousmaan arvoon vaikuttavista tekijöistä on sijainti. Tämän lisäksi maatalousmaan arvoon vaikuttavat myös peltokohtaiset tekijät sekä pellon sidonnaisuus tilakokonaisuuteen. Maatalousmaan arvon määrittäminen tapahtuu ensisijaisesti kauppahintatietojen tai vertailukauppojen perusteella. Kauppahinnat saattavat kuitenkin maatalousmaan osalta poiketa merkittävästi todellisesta arvosta, sillä suuri osa maatalousmaan kaupoista on toteutettu sukupolvenvaihdoksina tai lisämaakauppoina, joista kumpikaan ei tarjoa erityisen tarkkaa tietoa maatalousmaan käyvästä arvosta.⁴⁶ Sukupolvenvaihdokset toteutetaan useimmiten alle käyvän arvon ja lisämaakaupoissa taas saatetaan maksaa selkeää ylihintaa.

Mikäli maatalousmaan arvoa ei kyetä määrittämään kauppahintatietojen tai vertailukauppojen perusteella, käytetään arvostamisessa taulukkoa, jossa arvot on laskettu maakuntakohtaisten maatalousmaan kauppahintojen keskiarvon perusteella. Esimerkiksi Satakunnassa sijaitsevan peltomaan arvo on taulukon mukaan 9800 euroa hehtaarilta. Mikäli pelto on ollut yli kymmenen vuotta viljelemättä, lasketaan sen arvoksi sata euroa hehtaarilta sijaintikunnasta riippumatta.⁴⁷

Mikäli maa- ja metsätilan tai maatalon sukupolvenvaihdoksen yhteydessä tulee sovellettavaksi PerVL 55 §:ä, maksuunpanematta jätettävän veron osa lasketaan PerVL 55.2 §:n mukaan siten, että vähennetään PerVL:n mukaisesta perintö- tai lahjaverosta vero, joka perintöosuudesta tai lahjasta olisi määrättävä, mikäli maatalousmaa tukioikeuksineen, rakennelmineen ja kalustoineen mukaan lukien niihin kohdistuvat velat arvostettaisiin 40 prosenttiin maatalouden nettovarallisuudesta edeltävän vuoden tuloverotuksen perusteella.

PerVL 55 §:ää sovellettaessa edellisen vuoden tuloverotuksen sekä arvostamislain 19 §:n perusteella lasketusta maatalouden nettovarallisuudesta lasketaan kaksi erotusta. Ensin vähennetään käyvästä arvosta lasketusta perintö- tai lahjaverosta PerVL 55.1 § kohta 3 mukainen 850 euroa. Tämän lisäksi lasketaan perintö- tai lahjaverotus arvostamalla varat 40 prosenttiin nettovarallisuudesta. Tämä vero vähennetään käyvästä arvosta lasketusta perintö- tai lahjaverosta. Se, kummasta tulee pienempi erotus, vähennetään maksuunpantavasta verosta.

⁴⁵ Verohallinnon syventävä vero-ohje. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa 27.12.2021, kohta 4.5 Maatalousmaa sekä kohta 4.6 Metsämaa.

⁴⁶ Verohallinnon syventävä vero-ohje. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa 27.12.2021, kohta 4.5 Maatalousmaa.

⁴⁷ Verohallinnon syventävä vero-ohje. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa 27.12.2021, kohta 4.5 Maatalousmaa.

Erotus I = vero käyvästä arvosta – 850 €

Erotus II

= vero käyvästä arvosta

– 40% arvostamislain mukaisesta arvosta laskettu vero

Esimerkiksi, mikäli vanhemmilta perintönä saadun maatilan maatalouden nettovarallisuus on 100 000 euroa, perintö- tai lahjaverot lasketaan 40 prosentista tästä summasta eli 40 000 eurosta. Tämä vero vähennetään käyvästä arvosta lasketusta verosta. Mikäli maatilan käypä arvo on 200 000 euroa, perintö- tai lahjaverot lasketaan tästä summasta, jonka jälkeen saadusta verosta vähennetään aiemmin 40 prosentista laskettu perintö- tai lahjaverot.⁴⁸

Perintöverot lasketaan tässä tapauksessa ensimmäisen veroluokan mukaan ja käyvästä arvosta laskettuna se olisi PerVL 14 §:n mukaan 21 700 euroa⁴⁹. Laskettaessa perintöverot nettovarallisuuden perusteella 40 prosentille nettovarallisuudesta saataisiin perintöveroksi PerVL 14 §:n mukaisesti 1500 euroa⁵⁰.

Erotus I: 21 700 € – 850 € = 20 850 €

Erotus II: 21 700 € – 1500 € = 20 200 €

Näistä erotuksista pienempi eli 20 200 euroa jätettäisiin maksuunpanematta, joten maksuunpantava perintövero olisi 21 700 euroa - 20 200 euroa = 1500 euroa.

PerVL 55.3 §:n mukaisesti nettovarallisuuteen kuulumattomat varat, kuten metsämaa arvostetaan 40 prosenttiin sen arvostamislain 7§:n mukaisesta arvosta.

3.2 Metsätilan sukupolvenvaihdos

Metsätilan sukupolvenvaihdostilanteessa ei ole mahdollista soveltaa PerVL 55§:ää, mikäli tilaa ei katsota maatilaksi perintö- ja lahjaverotuksessa. Huojennuksen soveltamatta jättäminen merkitsee sitä, että metsätiloihin sovelletaan PerVL 9.1 §:ää, jonka mukaan perintöveron perusteena käytetään omaisuuden käypää arvoa verovelvollisuuden alkaessa. Käyvän arvon periaatteella on pyritty toteuttamaan verovelvollisten tasapuolista kohtelua siten, ettei eri varallisuuden lajeja kohdeltaisi eri

⁴⁸ Lindholm 2020, s. 145–150.

⁴⁹ Katso liite 1.

⁵⁰ Katso liite 1.

tavoin, ellei laissa ole tällaisista poikkeuksista erikseen säädetty⁵¹. Varojen arvostusta perintö- ja lahjaverotuksessa määritellään tarkemmin verohallinnon ohjeessa⁵², joka päivitetään vuosittain.

Metsämaan arvoon vaikuttavat puuston määrän, laadun ja lajijakauman lisäksi muun muassa hakkuukypsän puuston määrä sekä puustosta odotettavissa olevat tulot, maapohjan laatu sekä se, millaisia metsänhoitotoimenpiteitä alueella on tehty tai tulee tehtäväksi⁵³. Useimmiten metsämaan arvoa ei voida määrittää vertailemalla metsämaan kauppahintoja johtuen juuri metsämaan arvoon vaikuttavista lukuisista tekijöistä sekä siitä, että puustotietoja ei ole saatavilla myydyistä kohteista siten, että voitaisiin laskea edustavat vertailuhinnat. Tämän vuoksi kauppahintatilastojen mukaisia metsämaan keskiarvoisia hehtaarihintoja voidaan käyttää metsämaan arvostamiseen ainoastaan, mikäli muuta selvitystä metsämaan arvosta ei ole käytettävissä.⁵⁴ Keskiarvoiset metsämaan hehtaarihinnat esitetään vero-ohjeen sisältämässä taulukossa, joka pohjautuu metsäkiinteistöjen kauppahintatietoihin maakunnittain. Metsämaan arvo esimerkiksi Satakunnassa kyseisen taulukon mukaan on tällä hetkellä 4200 euroa hehtaarilta.⁵⁵

Metsätilan sukupolvenvaihdos on mahdollista toteuttaa usein eri keinoin. Tila voidaan siirtää jatkajalle lahjana, kauppana täyteen hintaan, lahjanluonteisena kauppana, testamentilla tai perintönä⁵⁶. Eri vaihtoehtojen välillä on eroja verotuksessa niin luopujan kuin jatkajankin kohdalla. Tässä tutkielmassa tarkastellaan vain perintö- ja lahjaverolain mukaisia seuraamuksia, mutta tässä kappaleessa kokonaisuuden selkeyden vuoksi esitetään myös luovutusvoittoveroseuraamuksia.

Lahjana luovutetusta tilasta koituu veroseuraamuksia lahjan saajalle eli jatkajalle PerVL 18 §:n mukaisesti. Mikäli vastike on enintään kolme neljäsosaa käyvästä arvosta, katsotaan käyvän arvon ja vastikkeen välinen erotus lahjaksi (PerVL 18.3 §). Mikäli metsätila on saatu täysin vastikkeetta, on lahjaveron perusteena metsätilan käypä arvo ja lahjaveron määrä lasketaan PerVL 19a §:ssä esitetyn taulukon mukaisesti.

⁵¹ Ossa 2020, s. 173.

⁵² Verohallinnon syventävä vero-ohje. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa 27.12.2021.

⁵³ Verohallinnon syventävä vero-ohje. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa 27.12.2021, kohta 4.6.1 Arvon määrittämisen lähtökohtia.

⁵⁴ Verohallinnon syventävä vero-ohje. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa 27.12.2021, kohta 4.6.1 Arvon määrittämisen lähtökohtia.

⁵⁵ Verohallinnon syventävä vero-ohje. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa 27.12.2021, kohta 4.6.3 Kiinteistöjen kauppahintatilastointiin perustuvasta metsän arvostamisesta.

⁵⁶ Kiviniemi & Havia 2019, s. 33.

Kauppana toteutetussa sukupolvenvaihdoksessa veroseuraamuksia lankeaa TVL 48.1 §:n 3 kohdan mukaisesti myyjälle luovutusvoittoveron muodossa, mikäli ostaja ei ole myyjän lapsi tai lähisukulainen.

Testamentilla tai perintönä siirtyneestä metsätilasta koituu testamentin tai perinnön saajalle PerVL 14 §:n mukaiset veroseuraamukset riippuen testamentin- tai perinnönsaajan sukulaisuussuhteesta perinnön jättäjään.

Kaupalla, jossa vastike on enintään kolme neljäsosaa metsätilan käyvästä arvosta, eli lahjanluonteisella kaupalla, tehty metsätilan sukupolvenvaihdos aiheuttaa jatkajalle PerVL 18.3 §:n mukaisesti lahjaveroseuraamuksia riippuen kauppahinnan summasta suhteessa tilan käypään arvoon. Kauppahinnan ja käyvän arvon välisestä erotuksesta tulisi tällaisessa tapauksessa maksaa lahjaveroa PerVL 19a §:n mukaisesti. Erona tässä tilanteessa maatilän sukupolvenvaihdokseen on se, että maatilän sukupolvenvaihdoksessa lahjanluonteiseksi kaupaksi katsotaan sellaiset kaupat, joissa vastike on enintään puolet käyvästä arvosta (PerVL 55.5 §).

Mikäli sukupolvenvaihdos toteutetaan kaupalla, jossa vastike ylittää kolme neljäsosaa tilan käyvästä arvosta, ei ostajalle koidu perintö- tai lahjaveroseuraamuksia. Myyjän luovutusvoittovapauteen vaikuttaa jatkajan ja myyjän sukulaisuussuhde sekä metsätilalla harjoitettu toiminta⁵⁷.

3.2.1 Metsävähennys

Vaikka perintö- ja lahjaverotuksen näkökulmasta metsätilojen sukupolvenvaihdoksia verotetaan ankarammin kuin mautilojen, on metsätilojen sukupolvenvaihdostilanteissa kuitenkin käytettävissä muita verohuojennuksia, kuten metsävähennys tai metsälahjavähennys. Metsävähennyksestä säädetään TVL 55 §:ssä ja siihen ovat oikeutettuja luonnolliset henkilöt, kuolinpesät ja niiden muodostamat verotusyhtymät sekä yhteisetuudet. Metsävähennyksen voi tehdä maatilana pidettävältä kiinteistöltä saadusta metsätalouden pääomatulosta. Maatilalla tarkoitetaan myös metsävähennyksen yhteydessä TVL 55 §:ssä MVL 2.2 §:n mukaista määritelmää⁵⁸. Maatalouden harjoittamisen vaadetta ei tässä yhteydessä ole, toisin kuin PerVL 55 §:ssä. Oikeuskäytännön mukaan maatilaksi on käytännössä katsottu vähintään kahden hehtaarin kokoiset metsäkiinteistöt tai määräalat⁵⁹.

TVL 55.2 §:n mukaan metsävähennyksen määrä on enintään 60 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saaman veronalaisen metsätalouden

⁵⁷ Ossa 2018, s. 263–265.

⁵⁸ HE 200/1992 vp, s. 39–40.

⁵⁹ Nykänen & Nieminen 2021, III osa, luku 3, TVL 55 § Metsävähennys.

pääomatulon määrästä. Metsävähennyspohja muodostetaan vastikkeellisesti hankitun metsän hankintahinnasta siten, että metsävähennys on enintään 60 prosenttia metsän hankintamenosta.

TVL 55.5 §:n mukaan edellytyksenä metsävähennyksen hyödyntämiselle on verovelvollisen vaatimus vähennyksestä sekä selvitys vähennysten edellytyksistä. Lisäksi metsävähennyksen tulee olla vähintään 1500 euroa verovuotta kohti.

Metsävähennystä voidaan soveltaa vain sellaiseen metsätalouden pääomatuloon, joka on syntynyt 1.1.1993 jälkeen vastikkeellisesti hankituista metsistä TVL 140.4 §:n (1155/2005) mukaan. Metsävähennys kohdennetaan nykyään verovelvolliseen, eikä se ole sidottu ainoastaan tiettyyn metsäkiinteistöön ⁶⁰.

Verotuksellisesti metsävähennys tuottaa merkittävän edun metsästä saataville pääomatuloille. Se on keskeisessä asemassa myös metsätilojen sukupolvenvaihdoksissa, sillä metsätilan jatkaja saa vähentää osan tilan hankintamenosta omassa metsätalouden tuloverotuksessaan. ⁶¹ Metsävähennyksen kannalta oleellisessa roolissa on metsän hankintameno. Hankintamenoon sisällytetään maksetun kauppahinnan lisäksi maksettu varainsiirtovero, lohkomis- ja lainhuutokulut sekä muut metsätilan hankkimisesta aiheutuneet kulut. Mikäli tilaan sisältyy muuta kuin metsää, eikä metsän arvoa ole eritelty kauppakirjassa, arvioidaan metsän arvon osuus koko tilan arvosta erikseen ⁶².

Esimerkiksi metsänomistaja A omistaa metsätilat B ja C. Tilan B hän osti vuonna 2019 hintaan 23 000 euroa ja tilan C vuotta myöhemmin hintaan 55 000 euroa. Tilasta B varainsiirtoveroa tuli A:lle maksettavaksi 920 euroa ja tilasta C 2200 euroa. Muita kuluja tilojen hankkimisesta A:lle koitui yhteensä 600 euroa. A:n metsävähennys on enintään 60 prosenttia metsätilojen hankintamenosta, johon sisällytetään myös varainsiirtoverot.

Hankintameno

= hankintameno tilasta A + hankintameno tilasta B

+ varainsiirtovero tilasta A + varainsiirtomeno tilasta B + muut kulut

Metsävähennys = hankintameno × 0,6

A:n hankintamenoksi muodostuu siis 23 000 € + 55 000 € + 920 € + 2200 € + 600 € = 81 720 €.

Metsävähennystä A:lla on käytettävissään 81 720 € x 0,6 eli 49 032 €. Mikäli A saa vuonna 2021

⁶⁰ Nykänen & Nieminen 2021, III osa, 3 luku, TVL 55 § Metsävähennys.

⁶¹ Kiviniemi & Havia 2019, s. 186.

⁶² Kiviniemi & Havia 2019, s. 187.

metsätalouden tuloa tiloilta B ja C yhteensä 25 000 euroa ja hänellä on käyttämätöntä metsävähennystä riittävästi jäljellä, saa hän vähentää tulosta enintään 60 prosenttia⁶³. A saa vähentää 25 000 euron metsätalouden pääomatulosta 60 prosenttia eli 15 000 euroa, jolloin verotettavaa tuloa jää 10 000 euroa ja metsävähennystä jää vielä käyttämättä 34 032 euroa.

3.2.2 Metsälahjavähennys

TVL 55a § (1318/2016) mukainen metsälahjavähennys oikeuttaa luonnollisen henkilön tekemään metsätalouden puhtaasta pääomatulosta lahjana tai lahjanluonteisella kaupalla saamastaan metsästä suorittamansa lahjaveron perusteella metsälahjavähennyksen.

Metsävähennyksestä poiketen metsälahjavähennykseen on oikeus ainoastaan luonnollisilla henkilöillä. Yksistään metsän hallintaoikeuden saaminen ei oikeuta metsälahjavähennykseen ja tämän lisäksi metsälahjavähennyksen ulkopuolelle on rajattu yhteismetsäosuudet sekä sellaiset maa- ja metsätilat, joihin on sovellettu PerVL 55 § huojennusta lahjaveron osalta. Metsälahjavähennys voi TVL 55 b § (1318/2016) 1 momentin mukaan olla enintään 195 000 euroa vuodessa tietyin poikkeuksin, ja enintään 50 prosenttia metsätalouden puhtaasta pääomatulosta ennen metsälahjavähennyksen tekemistä. TVL 55 b § 5 momentti rajoittaa metsälahjavähennyksen käytön viiteentoista vuoteen siitä, kun lahjoitus on saatu. Samoin kuin metsävähennyksessä, metsälahjavähennyksen vähimmäismäärä vuodessa on 1500 euroa (TVL 55 b §, 3 momentti). Metsälahjavähennyksen edellytyksenä on jommankumman kynnysarvon täytyminen; metsän tuottoarvon tulee ylittää 30 000 euroa tai metsämaan pinta-alan tulee olla yli 100 hehtaaria.

Metsälahjavähennyksen kokonaismäärä eli vähennyspohja on TVL 55a §:n mukaan se suhteellinen osa metsämaahan ja samalla luovutettuun joutomaahan kohdistuvasta lahjaverosta, joka kohdistuu lahjana saadun metsän arvostamislain 7 §:n mukaisen arvon 30 000 euroa ylittävään osaan kerrottuna luvulla 2,4. Lahjana saadun metsän murto-osan osalta määrä lasketaan murto-osaa vastaavasta osasta kiinteistön metsämaata. Vähennyspohja on metsämaan kuitenkin vähintään metsämaan 100 hehtaaria ylittävään osaan kohdistuva lahjaverokerroin luvulla 2,4.

Metsämaan tuottoarvo saadaan kertomalla metsämaan pinta-ala verohallinnon vuosittain ilmoittamalla metsän keskimääräisellä vuosittaisella hehtaarituetolla⁶⁴ sekä luvulla kymmenen.⁶⁵

⁶³ Kiviniemi & Havia 2019, s. 188.

⁶⁴ Verohallinnon syventävä vero-ohje. Verohallinnon päätös metsän keskimääräisestä vuotuisesta tuotosta 2.11.2022.

⁶⁵ Kiviniemi & Havia 2019, s. 193.

Esimerkiksi lahjana saatu 20 hehtaaria metsää Tampereella ei ylittäisi metsälahjavähennyksen kynnystä, sillä Tampereella metsämaan keskimääräinen hehtaarituohto on 144,22 euroa⁶⁶.

$144,22 \text{ €} \times 20 \text{ hehtaaria} \times 10 = 28\,844 \text{ €}$. Tämä jää alle kynnyksarvon, jolloin kyseinen lahjoitus ei oikeuttaisi metsälahjavähennykseen. Mikäli saman määrän metsämaata olisi saanut lahjoituksena Laukaasta, jossa metsämaan keskimääräinen hehtaarituohto on 170,27 euroa⁶⁷ saataisiin sen tuottoarvoksi $170,27 \text{ €} \times 20 \text{ hehtaaria} \times 10 = 34\,054 \text{ €}$. Tämä ylittää kynnyksarvon ja perusteet metsälahjavähennykselle ovat sen puolesta olemassa.

Metsälahjavähennyksen määrä voidaan laskea joko lahjan tuottoarvon tai metsämaan pinta-alan mukaan seuraavien kaavojen avulla:⁶⁸

$$\text{Metsälahjavähennys} = 2,4 \times \frac{\text{lahjan tuottoarvo} - 30\,000}{\text{lahjan tuottoarvo}} \times \text{maksettu lahjavero}$$

$$\text{Metsälahjavähennys} = 2,4 \times \frac{\text{metsämaan hehtaarimäärä} - 100}{\text{metsämaan hehtaarimäärä}} \times \text{maksettu lahjavero}$$

Metsälahjavähennyksen laskemiseksi tarvitaan lisäksi tieto metsälahjan lahjaverosta. Tässä esimerkkitapauksessa oletetaan, että lahjan saaja kuuluu ensimmäiseen lahjaveroluokkaan. Metsälahjan verotusarvo lasketaan tässä esimerkissä verohallinnon keskimääräisen hehtaarihinnan mukaan. Lahjan saaja on saanut 20 hehtaaria metsämaata, joka sijaitsee Laukaassa Keski-Suomessa. Keski-Suomen metsämaan keskiarvohinta on verohallinnon ohjeen⁶⁹ mukaan 3900 euroa hehtaarilta, jolloin metsämaan arvoksi saadaan 78 000 euroa. Lahjavero tästä lasketaan PerVL 19a §:n mukaan, ja lahjaveron määräksi saadaan 7 460 euroa⁷⁰. Metsälahjavähennys laskettaisiin tässä tapauksessa seuraavasti:

$$\text{Metsälahjavähennys} = 2,4 \times \frac{34\,054 \text{ €} - 30\,000 \text{ €}}{34\,054 \text{ €}} \times 7\,460 \text{ €} = 2\,131,4 \text{ €}$$

⁶⁶ Verohallinnon syventävä vero-ohje. Verohallinnon päätös metsän keskimääräisestä vuotuisesta tuotosta 2.11.2022, 2 §.

⁶⁷ Verohallinnon syventävä vero-ohje. Verohallinnon päätös metsän keskimääräisestä vuotuisesta tuotosta 2.11.2022., 2 §.

⁶⁸ Kiviniemi & Havia 2019, s. 194.

⁶⁹ Verohallinnon syventävä vero-ohje. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa 27.12.2021, kohta 4.6.3 Kiinteistöjen kauppahintatilastointiin perustuvasta metsän arvostamisesta.

⁷⁰ Katso liite 2.

TVL 55b §:n mukaan metsälahjan saanut saisi vähentää tässä tapauksessa kyseisestä metsästä saamistaan metsätalouden pääomatuloista 2 131,4 €, mikäli hänellä olisi puhdasta metsätalouden tuloa vähintään 4 262,8 euroa, jolloin vähennyksen määrä ei ylittäisi puolta metsätalouden puhtaan pääomatulon määrästä. Lisäksi verovuonna ja aiemmin tehtyjen metsälahjavähennysten yhteismäärä ei saa olla vähennyspohjaa suurempi.

Metsävähennystä käsittelevässä esimerkissä A osti tilan B hintaan 23 000 € ja tilan C hintaan 55 000 €. Yhteensä tilat maksoivat 78 000 € ja hankintahinnan lisäksi A sai hankintamenona vähentää myös tilojen ostoista koituneet varainsiirtoverot sekä muut kulut. Tämän perusteella A:n metsävähennykseksi saatiin 49 032 euroa. Jälkimmäisessä esimerkissä, joka käsittelee metsälahjavähennystä, metsä oli saatu lahjana ja lahjaverotuksessa käytetty metsän arvo oli yhtä suuri eli 78 000 euroa. Metsälahjavähennyksen määräksi tässä tapauksessa saatiin 2131,4 euroa.

Metsälahjavähennyksen tuoma verohuojennus on esimerkkien perusteella selkeästi pienempi, kuin metsävähennyksen. Metsätilojen sukupolvenvaihdoksessa verovelvollisen kannalta edullisempänä ratkaisuna näyttäytyy tilan siirtäminen eteenpäin kaupalla kuin lahjana tai lahjanluonteisella kaupalla. Metsävähennyksen ansiosta tilan ostaja ja tilalla metsätaloustoimintaa jatkava saa käytännössä osan kauppahinnasta takaisin myöhemmin verovähennyksen muodossa, mikäli tilan jatkajalla on odotettavissa metsätalouden pääomatuloa. Kuten tässä tutkielmassa on osoitettu, puhtaan metsätilan periminen tai lahjana tai lahjanluonteisella kaupalla saaminen on verovelvolliselle epäedullisempää kuin maa- ja metsätilan saaminen edellä mainituilla tavoilla, mikä voi saada aikaan metsätilojen keinotekoista muuntamista maa- ja metsätiloiksi, jotta sukupolvenvaihdostilanne olisi tilan jatkajalle edullisempi.

3.3 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen tuottama verohyöty

Tässä kappaleessa käsitellään esimerkkitapausten avulla eroavaisuuksia perintö- ja lahjaverotuksessa maa- ja metsätilan sekä metsätilan sukupolvenvaihdoksen yhteydessä. Esimerkkitapauksissa lasketaan perintö- ja lahjaverotuksessa käytettävät verotusarvot ainoastaan metsämaan osalta, jottei esimerkkitapauksista tulisi tarpeettoman monimutkaisia.

Tapauksessa A on maa- ja metsätila, johon kuuluu 4 hehtaaria peltoa ja 55 hehtaaria metsää. Tila on yhtenäinen kokonaisuus ja sijaitsee Satakunnassa. Tilalla harjoitetaan myös maataloutta eli peltoja viljellään ja vilja myydään eteenpäin. Tila siirtyy perintönä suoraan alenevassa polvessa perinnönjättäjän lapselle. Tilan uusi omistaja jatkaa maataloustoimintaa tilalla samoin, kuin edellinen omistaja. Tässä tapauksessa PerVL 55§ kriteerit täyttyvät, ja tila voidaan katsoa verovelvollisen

pyynnöstä perintö- ja lahjaverotuksessa maatilaksi, jolloin huojennusta voidaan soveltaa. Tällöin tilan mukana siirtyvän metsämaan arvon katsottaisiin olevan 40 % sen varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 7 §:n mukaisesta arvosta. Arvostamislain 7.3 §:n mukaan verohallinto vahvistaa vuosittain metsän keskimääräisen vuotuisen tuoton kunnittain hehtaarilta siten, että sen muutos kunnan verovuoden 2005 keskimääräiseen puhtaaseen tuottoon verrattuna vastaa kuluttajahintaindeksin muutosta vuoden 2005 syyskuusta verovuoden syyskuuhun. Tätä arviota käytetään metsämaan arvostamisen perusteena, mikäli metsämaan pienen pinta-alan vuoksi ei ole tarpeen käyttää tila-arviota tai mikäli tila-arviota ei ole saatavilla. Vuonna 2022 Satakunnassa metsän arvo on laskennallisesti 4300 euroa hehtaarilta⁷¹. Tässä tapauksessa metsän arvo lasketaan kertomalla hehtaarimäärä laskennallisella arvolla eli $55 \text{ hehtaaria} \times 4300 \text{ €} = 236\,500 \text{ €}$, jolloin metsämaan arvoksi saadaan 236 500 euroa.

Metsämaan arvostus tapauksessa A on siis 40 % summasta 236 500 euroa eli $236\,500 \text{ €} \times 0,4 = 94\,600 \text{ €}$. Perintövero lasketaan tässä tapauksessa summasta 94 600 euroa. Koska perillinen on perinnönjättäjän lapsi, verotettaisiin perintöä veroluokassa 1, jolloin perintöveron määräksi tulisi 7998 euroa⁷² PerVL 14 §:n taulukon perusteella laskettuna.

Tapaus B on muilta osin samanlainen, mutta tilalla ei itse ole harjoitettu maataloustoimintaa, vaan kaikki tilan pellot on vuokrattu ulkopuoliselle. Tila siirtyy perinnön kautta eteenpäin samoin kuin tapauksessa A, mutta tässä tapauksessa tilalla ei ole omistajan toimesta harjoitettu maataloutta, eikä sen jatkamiselle ole edellytyksiä, sillä pellot vuokrattu ulkopuoliselle. Oikeuskäytännön⁷³ ja kirjallisuuden⁷⁴ valossa PerVL 55 § ei tulisi sovellettaviksi, mikäli kaikki pellot olisivat ulkopuoliselle vuokrattuna sukupolvenvaihdostilanteessa. Tällöin metsämaa arvotettaisiin käyvästä arvosta. Metsämaan käyvän arvon laskemiseen käytetään samaa kaavaa, kuin tapauksessa A, ja metsämaan arvoksi saadaan 236 500 euroa. Tällöin perintövero lasketaan tästä summasta perintöveroasteikon 1. luokassa, jolloin veron määräksi saadaan 27 540 euroa⁷⁵ PerVL 14 §:ssä esitetyn perintöveroasteikon mukaan.

⁷¹ Verohallinnon syventävä vero-ohje. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa 27.12.2021, kohta 4.6.3 Kiinteistöjen kauppahintatilastointiin perustuvasta metsän arvostamisesta.

⁷² Katso liite 1.

⁷³ Tapauksessa KHO 1983 B II 618 tilan kaikki pellot olivat vuokrattuna ulkopuoliselle, eikä huojennussäännöstä voitu soveltaa.

⁷⁴ Räbinä 2011, s. 264.

⁷⁵ Katso liite 1.

Olosuhteet tapauksissa A ja B ovat lähes samankaltaiset ja tila kooltaan sekä arvoltaan identtinen, mutta erottavana tekijänä on peltojen vuokraustoiminta. Kun lasketaan erotus perintöveron määrässä tapauksen A ja tapauksen B välillä,

$$\text{Perintövero B: } 27\,540 \text{ €} - \text{Perintövero A: } 7998 \text{ €} = 19\,542 \text{ €}$$

eroa näiden kahden tapauksen välillä verovelvollisen maksettavaksi tulevan perintöveron määrässä on 19 542 euroa.

Mikäli tapauksessa A sukupolvenvaihdos olisi toteutettu lahjanluonteisella kaupalla niin, että ostaja olisi maksanut 120 615 euroa eli 51 % käyvästä hinnasta ($236\,500 \text{ €} \times 0,51 = 120\,615 \text{ €}$) jätettäisiin kaupasta lahjaveron kokonaan maksuunpanematta PerVL 55.5 §:n mukaisesti.

Tapauksessa B, jolloin tilaa ei katsottaisi maatilaksi, ei sovellettaisi 55.5 §:n mukaista huojennusta. PerVL 18.3 §:n mukaan, mikäli kauppahinta on ollut enintään 75 % käyvästä hinnasta, katsotaan maksetun kauppahinnan ja käyvän hinnan välinen erotus lahjaksi. Tässä tapauksessa kauppahinta on ollut 51 % käyvästä arvosta. Kun vähennetään käyvästä arvosta maksettu kauppahinta,

$$\text{käypä arvo: } 236\,500 \text{ €} - \text{maksettu hinta: } 120\,615 \text{ €} = \text{lahjan arvo: } 115\,885 \text{ €}$$

saadaan lahjan arvoksi 115 885 euroa. Lahjaveron tulisi tästä maksettavaksi 11 996 euroa⁷⁶ PerVL19 a §:n mukaan. Tässäkin tapauksessa PerVL 55 §:n soveltuminen tuottaisi verovelvolliselle merkittävää taloudellista hyötyä.

⁷⁶ Katso liite 2.

4 OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

SUKUPOLVENVAIHDOSHUOJENNUKSESTA

Maatilan käsitteen määrittelyn selvittämiseksi on tarpeen tutustua oikeuskäytäntöön koskien PerVL 55 §:n soveltumista, sillä maatilan käsitteen määrittely on säädöksissä⁷⁷ ja niiden valmisteluaineistoissa⁷⁸ hyvin suppeaa. Maatilan käsitettä ja PerVL 55 §:n soveltumista tarkastellaan tässä tutkielmassa peltoalan pinta-alan ja maataloustoiminnan näkökulmasta. Tutkielmassa pyritään selvittämään oikeuskäytännön avulla, millainen maatalouden harjoittaminen on katsottu sellaiseksi, että huojennusta voidaan soveltaa, sekä sitä, onko peltopinta-alan suhteellisella osalla tilan kokonaispinta-alasta merkitystä PerVL 55 §:n soveltamisen kannalta.

4.1 Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja

Tapaus KHO 13.7.1998/1305 koski lääninveroviraston lahjaverotuksesta antamaa kielteistä ennakkoratkaisua, jota olivat hakeneet B ja C. B ja C aikeissa luovuttaa pojalleen A:lle useamman tilan sisältäen rakennukset sekä maatalouskoneet ja -kaluston. Tilat muodostivat yhteensä noin 119 hehtaarin kokonaisuuden, josta metsää oli 104,7 hehtaaria, muuta maata 14,3 hehtaaria ja peltoa 0,5 hehtaaria. B ja C pidättivät itsellään käyttöoikeuden tiloilla sijaitseviin kahteen loma-asuntoon. Myös A omisti yhden tiloilla sijaitsevista vapaa-ajan asunnoista. Osa vapaa-ajan asunnoista oli ollut omassa käytössä ja osa vuokraustoiminnan piirissä. Tilan tulot olivat muodostuneet pelkästään metsätalouden tuloista sekä vapaa-ajan asuntojen vuokratuloista. Hakemuksessa lääninoikeudelle esitettiin PerVL 55 §:n soveltamista aiottuun lahjoitukseen, sillä perusteella, että A jatkaa välittömästi maa- ja metsätalouden harjoittamista.

A ja B valittivat ennakkoratkaisusta lääninoikeuteen, jossa todettiin, ettei tapauksessa voida jättää lahjaveroa maksuunpanematta PerVL 55 §:n nojalla. Perusteluina ratkaisulle lääninoikeus esitti, ettei vapaa-ajan asuntojen vuokrausta voida katsoa maatalouden harjoittamiseksi siitä huolimatta, että toiminnasta saatuja vuokratuloja verotetaan maatalouden tulona. KHO ei muuttanut lääninoikeuden päätöstä ja hylkäsi A:n valituksen.

⁷⁷ MVL, PerVL.

⁷⁸ HE 290/1978 vp, HE 200/1992 vp, HE 174/1994 vp, HE 104/2000 vp, HE 84/2004 vp, HE 144/2005 vp.

Ratkaisussa KHO 21.6.2005 T 1554 kyseessä oli 164 hehtaarin kokoinen tila, jonka pinta-ala oli suurimmaksi osaksi metsää. Peltoa tilasta oli noin 7 hehtaaria. Tilalla oli viljelty vähäisessä määrin viljakasveja. A ja B olivat vuokranneet pellot tuleville ostajille C ja D kevästä 2001 alkaen. C ja D viljelivät tilaa yhtymänä. Maatalouden harjoittaminen tilalla oli ollut tappiollista vuosina 1995–2003. Verovirasto oli antanut tapauksessa PerVL 55 §:n soveltamista puoltavan ennakkoratkaisun, jonka hallinto-oikeus oli kumonnut.

Hallinto-oikeus perusteli ratkaisuaan peltopinta-alan vähäisellä määrällä suhteessa tilan kokoon sekä maataloustoiminnan tappiollisuudella, jonka kattamiseksi oli ollut tarpeen hankkia muita tuloja. Sillä, että tila oli maatalousverotuksen piirissä ja nautti erilaisia maatalouden tukia, jotka muodostivat suuren osan tuloista, ei hallinto-oikeuden mukaan ollut vaikutusta ratkaisuun. Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden ratkaisun vedoten siihen, ettei PerVL 55 §:ssä ole säädetty siitä, että tilan luovuttajan olisi tullut harjoittaa tilalla maataloutta välittömästi ennen luovutusta joko itse tai jonkun muun toimesta hänen lukuunsa, vaan toiminnan jatkamisella viitataan ainoastaan luovutuksen saajan toimintaan.

Luovutuksen antajien toiminnan tappiollisuudella ei ole vaikutusta PerVL 55 §:n soveltumiseen korkeimman hallinto-oikeuden käytännön mukaan. Ehtona huojennuksen saamiselle on kuitenkin se, että luovutuksen kohteena on maatila. Korkein hallinto-oikeus ei erikseen ottanut kantaa peltopinta-alan osuuteen koko tilasta, vaan katsoi, että kyseessä on maatila, jolla C ja D jatkavat maa- ja metsätalouden harjoittamista PerVL 55.1 §:ssa kuvatulla tavalla ja huojennusta voitiin soveltaa.

Peltopinta-alan osuuden merkitystä suhteessa koko tilan kokoon ei ole katsottu oikeuskäytännössä ratkaisevaksi PerVL 55 §:n soveltamisen kannalta. Tätä näkemystä tukee myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 24.5.2007 T 1396, jossa kyseessä on ennakkoratkaisua lahjaverotuksessa koskeva valitus. Tapauksessa C omisti tilan, jonka kokonaispinta-ala on 422,1 hehtaaria. Tilasta metsää on 385,8 hehtaaria, joutomaata 30,2 hehtaaria ja peltoa 5,3 hehtaaria. 3,86 hehtaaria pelloista oli ollut vuokrattuna vuosiksi 2001–2006. Vuokrasopimus oli irtisanottu päättymään 31.12.2004. B oli vuokrannut peltoja kevästä 2005 eteenpäin. C:n oli tarkoitus luovuttaa pojilleen A:lle ja B:lle tilasta kummallekin erikseen puolet niin, että pidättäisi itselleen ja puolisolleen elinikäisen asumisoikeuden tilalla olevissa rakennuksissa vuokratta. A ja B jatkaisivat maa- ja metsätalouden harjoittamista tilalla, ja he olivat pyytäneet ennakkoratkaisua verotoimistosta suhteessa PerVL 55 § ja 56 §:ien soveltamiseen tapauksessa.

Verotoimisto puolsi PerVL 55-56 §:ien soveltamista ennakkoratkaisussaan. Hallinto-oikeus kuitenkin veroasiamiehen valituksesta kumosi ennakkoratkaisun ja totesi, etteivät tapauksessa tule

sovellettavaksi PerVL 55-56 §:ien mukaiset huojennussäännökset. Perusteluina päätökselleen hallinto-oikeus esitti, että tilalla ei ole voitu katsoa harjoitettavan PerVL 55 §:n tarkoittamaa maataloustoimintaa huomioon ottaen tilan peltopinta-alan suhde kokonaispinta-alaan, tilalta viime vuosina saatujen tulojen vähäisyys, pellon vuokraustoiminnan lopettaminen sekä se, että C ei ollut viime vuosina antanut maatalouden veroilmoitusta. Hallinto-oikeuden näkemyksen mukaan yksistään vähäiset koneurakointitulot eivät aiheutuneet PerVL 55 §:ssä tarkoitettua maatalouden harjoittamisesta.

Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja totesi, että tapauksessa voidaan soveltaa PerVL 55 §:n mukaista huojennusta. Perusteluina olivat samat argumentit, kuin tapauksessa KHO 21.6.2005 T 1554. Jälleen korkein oikeus totesi, ettei peltopinta-alan suhteellisella osuudella koko tilan koosta ollut PerVL 55 §:n soveltamisen kannalta merkitystä, eikä sillä, onko maatilalla luovuttaja välittömästi ennen tilan luovutusta harjoittanut tilalla maataloutta. PerVL 55 §:ssä tarkoitettu maatalous- tai maa- ja metsätaloustoiminnan jatkaminen ei korkeimman hallinto-oikeuden näkemyksen mukaan edellyttänyt päätoimista maatalouden harjoittamista. Korkein hallinto-oikeus viittasi myös aiempaan oikeuskäytäntöön samankaltaisissa tapauksissa perusteluidensa yhteydessä.

Ratkaisussa KHO 13.8.2009 T 1937 toistettiin aiemmat tulkinnat siitä, ettei tilan peltopinta-alalla ole ratkaisevaa merkitystä, maatalouden harjoittamisen ei tarvitse olla päätoimista, ja ettei ennen luovutusta luovuttajan saamalla maatalouden tuloilla ole ratkaisevaa merkitystä PerVL 55 §:n soveltumisen kannalta. Lisäksi korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei tilan jatkajan tarvitse asua tilalla.

Kyseisessä tapauksessa A ja B aikoivat lahjoittaa kolmelle lapselleen C:lle, D:lle ja E:lle tilakokonaisuuden, joka sisälsi metsää 137,5 hehtaaria ja peltoa 11,4 hehtaaria. Kokonaisuus luovutettaisiin maatalousirtaimistoihin, sähköliittymiseen sekä peltojen mukana vahvistettuine tukioikeuksineen. A ja B pidättäisivät itsellään asumisoikeuden tilalla sijaitsevaan asuinrakennukseen ja rantasaunaan. A ja B olivat viljelleet peltoja maataloustukien ehtojen mukaisesti ja hakivat PerVL 55-56 §:ien soveltamista lahjoituksiin. C, D ja E jatkaisivat maatalouden harjoittamista yhtymänä.

Verovirasto hylkäsi A:n ja B:n hakemuksen ja perusteli päätöstään sillä, ettei yksistään metsätalouden harjoittaminen täytä mainittujen huojennussäännösten kriteereitä eikä heinän viljelyä ilman myyntitarkoitusta voida katsoa PerVL 55 §:ssä tarkoitetuksi maatalouden harjoittamiseksi. Hallinto-oikeus piti päätöksessään veroviraston päätöksen voimassa vedoten siihen, etteivät C, D ja E jatka maatalouden harjoittamista päätoimisesti, eikä tiloilla ole A:n ja B:n toimesta harjoitettu tuottavaa maataloutta vuoden 2003 jälkeen. Huomionarvoista kuitenkin on, että aiemmassa kappaleessa

hallinto-oikeus toteaa, ettei mainitun verohuojennuksen saamisen edellytyksenä ole säädetty jatkajan maatalouden harjoittamisen päätoimisuudesta.

Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen tämän kappaleen alussa esitellyin perustein ja totesi, että tapauksessa voidaan soveltaa PerVL 55 §:ää. Ratkaisussa KHO 13.8.2009 T 1937 korostettiin myös, että tilan aiemmalla taloudellisella tuotolla ei ole PerVL 55 §:n soveltumisen kannalta merkitystä, ja tilaa ollaan siirtämässä eteenpäin, jotta tilan viljelytoimintaa voitaisiin kehittää ja tehostaa, mikä palvelee huojennussäännösten alkuperäistä tarkoitusta.

Ratkaisu KHO 2010:56 käsitteli tapausta, jossa A ja B luovuttivat pojalleen C:lle kaksi kiinteistöä, joiden yhteispinta-ala oli 225,5 hehtaaria. Tästä peltoa oli 3,7 hehtaaria ja metsää 150 hehtaaria. Tilat luovutettiin lahjanluonteisella kaupalla niin, että myyntihinta ylitti kuitenkin puolet käyvästä arvosta. C ilmoitti jatkavansa tiloilla maataloustoimintaa, vaikka tilan pellot olivat olleet vuokrattuina aiemmin. Peltojen vuokrasopimuksen päättymistä aikaistettiin niin, että C:n olisi mahdollista aloittaa peltojen viljely luovutuksen jälkeen. Kauppaan kuuluivat myös maatalouskoneet ja -laitteet sekä peltojen tukioikeudet, joiden yhteenlaskettu arvo kokonaisuuteen nähden oli melko vähäinen. C pyysi ennakkoratkaisua verottajalta lahjaveroseuraamusten osalta.

Veroviraston ratkaisun mukaan C:n maksettavaksi ei tullut lainkaan lahjaveroa tilojen kaupasta, sillä kaupan katsottiin olevan PerVL 55.5 §:n mukainen ja C:n jatkavan tiloilla maatalouden harjoittamista. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti ratkaisusta hallinto-oikeuteen, jossa ennakkoratkaisu kumottiin ja todettiin, ettei tapauksessa voitu soveltaa PerVL 55 §:ää, sillä C:n ei voitu katsoa jatkavan maatalouden harjoittamista kyseisen pykälän tarkoittamalla tavalla ja lahjaverotus tulisi toimittaa PerVL 18 §:n mukaisesti.

Hallinto-oikeus perusteli päätöstään peltopinta-alan pienellä määrällä, kaluston vähäisyydellä sekä laadullisella vaatimattomuudella ja sillä, että C aikoi teettää lisäksi ainakin viljan puinnin ja kuivauksen ulkopuolisella työvoimalla. Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja palautti voimaan veroviraston antaman ennakkoratkaisun. Korkein hallinto-oikeus katsoi, etteivät viljan puinnin ja kuivauksen teettäminen ulkopuolisella tai kaluston laatu ja vähäisyys ole syitä olla soveltamatta PerVL 55 §:ää kyseisten tilojen luovutuksen yhteydessä.

Viimeisin tässä tarkasteltava korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu kuvaa sitä, millaisissa tapauksissa PerVL 55 §:ä ei tule sovellettavaksi, samoin kuin ensimmäisenä tarkasteltu ratkaisu KHO 13.7.1998/1305. Ratkaisussa KHO 2019:30 oli kyse tilakokonaisuudesta, joka siirtyi vanhemmilta yhdelle lapsista ensin perintönä ja sitten lahjoituksena. A ja B omistivat tilat yhdessä. A:n kuoltua tilat siirtyivät sekä leskelle, B, että pojalle, C. Kahdeksan vuoden kuluttua tästä B lahjoitti oman

osuutensa tiloista C:lle. C oli A:n kuoleman jälkeen harjoittanut omistamillaan osuuksilla tiloilla maataloustoimintaa. B:n omistuksessa oli pelkästään metsämaasta koostuva tila, jonka lahjoitukseen ei voitu kahdeksan vuotta myöhemmin soveltaa PerVL 55 §:ää.

Perusteluina korkein hallinto-oikeus esitti, että vaikka tilat olivat aikanaan muodostaneet yhtenäisen tilakokonaisuuden, asian ei voitu enää katsoa olevan niin, sillä C ei ollut harjoittanut B:n omistamalla tilalla maataloustoimintaa. Lisäksi perinnön ja lahjoituksen välillä oli kulunut niin pitkä aika, ettei B:n C:lle lahjoittamaa metsätilaa voitu enää katsoa samaksi tilakokonaisuudeksi C:n jo omistamien tilojen kanssa.

4.2 Hallinto-oikeuden ratkaisuja

Turun hallinto-oikeus käsitteli päätöksessään 28.9.2015 15/0480/3 PerVL 55 § ja 56 §:n soveltumista tilanteessa, jossa maa- ja metsätalouden harjoittamista jatketaan perintönä saatuna tilalla kuolinpesän toimesta siten, että osaa peltoalasta viljellään itse ja osa vuokrataan ulkopuolisen käyttöön. Tilalla oli metsämaata 4,1 hehtaaria ja peltoa 56,5 hehtaaria. Pelloista omaan viljelykseen oli tarkoitus jättää viisi hehtaaria ja vuokrata loppuosa peltoalasta. Verohallinnon ennakkoratkaisun mukaan kyseisessä tapauksessa ei voitu soveltaa PerVL 55-56 §:ää, sillä pääosan maatilakokonaisuudesta muodostava peltoala vuokrattaisiin suurimmalta osin ulkopuoliselle viljelytoimintaa varten. Hallinto-oikeus piti voimassa ennakkoratkaisun ja katsoi päätöksessään, että vaikka oikeuskäytännössä noin viiden hehtaarin kokoisen peltoalan viljely on katsottu riittäväksi PerVL 55 §:n soveltamisen kannalta, tässä tapauksessa peltoalasta vuokrattaisiin ulkopuoliselle lähes 90 prosenttia. Lisäksi hallinto-oikeus totesi, että koska tilan kokonaisalasta metsää on vain 4,1 hehtaaria, tarkoittaa peltojen vuokraaminen sitä, että lähes 80 prosenttia tilakokonaisuuden pinta-alasta vuokrataan ulkopuoliselle.

Päätöksessä 20.8.2013 13/0494/3 Turun hallinto-oikeus käsitteli erillisten tilojen kuulumista samaan tilakokonaisuuteen. A oli siirtämässä maatilatoimintaa ja tilakokonaisuutta pojalleen B:lle. Tilat sijaitsivat eri kunnissa ja toinen tiloista oli metsäkiinteistö. Tiloilla oli välimatkaa noin 200 kilometriä. Koko maa- ja metsätaloudessa käytettävä välineistö sijaitsi kuitenkin yhdellä tiloista ja tilat muodostivat tilakokonaisuuden. Verohallinto antoi ennakkoratkaisun, jonka mukaan PerVL 55 § soveltuu tapauksessa, koska tilat muodostavat yhden maatilakokonaisuuden. Hallinto-oikeus ei muuttanut verohallinnon ennakkoratkaisua ja katsoi, että tilat muodostavat yhden maatilakokonaisuuden maantieteellisestä etäisyydestä huolimatta.

Vaasan hallinto-oikeuden ratkaisu 16.6.2015 15/0271/1 käsitteli samaa kysymystä kuin edeltävässä kappaleessa esitelty Turun hallinto-oikeuden päätös. Vaasan hallinto-oikeuden ratkaistavana oli

PerVL 55 §:n soveltuminen lahjoitettuihin tilakokonaisuuksiin, joissa metsätilat sijaitsivat noin 235–580 kilometrin etäisyydellä päätilasta ja tilakokonaisuus koostui viidestätoista eri tilasta. Tapauksessa tilakokonaisuus oli tarkoitus siirtää eteenpäin neljälle lapselle lahjoituksena niin, että kukin saa neljäsosan tilakokonaisuudesta. Suurimmat tilakokonaisuudet sijaitsivat noin 350 kilometrin etäisyydellä toisistaan, mutta pisin välimatka eri tilojen välillä oli noin 800 kilometriä. Tilojen kokonaispinta-ala oli yli 1000 hehtaaria. Hallinto-oikeus totesi päätöksessään, että maatilakokonaisuus voi muodostua useammasta erillisestä tilasta, mutta tällöin tilojen tulee muodostaa itsenäinen taloudellinen yksikkö ja olla yhdysviljelyksessä. Tällöin maatilakokonaisuuden muodostumista ei arvioida yksistään tilojen pinta-alojen tai etäisyyksien perusteella, vaan arvioitavaksi tulevat yhdysviljelystä kertovat tekijät, kuten oman kaluston ja välineistön käyttö maa- ja metsätaloustoiminnassa sekä tilan jatkajien oman työpanos maa- ja metsätaloustoiminnan harjoittamisessa.

Tässä tapauksessa metsätilojen ei katsottu kuuluvan osaksi päätilakokonaisuutta pitkien etäisyyksien ja tilanpidon jatkajien työpanoksesta esitetyn selvityksen perusteella.

Hämeenlinnan hallinto-oikeus antoi ratkaisun 7.12.2000 00/552/1, jossa PerVL 55 §:n soveltumisen kannalta ratkaistavana oli metsämaan suuri osuus tilakokonaisuuden pinta-alasta. A oli aikeissa lahjoittaa pojalleen B:lle sukupolvenvaihdoksena 11,9 hehtaaria peltoa ja yli 700 hehtaaria metsää ja haki verovirastolta ennakkoratkaisua PerVL 55 §:n soveltumisen suhteen. Verovirasto totesi ennakkoratkaisussaan, ettei PerVL 55 § sovellu kyseiseen tapaukseen maatalouden harjoittamisesta koituneiden tulojen vähäisyyden perusteella. Lisäksi tilan toiminnassa ei voitu katsoa olevan kyse maatalouden harjoittamisesta ottaen huomioon tilan muiden kuin maataloudesta aiheutuneiden tulojen passiivisen luonteen. Hallinto-oikeus kumosi veroviraston ennakkoratkaisun ja katsoi, ettei maatalouden tulojen vähäisellä osuudella tilan kokonaistuloista ollut merkitystä ja tilalla oli tosiasiallisesti harjoitettu maataloutta. Myöskään sillä, että pellot olivat aiemmin olleet vuokrattuina ulkopuoliselle ei ollut merkitystä PerVL 55 §:n soveltumisen kannalta, sillä ne oli myöhemmin otettu takaisin omaan käyttöön. Ratkaisevaa päätöksen kannalta ei ollut metsämaan suuri osuus tilan kokonaispinta-alasta, vaan huojennus ulotettiin koskemaan myös 723 hehtaaria metsämaata peltoalan lisäksi. Ratkaisun kannalta huomionarvoista on, että päätöksestä äänestettiin 2-1, mutta ratkaisuselosteesta ei kuitenkaan ilmennyt eriävän mielipiteen perusteluita.

Kuopion hallinto-oikeuden ratkaisussa 18.02.2013 13/0069/1 tilakokonaisuuden luovutukseen ei katsottu voitavan soveltaa PerVL 55 §:ää, sillä tilalla ei oltu ennen luovutusta harjoitettu maataloutta hallinto-oikeuden käytettävissä olevien asiakirjojen perusteella. Tapauksessa ei ollut myöskään selvää, miten luovutuksensaajan oli tarkoitus jatkaa maatalouden harjoittamista. Kyseessä oli

tilakokonaisuus, johon kuului 3,7 hehtaaria peltoa sekä 135,1 hehtaaria metsämaata. Tilakokonaisuus aiottiin siirtää sukupolvenvaihdoksena luovutuksenantajan pojalle. Tilan pelloista oli tehty kymmeneksi vuodeksi maiseman hoitoa ja kehittämistä koskeva sopimus työvoima- ja elinkeinokeskuksen kanssa, eikä ratkaisusta ilmene, että muunlaista maataloustoimintaa olisi tilalla harjoitettu.

Myös ratkaisussaan 24.10.2001 01/0656/1 Kuopion hallinto-oikeus totesi, etteivät PerVL huojuennussäännökset sovellu tapaukseen huomioiden viljelypinta-alan koon sekä maatalouden harjoittamisesta saadut tulot ennen luovutusta. Tilakokonaisuuden yhteispinta-ala oli 163,3 hehtaaria ja se piti sisällään 150,4 hehtaaria metsämaata sekä 3,5 hehtaaria peltoa. Viljelytoiminnasta ei ollut ollut lainkaan tuloja vuonna 1998 ja vuonna 1999 peltoala oli ollut kokonaisuudessaan heinän ja rehuviljan viljelyssä. Maatalouden harjoittamiseksi tehdyt konetyöt oli tehty lahjansaajan isän työkoneilla.

Varsinkin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin on nähtävissä systemaattista tulkintaa. Ratkaisut pyritään pitämään yhdenmukaisina aiempaan ratkaisukäytäntöön nähden, jolloin tehdään ennakkoratkaisujen mukaista tulkintaa. Systemaattisella tulkintakäytännöllä edistetään ratkaisujen ennakoitavuutta ja yhdenvertaisuutta sekä turvataan kansalaisen oikeusturvaa.⁷⁹ Tämä on nähtävissä siitä, miten tässä tutkielmassa esitetyissä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin on linjattu selkeästi tulkintoja siitä, miten peltopinta-alan koko, maataloustoiminnan kannattavuus tai maataloustoiminnan sivutoimisuus vaikuttavat sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamiseen.

Oikeuskäytännön perusteella peltopinta-alan osuudella koko tilakokonaisuudesta ei ole merkittävää roolia verohuojennuksen saamisen kannalta. Merkitystä ei näyttäisi myöskään olevan sillä, harjoitetaanko maataloutta päätoimisesti ja asuuko jatkaja tilalla. Varsin yksiselitteisesti ratkaisuihin käy myös ilmi se, ettei tilan luovuttajan tilanhoidosta saamalla tuloilla ja sitä kautta maataloustoiminnan taloudellisella kannattavuudella ole niinkään merkitystä, vaan velvoite maatalouden harjoittamisen jatkamisesta koskee nimenomaan luovutuksen saajaa. PerVL 55 §:ää on sovellettu myös tapauksissa, joissa maataloutta ei ole harjoitettu luovutuksen kohteena olevalla tilalla välittömästi ennen luovutusta. Oikeuskäytännössä on kuitenkin jonkin verran tulkinta- ja näkemuseroja korkeimman hallinto-oikeuden ja hallinto-oikeuksien välillä. Myös peltojen ulkopuoliselle vuokraamisen suhteen oikeuskäytäntö vaihtelee jonkin verran.

⁷⁹ Huovila 2005, s. 63–64.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielmassa pyrittiin selvittämään maatalan käsitteen määrittelyä PerVL 55 §:n soveltamisen yhteydessä. Perintö- ja lahjaverolaki itsessään ei tarjoa selkeää määritelmää maatilalle, eikä liioin maatilatalouden tuloverolaki. Oikeuskirjallisuutta ja oikeuskäytäntöä tarkastelemalla on kuitenkin mahdollista rajata maatalan käsitettä perintö- ja lahjaveron huojennukseen liittyen. Tutkielmassa tarkasteltujen oikeustapausten perusteella voidaan päätellä, että maatilaksi voidaan katsoa PerVL 55 §:ää sovellettaessa sellaiset tilakokonaisuudet, joissa harjoitetaan maataloustoimintaa huolimatta siitä, onko toiminta taloudellisesti kannattavaa⁸⁰. Oikeuskäytännön perusteella ei voida katsoa olevan ehdotonta vaatimusta siitä, että luovutettavalla maatilalla olisi tullut harjoittaa maataloustoimintaa välittömästi ennen luovutusta⁸¹.

Myöskään maatalan töiden teettäminen ulkopuolisella ei poissulje PerVL 55 §:n esittämän huojennuksen soveltamista⁸², eikä tilan jatkajan edellytetä harjoittavan maataloustoimintaa päätoimisesti⁸³. PerVL 55 §:n huojennusta voidaan soveltaa myös useammasta tilasta koostuviin tilakokonaisuuksiin. Huojennusta on ratkaisukäytännön perusteella sovellettu myös maatilakokonaisuuksiin, jotka koostuvat eri kuntien alueilla sijaitsevista tiloista⁸⁴.

Peltopinta-alan suhde koko tilan pinta-alaan ei ole ratkaisevassa roolissa huojennuksen saamisen kannalta. Oikeuskäytännössä pienetkin peltopinta-alat ovat mahdollistaneet huojennuksen soveltamisen, mikäli tilalla harjoitetaan maataloutta. Jopa 5,3 hehtaarin peltoala tilasta, jossa metsämaata oli 385,8 hehtaaria riitti korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa saattamaan tilan kokonaisuudessaan huojennuksen piiriin, vaikka hallinto-oikeus katsoi ratkaisussaan tilan peltopinta-alan riittämättömäksi huojennuksen myöntämiselle⁸⁵. Hämeenlinnan hallinto-oikeus kuitenkin myönsi ratkaisussaan⁸⁶ PerVL 55 §:n mukaisen huojennus maa- ja metsätilan sukupolvenvaihdostilanteessa ulottaen sen myös metsämaahan tapauksessa, jossa tilalla oli yli 700 hehtaaria metsää ja 11,9 hehtaaria peltoa.

⁸⁰ KHO 21.6.2005 T 1554, KHO 13.8.2009 T 1937

⁸¹ KHO 21.6.2005 T 1554

⁸² KHO 2010:56

⁸³ KHO 24.5.2007 T 1396, KHO 13.8.2009 T1937.

⁸⁴ Turun HaO 20.8.2013 13/0494/3.

⁸⁵ KHO 24.5.2007 T 1396.

⁸⁶ Hämeenlinnan HaO 7.12.2000 00/552/1.

Hallinto-oikeuden ratkaisuihin on nähtävissä joissakin tapauksissa⁸⁷ korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöä tiukempi linja huojennuksen soveltamiseen liittyen. Voidaan kuitenkin todeta, että määrittäviä tekijöitä maatilasta käsitteen täyttymiselle PerVL 55 §:ää sovellettaessa ovat nimenomaan maatilatoiminnan harjoittaminen ja toiminnan jatkaminen itse, muttei välttämättä kuitenkaan päätoimisesti⁸⁸ tai tilalla asuen⁸⁹.

Kuten tässä tutkielmassa on osoitettu, verovelvollisen kannalta on taloudellisesti merkittävää, katsotaanko maa- ja metsätila sukupolvenvaihdoksen yhteydessä perintö- ja lahjaverotusta toimitettaessa maatilaksi vai puhtaasti metsätilaksi, vaikka huomioitaisiin metsätilojen sukupolvenvaihdostilanteisiin liittyvät veruhuojennukset. Aineiston perusteella voidaan todeta, että PerVL 55 § tarjoaa verovelvollisen kannalta merkittävää hyötyä. Tilojen määrittäminen maa- tai maa- ja metsätiloiksi perintö- ja lahjaverotuksen toimittamisen yhteydessä on mahdollista myös peltopinta-alaltaan kohtalaisen pienillä tiloilla sekä tiloilla, joilla maataloutta harjoitetaan sivutoimisesti ja maataloustoiminnan taloudellinen tuottavuus olisi heikkoa tai olematonta. Nämä tekijät huomioiden ei voida poissulkea sitä mahdollisuutta, että metsätiloja pyritään keinotekoisesti muuntamaan perintö- ja lahjaverotuksen yhteydessä maataloiksi veroetujen saamiseksi.

Tutkielman aiheesta nousee esiin myös mahdollisia jatkotutkimuskohteita. Perintö- ja lahjaverotuksen huojennussäännöksiä voitaisiin tarkastella metsätilojen näkökulmasta ja selvittää, olisiko tarpeen ulottaa huojennussäännökset myös puhtaasti metsätiloiksi katsottaviin tiloihin ja millaisia vaikutuksia sillä olisi. Olisi kiinnostavaa myös selvittää, missä määrin PerVL 55§:ää on pyritty hyödyntämään sellaisten tilakokonaisuuksien sukupolvenvaihdoksissa, jotka eivät täytä maatilasta kriteereitä esimerkiksi tarkastelemalla verohallinnon ennakkoratkaisuja sekä oikeuskäytäntöä aiheesta.

⁸⁷ Kuopion HaO 24.10.2001 01/0656/1.

⁸⁸ KHO 24.5.2007 T 1396.

⁸⁹ KHO 13.8.2009 T 1937.

6 LÄHTEET

Kirjallisuus

- Hirvonen, A. (2011). Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki.
- Huovila, M. (2005). Oikeuslähdeoppi ja oikeudellinen argumentaatio rikostuomion perusteluissa. Teoksessa Huovila, M; Lahti, R. & Ojala, T. Rikostuomion perusteleminen. Helsinki 2005.
- Immonen, R. & Lindgren, J. Onnistunut sukupolvenvaihdos. 5., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent, 2017. Print.
- Juusela, J. & Tuominen, S. (2012). Sukupolvenvaihdoksen verotus. Sanoma Pro., 2012. Print.
- Kiviniemi, M. & Havia, P. (2019). Sujuvasti seuraavalle – metsän omistajanvaihdos. Metsäkustannus. Livonia Print, Latvia 2019.
- Lindholm, T. (2020). Perintöverokirja. Verotieto Oy. Helsinki. Hansaprint Oy 2020.
- Määttä, T. & Paso, M. (2019). Johdatus oikeudellisen ratkaisun teoriaan. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. 2019.
- Nykänen, P. & Nieminen, M. *Tuloverolain kommentaari*. Helsinki: Alma Talent Oy, 2021. Print.
- Ossa, J. (2020). Perintö- ja lahjaverotus käytännössä. Alma Talent. Helsinki 2020.
- Ossa, J. (2016). Varallisuuden tuoton ja siirron verokohtelu. Suomen Yliopistopaino Oy -Juvenes Print, 2016.
- Puronen, P. (2015). Perintö- ja lahjaverotus. 11. uud p. Helsinki: Talentum Pro, 2015. Print.
- Räbinä, T. (2011). Maa- ja metsätalouden jatkaminen perintö- ja lahjaverolain 55 §:n sukupolvenvaihdosluovutusta koskevassa säännöksessä – oikeustapauskommentti ratkaisusta KHO 2010:56. Verotus 3/2011.

Virallislähteet

HE 290/1978 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta.

HE 200/1992 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta.

HE 174/1994 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta.

HE 104/2000 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 57 §:n muuttamisesta.

HE 84/2004 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta.

HE 144/2005 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi varallisuusverolain kumoamisesta ja laiksi varojen arvostamisesta verotuksessa sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

Oikeuskäytäntö

KHO 1983 B II 618

KHO 1998 T 1305

KHO 21.6.2005 T 1554

KHO 24.5.2007 T 1396

KHO 13.8.2009 T 1937

KHO 2010:56

KHO 2019:30

Hämeenlinnan HAO 7.12.2000 00/552/1

Kuopion HAO 24.10.2001 01/0656/1

Kuopion HAO 18.02.2013 13/0069/1

Turun HAO 20.08.2013 13/0494/3

Turun HAO 28.09.2015 15/0480/3

Muut lähteet

Aarnio, K. (2013). Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus maa- ja metsätiloilla. Pro gradu -tutkielma, Helsingin yliopisto 2013.

KAAs 6/2018 vp, 6.11.2017. Kansalaisaloite perintö- ja lahjaverosta luopumiseksi.

Lehto, O. (2020). Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskentasäännökset perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen kannalta. Pro gradu -tutkielma, Tampereen yliopisto 2020.

Mattila, P. K. KAAs 6/2018 vp VeJ 07.11.2018. Asiantuntijalausunto kansalaisaloitteesta KAAs 6/2018 vp.

Niskakangas, H. KAAs 6/2018 vp VeJ 7.11.2018. Asiantuntijalausunto kansalaisaloitteesta KAAs 6/2018 vp.

Räbinä, T. KAAs 6/2018 vp VeJ 14.11.2018. Asiantuntijalausunto kansalaisaloitteesta KAAs 6/2018 vp.

Säynäjoki, N. (2021). Maatilojen sukupolvenvaihdoshuojennus perustuslaillisen yhdenvertaisuuden valossa. Pro gradu -tutkielma, Helsingin yliopisto 2021.

Vanhanen, J. KAAs 6/2018 vp VeJ 07.11.2018. Asiantuntijalausunto kansalaisaloitteesta KAAs 6/2018 vp.

Verkkolähteet

Riikilä, M. (2021). Älä metsitä ennen sukupolvenvaihdosta. Metsälehti 1/2021. Haettu osoitteesta <https://www.metsalehti.fi/artikkelit/ala-metsita-ennen-sukupolvenvaihdosta/>, 10.9.2022

Tilastokeskus. (2021). Haettu osoitteesta https://www.stat.fi/til/vermak/2020/vermak_2020_2021-03-15_tie_001_fi.html 4.11.2022

7 LIITTEET

Liite 1: I ja II veroluokan perintöverotus PerVL 14 §

I luokan perintöverotus

Verotettavan osuuden arvo euroina	Veron vakioerä osuuden alarajan kohdalla euroina	Veroprosentti ylimenevästä osasta
20 000–40 000	100	7
40 000–60 000	1 500	10
60 000–200 000	3 500	13
200 000–1 000 000	21 700	16
1 000 000–	149 700	19

II veroluokan perintöverotus

Verotettavan osuuden arvo euroina	Veron vakioerä osuuden alarajan kohdalla euroina	Veroprosentti ylimenevästä osasta
20 000–40 000	100	19
40 000–60 000	3 900	25
60 000–200 000	8 900	29
200 000–1 000 000	49 500	31
1 000 000–	297 500	33

Liite 2: I ja II veroluokan lahjaverotus PerVL 19a §

I luokan lahjaverotus

Verotettavan osuuden arvo euroina	Veron vakioerä osuuden alarajan kohdalla euroina	Veroprosentti ylimenevästä osasta
5 000–25 000	100	8
25 000–55 000	1 700	10
55 000–200 000	4 700	12
200 000–1 000 000	22 100	15
1 000 000–	142 100	17

II veroluokan lahjaverotus

Verotettavan osuuden arvo euroina	Veron vakioerä osuuden alarajan kohdalla euroina	Veroprosentti ylimenevästä osasta
5 000–25 000	100	19
25 000–55 000	3 900	25
55 000–200 000	11 400	29
200 000–1 000 000	53 450	31
1 000 000–	301 450	33

Liite 3: Verohallinnon syventävä ohje. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa VH/6166/00.01.00/2021. Luku 4.6.3 Kiinteistöjen kauppahintatilastointiin perustuvasta metsän arvostamisesta.

Maakunta	euroa/ha
Uusimaa	5 500
Varsinais-Suomi	5 300
Satakunta	4 300
Ahvenanmaa	4 500
Keski-Suomi	3 900
Kanta-Häme	5 100
Pirkanmaa	4 900
Päijät-Häme	4 900
Kymenlaakso	4 000
Etelä-Karjala	4 600
Etelä-Savo	4 500
Pohjois-Karjala	3 400
Pohjois-Savo	3 500
Etelä-Pohjanmaa	3 000
Pohjanmaa	3 500
Keski-Pohjanmaa	2 600
Pohjois-Pohjanmaa	2 000
Kainuu	2 000
Lappi	1 300

**Liite 4: Verohallinnon syventävä ohje. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa
VH/6166/00.01.00/2021. Luku 4.5 Maatalousmaa.**

Maakunta	euroa/ha
Uusimaa	9 600
Varsinais-Suomi	11 000
Satakunta	9 800
Ahvenanmaa	10 400
Keski-Suomi	5 500
Kanta-Häme	8 300
Pirkanmaa	8 300
Päijät-Häme	8 300
Kymenlaakso	6 300
Etelä-Karjala	5 400
Etelä-Savo	5 100
Pohjois-Karjala	4 000
Pohjois-Savo	5 000
Etelä-Pohjanmaa	8 900
Pohjanmaa	10 000
Keski-Pohjanmaa	7 500
Pohjois-Pohjanmaa	6 000
Kainuu	1 900
Lappi	2 300