VEROHALLINTO
Henkilöverotusyksikkö
PL 325
00052 VERO

MUISTIO

24.5.2016

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Metsätalouden harjoittajien ilmoittamisvelvollisuuden rajoittaminen

Verohallinto esittää hallituksen esityksen 29/2016vp täydentämistä ilmoittamisvelvollisuuden rajoittamista koskevalla valtuussäännöksellä. Säännös mahdollistaisi eräiden metsätalouden harjoittajien verovalvonnan kannalta tarpeettoman ilmoittamisvelvollisuuden poistamisen sekä ilmoittamisvelvollisuuden rajoittamisen myös muissa vastaavissa erityistilanteissa kaikissa verolajeissa Verohallinnon päätöksellä. Ehdotus on laadittu yhteistyössä valtiovarainministeriön vero-osaston kanssa.

Yleistä

Henkilö, joka omistaa metsää, harjoittaa metsätaloutta ja on tästä toiminnasta pääsääntöisesti tulo- ja arvonlisäverovelvollinen. Muiden kuin puolisoiden omistaessa yhdessä määräosin metsämaata Verohallinto muodostaa yhteisomistuksen perusteella verotusyhtymän. Verotusyhtymä on metsätalouden tuloverotuksessa verotuksen laskentayksikkö, jonka tulos jaetaan verotettavaksi osakkaiden metsätalouden tulona. Arvonlisäverotuksessa verotusyhtymä on erillinen verovelvollinen.

Verovelvollisten metsätalouden harjoittamisen laajuus ja aktiivisuus vaihtelevat suuresti. Osa verovelvollisista esimerkiksi harjoittaa metsätaloutta päätoimisina yrittäjinä ja toiminnassaan myy puuta ja suorittaa metsätalouden menoja kalenterivuosittain. Suuri osa verovelvollisista harjoittaa kuitenkin metsätaloutta vähemmän aktiivisesti ja myy puuta sekä suorittaa metsätalouteen liittyviä menoja vain harvoin.

Metsätalouden harjoittajien arvonlisäveron verokausi on pääsääntöisesti kalenterivuosi. Vuodelta 2015 arvonlisäveroa koskevat tiedot olisi tullut ilmoittaa kausiveroilmoituksella 29.2.2016 mennessä. Huomattavan suuri osuus metsätalouden harjoittajista ei antanut vuodelta 2015 kausiveroilmoitusta määräpäivään mennessä, minkä johdosta Verohallinto on lähettänyt heille kehotuksen veroilmoituksen antamiseksi. Kehotuskirjeessä on kerrottu perusteet, joiden mukaisesti arvonlisävero tullaan määräämään arvioimalla, jos verovelvollinen ei kehotuksestakaan anna veroilmoitusta (arvioesitys).

Vuodelta 2015 arvioesityksiä lähetettiin metsätalouden harjoittajille huomattavasti aiempia vuosia enemmän. Metsätalouden harjoittajan on annettava arvonlisäveroa koskeva kausiveroilmoitus, vaikka verokauden aikana ei ole ollut liiketapahtumia lainkaan. Lisäyksen arvioidaan johtuneen muun muassa siitä, että verovelvolliset eivät ole ennen määräpäivää saaneet enää postitse paperista kausiveroilmoituslomaketta.

Verohallinto suuntasi kaikille maatalousyrittäjille ja metsänomistajille lokakuun 2015 ja helmikuun 2016 välisenä aikana viestintäkampanjan, jossa muistutettiin ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisen määräajoista ja ilmoittamisvelvollisuudesta sekä kerrottiin, että Verohallinto ei aiemmasta poiketen lähetä verovelvolliselle paperista kausiveroilmoitusta, jolla arvonlisäveroa koskevat tiedot on ilmoitettava. Paperisten ilmoitusten lähettämisestä luovuttiin sähköisten toimintatapojen edistämiseksi, mutta verovelvollisilla oli edelleen mahdollisuus halutessaan antaa arvonlisäveroa koskevat tiedot paperilomakkeella. Koska sähköisen ilmoittamisen edistäminen on keskeinen valtionhallinnon kehittämistavoite, ei paperisen veroilmoituksen lähettäminen verovelvollisille ennen ilmoituksen määräpäivää ole jatkossakaan tarkoituksenmukaista, vaikka arvioesitysten määrän kasvun arvioidaan Verohallinnon viestintäkampanjasta huolimatta johtuvan ainakin osittain siitä, että verovelvollisille ei lähetetty paperista kausiveroilmoituslomaketta.

Metsätalouden ilmoittamisvelvollisuus tulo- ja arvonlisäverotuksessa

Verotusmenettelystä annetun lain (VML) 7 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisen on verotusta varten ilmoitettava veroviranomaiselle veronalaiset tulonsa, niistä tehtävät vähennykset, tiedot varoistaan ja veloistaan sekä muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Saman lain 7 §:n 3 momentissa on säädetty erikseen metsätalouden veroilmoituksen antamisesta. Säännöksen mukaan metsätaloutta harjoittavan verovelvollisen on annettava metsätaloutta koskeva veroilmoitus. Metsätalouden veroilmoitusta ei kuitenkaan tarvitse antaa, jos ilmoittajalla ei ole verovuonna ollut metsätalouden tuloa, vähennyksiä tai muita verotukseen vaikuttavia tietoja. Saman lain 13 §:n nojalla Verohallinto voi lisäksi antaa ilmoittamisvelvollisuutta rajoittavia määräyksiä silloin, kun ilmoittamisvelvollisuus on ilmeisen tarpeetonta.

Arvonlisäverolain 162 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisen on annettava kultakin verokaudelta veroilmoitus. Saman lain 162 a §:n 4 momentin mukaan sellaisen alkutuotantoa harjoittavan luonnollisen henkilön, kuolinpesän tai yhtymän sekä 79 c §:ssä tarkoitetun taide-esineen tekijän, joka ei harjoita muuta arvonlisäverollista toimintaa, verokausi on kalenterivuosi. Saman pykälän 6 momentin mukaan alkutuotannolla tarkoitetaan muun ohessa metsätalouden harjoittamista.

Arvonlisäverolain 162 §:n 3 momentin mukaan ilmoitus siitä, että veroa ei ole maksettava, voidaan antaa etukäteen, kuitenkin enintään kuudelta kalenterikuukaudelta. Säännöksellä ei ole olennaista vaikutusta metsätalouden harjoittajan ilmoittamisvelvollisuuteen, koska metsätalouden harjoittajan verokausi on pääsääntöisesti kalenterivuosi.

Eduskunnan käsiteltävänä on lakiehdotus HE 29/2016vp, jossa arvonlisäverolain 162 §:n ilmoittamisvelvollisuutta koskevat säännökset ehdotetaan kumottavaksi. Ilmoittamisvelvollisuudesta ehdotetaan säädettäväksi kaikkien oma-aloitteisten verojen osalta ehdotetun oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 4 luvussa. Ehdotetussa 16 §:ssä säädettäisiin ilmoittamisvelvollisuudesta yleisesti seuraavasti:

> *”Verovelvollisen on annettava kultakin verokaudelta veroa koskevat tiedot Verohallinnon vahvistamalla veroilmoituksella.”*

Ehdotetussa 23 §:ssä ehdotetaan säädettäväksi veroilmoituksen antamisesta ajalta, jolloin toiminta on keskeytynyt, seuraavasti:

> *”Arvonlisäveroa, vakuutusmaksuveroa ja apteekkiveroa koskeva veroilmoitus on annettava myös ajalta, jolloin toiminta on keskeytynyt.*
> *Jos säännöllisesti palkkaa maksava työnantaja ei ole maksanut palkkaa tai muuta suoritusta, myös tällöin on annettava veroilmoitus.*
> *Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu ilmoitus voidaan tehdä etukäteen enintään kuudelta kalenterikuukaudelta.”*

Metsätalouden harjoittajien arvonlisäveron ilmoituspuutteet

Vuosi 2014

Metsätalouden harjoittajia, jotka eivät metsätalouden lisäksi harjoita muuta arvonlisäverollista toimintaa, oli vuonna 2014 yhteensä 138 398 kappaletta, joista luonnollisia henkilöitä tai kuolinpesiä oli 113 040 kappaletta ja verotusyhtymiä 25 358 kappaletta. Näistä verovelvollisista 48 711 (43 %) luonnollista henkilöä tai kuolinpesää ja 10 463 (41 %) verotusyhtymää on ilmoittanut verokauden 2014 arvonlisäveroilmoituksella, ettei heillä ollut verokaudella toimintaa.

Niistä arvonlisäverovelvollisista, jotka eivät harjoita muuta arvonlisäverollista toimintaa kuin metsätaloutta, 6 342 luonnolliselle henkilölle ja 1 295 verotusyhtymälle lähetettiin

verokaudelta 2014 arvioesitys sen vuoksi, että he eivät olleet antaneet veroilmoitusta määräpäivään mennessä. Näistä verovelvollisista 3 683 luonnollista henkilöä (58 %) ja 758 verotusyhtymää (59 %) ilmoittivat arvioesityksen jälkeen antamallaan arvonlisäveroilmoituksella, ettei heillä ollut verokauden aikana toimintaa.

Vuosi 2015

Verokaudelta 2015 huomattavasti aiempaa suurempi määrä niistä luonnollisista henkilöistä, kuolinpesistä ja verotusyhtymistä, jotka eivät harjoita muuta arvonlisäverollista toimintaa kuin metsätaloutta, ei antanut arvonlisäveroilmoitusta määräpäivään 29.2.2016 mennessä, minkä vuoksi heille lähetettiin kehotus veroilmoituksen antamiseen ja esitys arvonlisäveron arvioimisesta verokaudelle 2015. Arvioesitys lähetettiin 24 389 metsätaloutta harjoittavalle luonnolliselle henkilölle tai kuolinpesälle, joista 95 %:lla (23 121) ei ollut vuosi-ilmoitustietoa puun myynnistä vuonna 2015. Metsätalouden verotusyhtymille arvioesityksiä lähetettiin 4 391 kappaletta, joista 95 %:lla (4 185) ei ollut puun myynnin vuosi-ilmoitustietoa vuodelta 2015.

Niistä luonnollisista henkilöistä ja kuolinpesistä, joilla ei ollut vuosi-ilmoitustietoa puun myynnistä, vain 162 (0,7 %) oli 19.5.2016 mennessä ilmoittanut maksettavaa veroa verokaudelta 2015. Maksettavaa veroa oli ilmoittanut vain 35 sellaista metsätalouden verotusyhtymää, joilla ei ollut vuosi-ilmoitustietoa puun myynnistä (0,8 %).

Seuraamusmaksut

Jos verovelvollinen ei anna verokauden veroilmoitusta määräpäivään mennessä, hänen maksettavakseen määrätään myöhästymismaksu tai veronkorotus. Jos verovelvollinen antaa ilmoituksen ennen arvioverotuspäätöstä, hänelle määrätään myöhästymismaksu. Jos hän antaa ilmoituksen arvioverotuspäätöksen jälkeen, hänelle jää maksettavaksi osa arvioverotuspäätöksellä määrätystä veronkorotuksesta. Jos verovelvollinen ilmoittaa ennen arvioverotuspäätöksen tekemistä, ettei hänellä verokaudella ole ollut toimintaa, hänelle määrätään viiden euron vähimmäismäärän suuruinen myöhästymismaksu. Jos hän ilmoittaa vastaavan tiedon arvioverotuspäätöksen jälkeen, hänen maksettavakseen määrätään 85 euron suuruinen veronkorotus.

Eduskunnan käsiteltävän olevassa hallituksen esityksessä He 29/2016vp oma-aloitteisten verojen seuraamusmaksuja koskevaa sääntelyä ehdotetaan muutettavaksi. Ehdotuksen mukaan verovelvolliselle, joka antaa verokauden ensimmäisen veroilmoituksen määräpäivän jälkeen, määrätään myöhästymismaksu. Jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen vasta arvioverotuksen jälkeen, Verohallinto poistaa pääsääntöisesti arvioverotuksessa määrätyn veronkorotuksen ja määrää verovelvollisen maksettavaksi myöhästymismaksun. Jos myöhässä annetulla arvonlisäveroilmoituksella ei ilmoiteta maksettavaa veroa, myöhästymismaksun määrä on ehdotuksen mukaan kolme euroa jokaiselta veroilmoituksen antamisen määräpäivää seuraavalta päivältä ilmoituksen antamisajankohtaan saakka, kuitenkin enintään 135 euroa.

Johtopäätöksiä

Metsätaloutta harjoittavan luonnollisen henkilön, kuolinpesän ja verotusyhtymän, jolla ei verovuonna ole ollut toimintaa, ei tarvitse verovuodelta antaa metsätalouden tuloveroilmoitusta. Vastaavalta verokaudelta hänen on kuitenkin annettava arvonlisäveroilmoitus, vaikka ilmoitettavia liiketapahtumia ei verokauden aikana olisi ollut lainkaan. Ilmoittamisvelvollisuudet eri verolajeissa ovat tältä osin epäyhtenäiset.

Metsätaloutta harjoittavista luonnollisista henkilöistä ja kuolinpesistä sekä metsätaloutta harjoittavien verotusyhtymien osakkaista suuri osa ei harjoita aktiivista yrittäjämäistä metsätaloutta. Näiden verovelvollisten verokausi on pääsääntöisesti kalenterivuosi ja suuri osa heistä antaa vuosittain arvonlisäveroilmoituksen, jonka mukaan heillä ei verokauden aikana ole ollut toimintaa. Verovelvollisen näkökulmasta velvollisuus antaa kalenterivuodelta

veroilmoitus, vaikka kyseisellä verokaudella eikä mahdollisesti myöskään aikaisemmilla verokausilla ei ole ollut toimintaa, ei ole välttämättä selvää. Ilmoittamisvelvollisuuden kokonaisuuden ymmärtämistä vaikeuttaa erityisesti se, että metsätalouden harjoittajan on annettava arvonlisäveron veroilmoitus myös sellaiselta verokaudelta, jota vastaavalta verovuodelta tuloveroilmoitusta ei tarvitse antaa. Edellä kerrottujen vuoden 2015 verotustietojen perusteella henkilöasiakkaiden metsätalouden veroilmoituksen palauttamisvelvollisuudelle tilanteessa, jossa verovelvollisella ei ole ollut mitään metsätalouden tapahtumia, ei ole merkittäviä verovalvonnallisia perusteita.

Verohallinto lähettää vuosittain metsätalouden harjoittajille suuren määrän arvioesityksiä, jotka osoittautuvat aiheettomiksi. Aiheettomien arvioesitysten lähettäminen tälle asiakasryhmälle aiheuttaa verovelvollisille tarpeetonta hallinnollista taakkaa ja Verohallinnolle turhaa työtä ja kustannuksia.

- **Verotuksen yhtenäistämiseksi ja tarpeettoman hallinnollisen taakan poistamiseksi verovelvollisten ilmoittamisvelvollisuutta tulisi voida rajoittaa silloin, kun ilmoittaminen ei verovalvonnan kannalta ole tarpeen esimerkiksi sivullisilmoittajilta saatujen tietojen vuoksi.**
- **Erityisesti arvonlisäveron ilmoittamisvelvollisuutta tulisi rajoittaa sellaisten luonnollisten henkilöiden, kuolinpesien ja verotusyhtymien osalta, jotka eivät harjoita muuta arvonlisäverollista toimintaa kuin metsätaloutta ja joiden verokausi on kalenterivuosi. Ilmoittamisvelvollisuutta tulisi rajoittaa sellaisilta verokausilta, jolta verovelvollisella ei ole ilmoittaa veroa koskevia tietoja eli joiden aikana hän ei ole suorittanut ilmoitettavia liiketoimia.**

Ratkaisuehdotus ja perustelut

Ilmoittamisvelvollisuuden rajoittaminen olisi hallinnollisen taakan pienentämiseksi ja Verohallinnon toiminnan tehostamiseksi perusteltua metsätalouden ilmoittamisvelvollisuuden lisäksi myös muissa mahdollisesti myöhemmin havaittavissa tai muodostuvissa tilanteissa, joissa ilmoittamisvelvollisuus ei ole verovalvonnan kannalta tarpeen. Verohallinto esittää, että hallituksen esityksessä ehdotettuun oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 16 §:ään lisättäisiin 2 momentti, joka vastaisi sisällöltään samankaltaista tilannetta koskevia VML 13 §:n 2 momentin ja 15 b § 5 momentin säännöksiä:

> OVML 16.2 §:
>
> ---
> *Verohallinto voi antaa ilmoittamisvelvollisuutta rajoittavia määräyksiä silloin, kun ilmoittamisvelvollisuus on verovalvonnallisesti ilmeisen tarpeetonta.*

Ehdotetussa säännöksessä Verohallinnon määräyksenantovallan käyttämistä olisi rajattu perustuslakivaliokunnan lausunnossa PeVL 35/2005vp edellytetyllä tavalla rajaavin ja ohjaavin maininnoin, joten se voitaisiin käsitellä tavallisen lain säätämisjärjestyksessä.

Säännöstä sovellettaisiin kaikkiin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain soveltamisalaan kuuluviin veroihin. Säännöksen nojalla Verohallinto voisi pienentää verovelvollisen tarpeetonta hallinnollista taakkaa myös oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa verotuksessa rajoittamalla verovalvonnan ja veron kertymisen kannalta tarpeetonta ilmoittamisvelvollisuutta. Verohallinnon olisi arvonlisäveron ilmoittamisvelvollisuutta rajoittavia määräyksiä antaessaan huomioitava arvonlisäverodirektiivissä ilmoittamisvelvollisuuden rajoittamiselle asetetut edellytykset.

Ensi vaiheessa Verohallinto antaisi ehdotetun OVML 16.2 §:n nojalla päätöksen, jonka mukaan:

sellaisen metsätaloutta harjoittavan luonnollisen henkilön, kuolinpesän tai yhtymän, jonka arvonlisäverotuksessa sovellettava verokausi on kalenterivuosi ja joka ei harjoita muuta arvonlisäverollista toimintaa, ei ole annettava arvonlisäveroa koskevaa veroilmoitusta ajalta, jolta ei ole veroa koskevia tietoja, ellei Verohallinto sitä erikseen vaadi.

Verohallinnon tavoitteena on rajoittaa metsätalouden harjoittajien ilmoittamisvelvollisuutta jo verokaudelta 2016. Ilmoittamisvelvollisuuden rajoitus arvonlisäverotuksessa koskisi luonnollista henkilöä, kuolinpesää ja yhtymää, joka ei harjoita muta arvonlisäverollista toimintaa kuin metsätaloutta. Poikkeus ei soveltuisi niihin verovelvollisiin, jotka harjoittavat metsätalouden lisäksi myös muuta arvonlisäverollista toimintaa. Rajoituksen kohdentaminen ehdotetulla tavalla on tarpeen arvonlisäverotuksen verovalvonnan kannalta, sillä arvonlisäverotuksessa myös luonnollinen henkilö, kuolinpesä ja yhtymä ilmoittavat tiedot kaikesta toiminnastaan tuloverotuksen menettelystä poiketen yhdellä veroilmoituksella.

Verohallinto saa metsätalouden harjoittajien puun myynnistä tiedot kattavasti puun ostajien antamilla vuosi-ilmoituksilla. Vuosi-ilmoitustietojen perusteella Verohallinto voi kohdistaa valvonta- ja verotustoimenpiteet ensisijaisesti niihin metsätalouden harjoittajiin, jotka eivät anna verokaudelta veroilmoitusta, vaikka he ovat myyneet puuta verokauden aikana. Muiden verovelvollisten osalta arvonlisäveron ilmoituspuutteita voitaisiin valvoa tuloverotuksen toimittamisen yhteydessä saatavien tietojen perusteella. Päätös ei siten vaarantaisi metsätalouden harjoittajien verovalvontaa.

Verohallinnon päätös koskisi vain niitä verovelvollisia, joiden verokausi on kalenterivuosi. Puun ostajien on annettava kalenterivuodelta vuosi-ilmoitus puun ostoista kalenterivuoden päättymistä seuraavan tammikuun viimeiseen päivään mennessä. Tämän johdosta Verohallinto voi metsätalouden veroilmoituksen määräpäivänä tunnistaa ne metsätalouden harjoittajat, joiden verokausi on kalenterivuosi ja joilla vuosi-ilmoitusten perusteella ei ole ollut verokauden aikana puun myyntejä.

Ratkaisuehdotuksen arviointi EU-oikeuden kannalta

Neuvoston direktiivin 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (Arvonlisäverodirektiivi) XI osaston 5 luvun 250 artiklan 1 kohdassa säädetään arvonlisäveroilmoituksesta seuraavasti:

> ”Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tätä veroa ja näitä vähennyksiä koskevien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.”

Saman osaston 7 luvun 272 artiklan 1 kohdassa säädetään jäsenvaltioiden mahdollisuudesta vapauttaa seuraavat verovelvolliset tietyistä tai kaikista 2–6 luvuissa säädetyistä velvollisuuksista:

a) verovelvolliset, joiden yhteisöhankinnoista ei 3 artiklan 1 kohdan mukaan suoriteta arvonlisäveroa;
b) verovelvolliset, jotka eivät suorita mitään 20, 21, 22, 33, 36, 138 ja 141 artiklassa tarkoitetuista liiketoimista;
c) verovelvolliset, jotka suorittavat yksinomaan 132, 135 ja 136, 146–149 ja 151, 152 tai 153 artiklan perusteella verosta vapautettuja tavaroiden luovutuksia ja palvelusuorituksia;
d) verovelvolliset, joihin sovelletaan 282–292 artiklassa säädettyä pienyritysten verovapautusta;
e) verovelvolliset, joihin sovelletaan maataloustuottajien yhteistä vakiokantajärjestelmää.

> Jäsenvaltiot eivät voi vapauttaa ensimmäisen alakohdan b alakohdassa tarkoitettuja verovelvollisia 220–236, 238, 239 ja 240 artiklassa säädetyistä laskutusta koskevista velvollisuuksista.

Metsätalouden harjoittaja, joka ei harjoita muuta arvonlisäverollista toimintaa kuin metsätaloutta ja jolla ei verokauden aikana ole veroa koskevia tietoja, ei verokauden aikana ole myöskään suorittanut arvonlisäverodirektiivin 20, 21, 22, 33, 36, 138 ja 141 artiklassa tarkoitettuja liiketoimia. Arvonlisäverodirektiivin veroilmoitusta koskeva sääntely ei siten ole esteenä edellä esitetylle sääntelylle ja sen nojalla annettavaksi suunnitellulle Verohallinnon päätökselle. Verohallinnon olisi myös muissa mahdollisissa ehdotetun valtuussäännöksen nojalla myöhemmin antamissaan päätöksissä otettava huomioon direktiivin edellytykset velvollisuuksista vapauttamiselle.

Sami Varonen
Johtava veroasiantuntija