Valtiovarainministeriö
Vero-osasto
Jukka Vanhanen

MUISTIO
8.11.2016

HE 158/2016 vp, metsälahjavähennys

Pyydettynä lausuntonaan hallituksen esityksestä verojaostolle annettujen asiantuntijalausuntojen (Keskuskauppakamari, Luonnonvarakeskus, Maa- ja metsätalousministeriö, Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitto MTK ry, Metsäteollisuus ry, Suomen Yrittäjät ry, Verohallinto, Veronmaksajain Keskusliitto ry: myös professori Niskakankaan suullisen lausunnon erästä yksityiskohtaa on käsitelty) johdosta valtiovarainministeriö toteaa seuraavaa.

TIIVISTELMÄ

Tiivistelmänä ministeriö toteaa, että

- huojennusedellytyksenä olevan 30 000 euron ja 100 ha raja-arvojen keskinäistä suhdetta koskeva 55 a §:n 3 momentti voi antaa aiheen tulkintaan, joka johtaa epäloogisuuteen, jollaista ei ole tarkoitettu: säännöstä on *aiheellista tarkistaa* kohdassa 1.1. esitetyn mukaisesti.

- 55 c §:n 4 momentin säännöstä tilan osan luovutuksen seuraamuksesta tilanteessa, jossa verovelvolliselle on syntynyt oikeus metsälahjavähennykseen useamman lahjan perusteella, on kohdassa 1.2. esitetyn mukaisesti

    - *aiheellista täydentää* osituksessa tapahtuvan luovutuksen osalta perusteluissa kuvatun tavoitellun lopputuloksen saavuttamiseksi

    - *perusteltua selventää* silmällä pitäen tilanteita, joissa
      1) verovelvollisen tuloon on aiemman luovutuksen johdosta tehty 55 §:n 1 momentin mukainen lisäys tehtyjen vähennysten perusteella, ja
      2) vähennyksen tekemiselle säädetyn 15 vuoden enimmäisaika on jonkin tilan osalta kulunut umpeen.
      Nämä selvennykset vähentäisivät mahdollisuuksia virhetulkintoihin samoin kuin vastakohtaispäätelmiin, joihin ositustilanteita koskevan erityissäännön lisääminen voisi johtaa.

Muilta osin lausunnot eivät anna aihetta muutoksiin.

Muutoksilla ei arvioida olevan mainittavaa verotuottovaikutusta, eikä metsätalouden pääomatulosta kertyvän veron aleneminen ylittäisi vaikutusarvioperustelujen mukaista 18 miljoonaa euroa, ottaen huomioon myös sen, että HE:ssä 175/2016 ehdotetut veroasteikkomuutokset alentaisivat metsätilojenkin lahjoituksesta maksettavaa lahjaveroa, mikä vastaavasti pienentäisi muodostuvaa vähennyspohjaa ja siten myös pääomatulosta kertyvän verotulojen alenemista.

YKSITYISKOHTAISET KOMMENTIT

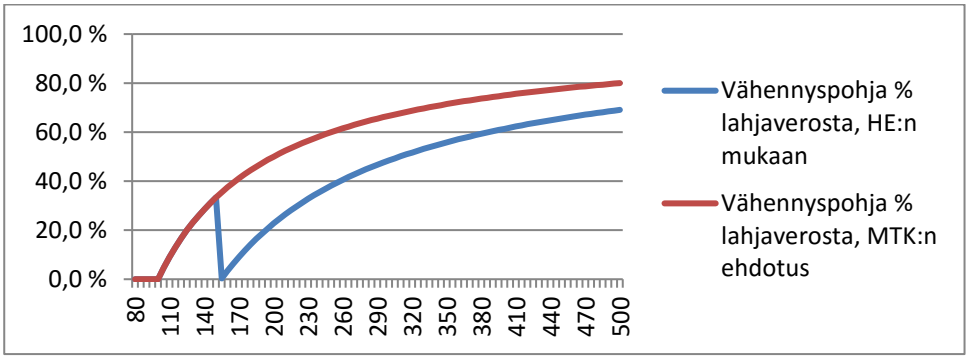
Jäljempänä ei erikseen kommentoida järjestelmän käyttöönottoon *yleisesti kohdistettua kritiikkiä.* Tältä osin viitataan HE:n perusteluihin. Kyse on hallitusohjelman mukaisesta toimenpiteestä metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistämiseksi, jolla perustelujen mukaisesti arvioidaan saavutettavan asetettuja tavoitteita.

1. Lausunnoissa esitetyt havainnot, jotka antavat aiheen muutoksiin

1.1. Euromääräisen ja hehtaarimääräisen raja-arvon keskinäinen suhde

MTK:n lausunnossa tehty havainto siitä, että tapa, jolla 30 000 euron ja 100 hehtaarin raja-arvojen keskinäisestä suhteesta on ehdotettu säädettäväksi 55 a §:n 3 momentissa, johtaa sananmukaisesti tulkittuna tietyissä kunnissa epäjatkuvuuteen, jolle ei ole perustetta, on oikea.

Säännös on muotoiltu siten, että 100 ha rajaa sovellettaisiin *vain*, jos 30 000 euron raja ei ylity. Hehtaarirajaa sovellettaisiin esim. Pudasjärvellä, jossa tilan koon noustessa 100 hehtaarista hyvitettävän lahjaveron osuus koko lahjaverosta nousee 154,5 hehtaariin asti, jonka kohdalla verotusarvo on 29 988 €. Pinta-alan hivenen noustessa verotusarvo nousee 30 000 euroon. Kun tästä lähtien sanamuodon mukaan olisi sovellettava 30 000 euron rajaa, hyvitettävän veron osuus putoaisi nollaan, ja alkaisi taas nousta verotusarvon/pinta-alan kasvaessa. Vaikutusta kuvaa kuvio alla.



Kuvion mukainen epäjatkuvuus toteutuisi kaikissa niissä 39:ssä lähinnä pohjoisen Suomen ja saariston kunnassa, joissa 100 hehtaarin metsämaan verotusarvo jää alle 30 000 euron. Kuvion mukainen vaikutus on sitä voimakkaampi, mitä alempi metsän tuottoarvo kunnassa on.

Tällaista vaikutus ei ole tarkoitettu. Ehdotettu *55 a §:n 3 momentti on aiheellista tarkistaa alla olevan mukaiseksi.* Vaikutuksiltaan säännös vastaisi MTK:n ehdottamaa muotoilua.

> **Vähennyspohja on metsämaan 2 momentissa tarkoitetusta arvosta riippumatta kuitenkin vähintään metsämaan 100 hehtaaria ylittävään osaan kohdistuva lahjavero kerrottuna luvulla 2,4.**

1.2. Seuraamussäännöksen soveltaminen, kun tiloja on useampia

Professori Niskakangas on suullisessa lausunnossaan katsonut, että 15 vuoden karenssiaikana tapahtuvaan luovutuksesta aiheutuva seuraamusta koskeva 55 c § ei avaudu lukijalle helposti.

Perustilanteessa, kun on kyseessä yksi tila, säännöksiin ei pitäisi liittyä erityistä ongelmaa, etenkin kun tulevassa Verohallinnon ohjeistuksessa asiaa voidaan esittää kansantajuisesti. Kun vähintään 10 % pinta-alasta luovutetaan, aiemmat vähennykset lisätään verotettavaan tuloon 20 prosentilla korotettuna, ja käyttämättä oleva vähennyspohja menetetään.

Ositustilanteessa tuloutusta ei tapahdu, mutta vähennyspohja menetetään.

Niskakankaan näkemys on kuitenkin perusteltu 55 c §:n 4 tilanteissa, joissa henkilöllä on useita metsätiloja, ja erityisesti, kun on kyse osituksessa tapahtuvasta luovutuksesta. Ositusta koskevan 55 c §:n 3 momentin soveltamista näissä tilanteissa kuvataan yksityiskohtaisissa perusteluissa tavalla, jolle *ei ole suoranaista tukea itse säännöksissä*.

Ehdotetun 55 c §:n 3 momentin mukaan

> Jos 1 momentissa tarkoitettu vähintään kymmenen prosentin luovutus tapahtuu osituksessa, käytettyä metsälahjavähennystä ei lisätä tuloon. Lahjan perusteella myönnettyä metsälahjavähennystä ei tällöin voida myöhemmin vähentää. Jos osituksen jälkeen, ennen kuin 15 vuotta on kulunut lahjoituksesta, luovutetaan vähintään kymmenen prosenttia samasta lahjana saadusta metsästä, osituksessa lisäämättä jätetty metsälahjavähennys lisätään luovuttajan pääomatuloon 1 momentissa säädetyllä tavalla.

Perustelujen mukaan

> Jos osituksen yhteydessä luovutettaisiin kymmenen prosenttia metsälahjavähennystä tuottaneella lahjalla saadusta metsästä, tämän lahjan tuoma metsälahjavähennysoikeus menetettäisiin kokonaisuudessaan.

Tämä vastaa 3 momentin toista virkettä, ”Lahjan perusteella myönnettyä metsälahjavähennystä ei tällöin voida myöhemmin vähentää.”

Perustelu jatkuu:

> Samalla käytetystä metsälahjavähennyksestä vähennettäisiin määrä, joka vastaa osituksessa metsälahjavähennyksen piiristä poistuneen metsän tuoman vähennysoikeuden määrää, ei kuitenkaan käytettyjen metsälahjavähennysten yhteismäärää enempää.

Tämä merkitsee asiallisesti sitä, että kun osituksessa tapahtuva vähintään 10 %:n luovutus ei 1 mom. ensimmäisen virkkeen nojalla johdakaan (53 c §:n 1 momentin pääsäännöstä poiketen) aiemmin käytettyjen metsälahjavähennysten tuloutumiseen, niin *näitä vähennyksiä ei myöhemminkään* tule ottaa huomioon käytettyinä vähennyksinä ehdotettuja säännöksiä sovellettaessa.

Jos nämä vähennykset nimittäin myöhemmin *otettaisiin huomioon* käytettyinä vähennyksinä, se johtaisi tältä osin *sen edun mitätöitymiseen*, joka 1 momentin ensimmäisellä virkkeellä (käytettyä metsälahjavähennystä ei lisätä tuloon) on ositustilanteissa ollut tarkoitettu antaa.

Tavoiteltua lopputulosta kuvataan perusteluissa näin:

> Näin jäljelle jäisi ainoastaan mahdollisista muista metsälahjoista syntynyt metsälahjavähennysoikeus, mutta näiden metsien vähennysoikeus ei heikkenisi osituksessa luovutetun metsän vuoksi.

Esimerkki (lakiehdotuksen mukainen tilanne):

> A saa vuonna 2017 lahjana tilan 1, josta on muodostunut vähennyspohjaa 60 000 euroa, ja vuonna 2018 tilan 2, josta on muodostunut vähennyspohjaa 50 000 euroa. A:n verotuksessa vähennetään metsälahjavähennystä 55 000 euroa verovuonna 2019.
>
> A eroaa puolisostaan ja päätyy luovuttamaan tälle osituksessa tasinkona 10 prosenttia tilasta 1. Tällöin 55 c § 3 mom 1 virkkeen nojalla tehty 55 000 euron metsälahjavähennys, joka normaalitilanteessa pykälän 1 momentin nojalla tuloutuisi, ei tuloudukaan. A menettää tilan 1 vähennyspohjan 60 000 euroa.
>
> A:lle jäisi tilasta 2 vähennyspohjaa 50 000 euroa, mutta koska hän on jo käyttänyt metsälahjavähennystä 55 000 euroa, *hän ei voi enää lainkaan hyödyntää jäljelle jäävän tilan vähennyspohjaa*.

Mainittu kielteinen vaikutus (alleviivaus) on siis ollut tarkoitus estää siten, että niitä tehtyjä vähennyksiä, jotka tilan 1 luovutuksen johdosta jätettiin lisäämättä verovelvollisen tuloon, ei myöhemminkään otettaisi huomioon. Näin menetellen A:lle jäisi esimerkkitapauksessa lahjasta 2 kokonaan käyttämätöntä vähennyspohjaa 50 000 euroa.

Kuten todettu, mainitulle menettelylle ei ole suoranaista tukea säännöksissä, eikä riittävänä voida pitää sitä, että asiasta todettaisiin vain perusteluissa. Tämän vuoksi *säännöksiä on tarpeen täydentää säännöllä, joka toteuttaa mainitun tavoitteen.*

Samoin on *aiheellista*, tehdä selväksi, että

- kun vähennykselle tekemiselle ehdotettu 55 b §:n 5 momentin mukainen 15 vuoden enimmäismääräaika on kulunut umpeen, ja 55 §:n 4 momentin mukaan ”aikaisemmin muodostunut vähennyspohja on käytettävä ensin”, niin on selvää, että vähentämisajan päätyttyä *järjestelmästä poistuneeseen tilaan kohdistettuja vähennyksiä ei tule uudestaan ottaa huomioon* tehtyinä vähennyksinä esimerkiksi 55 c §:n 1 momentin mukaiseen seuraamukseen johtavan, toisen metsälahjavähennysjärjestelmän piiriin kuuluvan tilan luovutustilanteessa.
- vastaavasti, jos metsätilan luovutus on johtanut tehtyjen vähennysten tuloutumiseen, näitäkään vähennyksiä ei myöhemmin tule uudestaan ottaa huomioon toisen metsävälahjahennysjärjestelmän piiriin kuuluvan metsän osalta

Kahteen viimeksi mainittuun sääntöön voidaan päätyä järjestelmän toimintalogiikan ja johdonmukaisuudesta lähtevän tulkintatavan perusteella, mutta selventävä säännös on paikallaan, ottaen huomioon myös sen, että ositustilanteita koskeva erityissääntö voisi antaa aiheen vastakohtaispäätelmiin viimeksi mainituissa tilanteissa.

Näin tarkistettuna 55 c §:n viimeiset momentit kuuluisi seuraavasti:

> **3 mom** (HE:n mukaisen lakiehdotuksen 3 momentin alkuosa, ei muutosta)
> Jos 1 momentissa tarkoitettu vähintään kymmenen prosentin luovutus tapahtuu osituksessa, käytettyä metsälahjavähennystä ei lisätä tuloon. Lahjan perusteella myönnettyä metsälahjavähennystä ei tällöin voida myöhemmin vähentää.
>
> **4 mom** (HE:n mukaisen lakiehdotuksen 3 momentin loppuosa, ei muutosta)
> Jos osituksen jälkeen, ennen kuin 15 vuotta on kulunut lahjoituksesta, luovutetaan vähintään kymmenen prosenttia samasta lahjana saadusta metsästä, osituksessa lisäämättä jätetty metsälahjavähennys lisätään luovuttajan pääomatuloon 1 momentissa säädetyllä tavalla.

5 mom (2 ja 3 kohta uudet):
Jos verovelvolliselle on syntynyt oikeus metsälahjavähennykseen useamman 55 a §:ssä tarkoitetun lahjan perusteella:
1) tuloon lisätään enintään lahjoitetun metsän perusteella muodostunutta vähennyspohjaa vastaava määrä:
2) tuloon lisättävää määrää laskettaessa ei oteta huomioon metsälahjavähennyksiä, jotka kohdistuvat metsään, jonka perusteella muodostunutta vähennyspohjaa ei voida verovuonna enää käyttää 55 b §:n 5 momentissa tarkoitetun 15 vuoden määräajan johdosta
3) tätä pykälää ja 55 b §:n 1 momenttia sovellettaessa ei tehtynä metsälahjavähennyksenä oteta huomioon aiemman muun metsätilan luovutuksen johdosta tuloon lisättyä määrää vastaavaa määrää eikä tuloon 3 momentin nojalla lisäämättä jätettyä määrää vastaavaa määrää.

Kaikkien kolmen muutoksen vaikutukset kohdistuvat ainoastaan *sellaisiin todennäköisesti varsin harvoin esiintyviin tilanteisiin,* joissa

- verovelvollisella on kahdella tai useammalla eri lahjalla saatua metsää, joista on muodostunut vähennyspohjaa; ja
- tapahtuu 55 c §:n mukaisen sanktion realisoiva luovutus tai 15 v. vähentämisaika umpeutuu.

Muutokset vaikuttavat kaikissa tapauksissa pelkästään verovelvollisen eduksi, vaihtoehtoiseen tulkintaan verrattuna.

2. Lausunnossa esitetyt näkemykset, jotka eivät anna aihetta muutoksiin

2.1 Järjestelmän monimutkaisuus

Useissa lausunnoissa on aiheellisesti pidetty metsälahjavähennysjärjestelmää monimutkaisena. Tämä johtuu kolmesta järjestelmän piirteestä, joille jokaiselle on painavat perusteensa järjestelmän tavoitteiden kannalta samoin kuin perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta.

1. Huojennusmekanismi turvaa sitä, että huojennus ei kohdistu puhtaasti sijoitusluonteiseen omaisuuteen vaan edellyttää puun myyntinä ilmenevän aktiivisen metsätalouden harjoittamista; huojennusmekanismi samalla suoraan edistää yhtä osatavoitetta, puun tarjonnan lisäämistä.

2. verotuksen tuottoarvoon kytkeytyvällä tilakokovaatimuksen määrittelytavalla saavutetaan se, että tuottoarvoltaan samanlaisia tiloja kohdellaan samalla tavalla eikä tilakokovaatimus mainittavasti eroa naapurikunnissa. Esimerkiksi MYEL-vakuuttamisvelvollisuuteen kytkeytyvät tilakokovaatimukset 50 ha / 75 ha / 100 ha, olisivat tältä kannalta pulmallisia.

3. Huojennuksen suhteellinen laskentatapa estää jyrkän kynnysvaikutuksen muodostumisen huojennuksen piiriin pääsevien ja sen ulkopuolelle jäävien osalta, mikä on ehkä yhdenvertaisuusperiaatteen näkökulmasta tärkeää.

Mutkikkuudesta huolimatta vähennyspohjan muodostuminen on yksiselitteistä ja vastaisuudessa tarjolla tulee olemaan ilmaisia yleisen tietoverkon kautta käytettäviä laskureita, joiden avulla metsänomistaja kykenee laskemaan vähennyspohjan määrän, kun käytettävissä on kolme tietoa: maksetun lahjaveron määrä, metsämaan pinta-ala ja sijaintikunta. Vähentämisvaiheen osalta metsälahjavähennys vastaa pitkälti vastaa metsänomistajille jo tuttua metsävähennyksen periaatteita.

> **MTK** on asiantuntijalausunnossaan katsonut, että ”Samaan lopputulokseen olisi päästy suoralla lahjaveron vähennysmallilla ilman, että vähennys on sidottu monimutkaisella laskukaavalla arvostuslain mukaisiin metsämaan arvoihin.”

Lausunnossa MTK viitanneen valtiovarainministeriölle lausuntokierroksella antamaan lausuntoon, jossa ehdotettiin, että lahjaveroa muodostuisi esimerkiksi lahjaveron 3 000 euroa ylittävältä osalta. Ehdotus merkitsee, että runsaspuustoisilla tiloilla, jos metsämaan arvo on 6 000 euroa, huojennuskynnys ylittyisi jo alle 10 ha kokoisilla metsäpalstoilla.

Mainitun kaltainen lähtökohta merkitsisi, että metsätilakoon kasvattamiseen tähtäävästä tilakokovaatimuksesta olennaisilta osin luovuttaisiin, mikä olisi uudistuksen yhden keskeisen tavoitteen vastaista. Raja-arvo on syytä kytkeä nimenomaan tilan pinta-alaan sen käyvän arvon/maksetun lahjaveron määrän sijasta.

2.2. Pinta-alaan pohjautuva raja-arvon 100 ha taso

> **MTK**:n katsoo, että raja-arvo tulisi laskea 75 hehtaariin.

Ehdotettu 100 hehtaarin raja-arvo vastaa MYEL- lain ylintä tilakokorajaa, jota sovelletaan pohjoisessa Suomessa. Kun lausunnolla olevaan HE-luonnokseen verrattuna euromääräinen raja on annettuun hallituksen esitykseen alennettu 40 000 hehtaarista 30 000 hehtaariin, voidaan myös hehtaarimäärän alentamiseen samassa suhteessa, eli 75 hehtaariin, löytää perusteluja. Tämäkin raja-arvo olisi MYEL-lain mukainen: se vastaa vakuuttamisvelvollisuuden edellytyksenä olevaa tilakokorajaa keskisessä Suomessa.

> **MTK** kiinnittää huomiota siihen, että hallituksen esityksessä puhutaan metsä- ja joutomaasta, ei kitumaasta.

Termi ”kitumaa” tunnetaan metsälaissa ja ns. KEMERA-laissa sekä eräissä lakia alemman tasoisissa säädöksissä. Verotuksessa käytetään termi ”joutomaa”, joka käsittää myös ”kitumaan”. Arvostamislain 7 §:n 2 momentin mukaan *metsämaaksi* luetaan puun kasvattamiseen käytetty tai tarkoitettu maa, jolla kasvupaikalle sopivan täystiheän puuston keskimääräinen kasvu on korkeimpaan keskimääräiseen tuotokseen johtavana kiertoaikana vähintään 1 kuutiometri hehtaaria kohti kuorellista runkopuuta vuodessa. Tuottokyvyltään tätä huonompi maa luetaan lainkohdan mukaan *joutomaaksi*.

2.3. Metsälahjavähennyksen vähentämisvaihe verotuslaskennassa

> **MTK** katsoo, että puhtaan pääomatulon sijasta vähennys tulisi voida tehdä puun myyntitulosta, samoin kuin metsävähennyksessä.

Ehdotus johtaisi erityisiin ongelmaiin metsäyhtymien kohdalla. Yhtymän tulon laskenta tapahtuu yhtymän tasolla ja sille vahvistettu tulo jaetaan osakkaille heidän osuuksien mukaan. MTK:n ehdotus merkitsee, että vähennys tehtäisiin yhtymän tulon laskennan tasolla. Tällöin vähennyksen käyttäminen tulisi kaikkien yhtymän osakkaiden hyväksi, jolloin metsälahjan saaneella olisi kannustin vaatia yhtymän purkamista (omalta osaltaan) saadakseen vähennyshyödyn yksin hyväkseen. Tällöin yhteisesti harjoitettu metsätalous jakautuisi pienempiin yksiköihin, mikä on vastoin uudistuksen tavoitetta kasvattaa metsätilakokoa.

Valtiontukinäkökulmasta menettely merkitsisi sitä, että yhtymää olisi pidettävä valtiontuen saajana, jolloin valtiontuen sallittua enimmäismäärää laskettaessa huomioon tulisi ottaa huomioon yhtymätasolla muodostuvan tuen lisäksi kaikkien sen osakkaidenkin saama vähämerkityksinen tuki. Osakastasolla saatu valtiontuki voisi tyypillisesti olla peräisin osakkaiden suoraan omistamiin metsätiloihin kohdistuvasta metsälahjavähennyksestä muodostuvaa tukea. Kun sallitun 200 000 euron/3 v. enimmäismäärä laskettaisiin yhtymän ja kaikkien sen osakkaiden yhteenlasketun valtiontuen perusteella, toimenpiteen vaikuttavuus heikkenisi. Lisäksi vaadittaisiin ylimääräistä ja vaivalloista hallinnollista seurantaa paitsi valtiontuen osalta, myös yhtymän omistussuhteiden muuttumisessa. Tukikaton uhatessa ylittyä osakkaille olisi kannattavaa purkaa yhtymä, jolloin 200 000 euron tukikaton ylittymistä tarkasteltaisiin omistajakohtaisesti: tämä johtaisi metsätilakoon pienentymiseen.

2.4. Vähennyksen käyttämiselle asetettu 15 vuoden enimmäisaika

> **MTK** toteaa, että rajaus saattaa johtaa epärationaaliseen käyttäytymiseen metsätalouden harjoittamisessa ja hakkuiden määrässä ja esittää pohdittavaksi, että vähennyksen käyttöaikaa ei rajattaisi ollenkaan.

Jokin määräaika on välttämätön, koska vähennyspohjan seuraaminen ilman mitään aikarajaa ei käytännössä olisi mahdollista. Hallinnollisista syistä on myös välttämätöntä, että vähennysten käyttämiselle säädetty enimmäisaika on sama kuin ”karenssiaika”, jonka kuluessa tapahtuva metsämaan vähintään 10 %:n osan luovutus johtaa tehtyjen vähennysten tuloutumiseen.

Koska vähennys voitaisiin tehdä myös muusta metsästä saadusta puun myyntitulosta kuin siitä, jonka perusteella vähennyspohjaa on muodostunut, järjestelmä on hyvin edullinen. Jotta järjestelmä muodostaisi tasapainoisen kokonaisuuden, siihen on kytkettävä varmistus, jolla torjutaan perusteettoman vähennysedun säilyminen esimerkiksi tilanteessa, jossa karenssiajan päättymisen jälkeen henkilö realisoi valtaosan metsäomistuksistaan. Määräaika estäisi muun muassa näissä tilanteissa vähennysoikeuden hyödyntämisen jäljelle jäävästä metsävarallisuudesta tai jopa myöhemmin hankituista metsistä saadusta tulosta, jolla ei ole enää lainkaan yhteyttä aikanaan muodostuneeseen vähennyspohjaan.

Jos 15 vuoden määräaikaa pidetään liian lyhyenä, on ajateltavissa, että määräaikaa, mutta vastaavasti myös ”karenssiaikaa”, pidennetään.

2.5. Yhteismetsäosuuden jääminen järjestelmän ulkopuolelle

> **Metsäteollisuus** pitää esityksen merkittävänä puutteena sitä, että huojennus ei koske yhteismetsäosuuden lahjoitusta jälkipolvelle.

Asia on valmistelussa hyvin tiedostettu, mutta metsälahjavähennysjärjestelmässä ei voida suoraan omistetun metsän lisäksi vastaavasti tukea yhteismetsäosuuden lahjoitusta. Vähennyspohja muodostuu lahjansaajalle. Yhteismetsien verotus taas on järjestetty siten, että yhteismetsä on erillinen verovelvollinen, jota verotetaan saamastaan metsätalouden tulosta ja osakkaan saama jako-osuus yhteismetsästä on hänelle verovapaata tuloa. Koska tulo on osakkaalle verovapaata, ei ole sellaista verotettavaa tuloa, josta menevää veroa vastaan yhteismetsäosuuden lahjoituksesta maksettavaa lahjaveroa voitaisiin hyvittää.