Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Asia: hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tuloverolain 46 §:n ja 55 §:n muuttamisesta (HE 44/2025)

Pyynnöstä lausun edellä mainitusta hallituksen esityksestä seuraavaa:

1 Muutosehdotuksen säädöstekninen arviointi

Hallituksen esityksen mukaan TVL 55.2 §:n mukaisen metsävähennyksen enimmäismäärää on tarkoitus korottaa nykyisestä 60 %:sta 75 %:iin. Muutos koskisi sekä verovelvollisen kaikkien vastikkeellisesti hankkimien metsien hankintamenojen perusteella laskettavaa metsävähennyksen enimmäismäärää että verovuosikohtaista metsätalouden pääomatulosta tehtävää vähennyksen enimmäismäärää. Muutos koskisi sekä ennen TVL 55.2 §:n muutosta vastikkeellisesti metsää hankkineita että muutoksen jälkeen metsää vastikkeellisesti hankkivia verovelvollisia. Ennen muutoksen voimaantuloa metsää vastikkeellisesti hankkinut verovelvollinen saisi siten uutta metsävähennyspohjaa myös siinä tilanteessa, että hän olisi jo käyttänyt loppuun metsävähennyspohjan. Tuloverolain 46.8 §:ää muutettaisiin puolestaan siten, että metsän vastikkeellisen luovutuksen yhteydessä luovutusvoittoon lisättäisiin enintään määrä, joka vastaa 75 prosenttia luovutettavan metsän hankintamenosta nykyisen 60 %:n sijasta. Lisäksi TVL 55.4 §:ään lisättäisiin säännös, jonka mukaan vaatimus metsävähennyksestä tulisi tehdä nykyisestä poiketen ennen verovuoden verotuksen päättymistä. Hallituksen esityksen mukaiset tuloverolain 46 ja 55 §:n muutokset ovat niiden luonteen vuoksi säädösteknisesti ongelmattomia, eikä niihin liity uusia tunnistettavissa olevia tulkintaongelmia.

2 Metsävähennyksen ja sen korotuksen suhde verojärjestelmän perusrakenteisiin

Metsävähennystä voi luonnehtia monella tavalla. Kysymys on ensinnäkin metsän hankintamenosta tehtävästä eräänlaisesta substanssipoistosta. Toisaalta vähennys ei toimi täysin tavanomaisen poiston kaltaisesti, koska metsävähennys ei pienennä tietyn kiinteistön hankintamenoa, vaan kysymys on yleisemmästä metsätulosta tehtävästä vähennyksestä, jossa on myös verotuen piirteitä. Verotuen piirteet korostuvat siinä, että vähennys myönnetään vain muille verovelvollisille kuin yhteisöverovelvollisille ja henkilöyhtiöille, mille on kuitenkin olemassa tiettyjä perusteita. Verotuksessa tehty metsävähennys palautuu tuloon, kun kiinteistö luovutetaan vastikkeellisesti muuten kuin verovapaalla sukupolvenvaihdosluovutuksella. Siten metsävähennystä on mahdollista luonnehtia myös varaukseksi, jonka tuottama verotuksen lykkääntymisetu on sitä suurempi, mitä kauempana tulevaisuudessa metsävähennys palautuu veronalaiseen tuloon (luovutusvoittoon). Verovapaissa sukupolvenvaihdosluovutuksissa ja vastikkeettomissa luovutuksissa metsävähennyksestä saatu verohyöty jää kuitenkin lopulliseksi, mikä pienentää näissä tilanteissa olennaisesti metsätalouden tuloon kohdistuvaa verorastitusta.

Metsävähennys on siitä erityinen, että se mahdollistaa kiinteän omaisuuden hankintamenon vähentämisen juoksevan tulon verotuksessa. Tälle on olemassa perusteita, koska metsätilan kauppahinnasta osa kohdistuu maapohjaan ja osa sillä olevaan puustoon. Maapohja on luonteeltaan kiinteään omaisuutta, jonka hankintameno tulee vähennettäväksi verotuksessa vain kiinteistöstä saatavaa luovutusvoittoa laskettaessa. Sen sijaan puusta maksettu osa kiinteistön kauppahinnasta kerryttää metsätalouden pääomatuloa, joten metsävähennyksen tekeminen metsätalouden pääomatulosta on tuloverojärjestelmän perusrakenteiden kannalta hyväksyttävä lähtökohta. Hallituksen esityksen mukaan vähennyksen korottaminen johtaisi edelleen pääsääntöisesti siihen, että vähennys kohdistuisi vain puuston osuuteen kiinteistön kauppahinnasta. Tosin silloin, kun kaupan kohteena on metsäkiinteistö, jolla on äskettäin suoritettu päätehakkuu, metsävähennys johtaa verojärjestelmän kannalta epätyydyttävään lopputulokseen, koska metsävähennys perustuu tällaisessa tapauksessa lähinnä maapohjan arvoon. Tietty kaavamaisuus on kuitenkin liiallisen monimutkaisuuden

välttämiseksi hyväksyttävää. Siten metsävähennys ja siihen esitetty korotus ovat verojärjestelmän lähtökohdista hyväksyttäviä.

Kysymys olisi jo toisesta metsävähennyksen enimmäismäärän korotuksesta. Edellinen korotus tehtiin vuonna 2008, jolloin vähennyksen enimmäismäärä nousi aiemmasta 40 / 50 %:sta nykyiseen 60 %:iin.

3 Metsävähennystä koskevan vaatimuksen esittämisen ajallinen takaraja

Hallituksen esityksen mukaan vuodesta 2026 alkaen metsävähennystä koskeva vaatimus tulisi tehdä nykyisestä poiketen ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen päättymistä. Nykyisin vaatimus voidaan esittää myös oikaisuvaatimuksella verovuotta seuraavien kolmen vuoden ajan. Muutosta perusteellaan hallituksen esityksessä lyhyesti sillä, että verotuskäytännössä on esiintynyt luovutusvoittoverotuksen liittyviä ongelmia tilanteissa, joissa vähennysvaatimuksia on esitetty takautuvasti. Kysymys lienee hallituksen esityksen puutteellisesta ongelman kuvauksesta huolimatta siitä, että vähennysvaatimus tehdään vasta sen jälkeen, kun metsätila tai osa siitä on jo luovutettu ja luovutusvuoden verotus on päättynyt. Hallituksen esityksessä ei tuoda esiin ongelman laajuutta, joten asian merkityksen arvioiminen on haastavaa. Kysymys on verovelvollisen vähennysvaatimuksen esittämismahdollisuuksien kaventamista, jolle olisi hyvä esittää selkeät perustelut. Tosin vähennyksen luonteen vuoksi olisi luontevaa, että vähennysvaatimukset tehtäisiin ennen verovuoden verotuksen päättymistä.

4 Muutosehdotusten tavoitteet

Esityksen tavoitteena on kannustaa metsänomistajia aktiivisen metsätalouden harjoittamiseen ja turvata metsäteollisuuden raakapuun saatavuus. Kysymys on siten verokannustimesta, jolla kevennetään metsätalouden tulon verotusta muutoksen tavoitteiden saavuttamiseksi. Metsätalouden pääomatulon verotus on jo nykyisellään varsin kevyttä, jos verovelvollinen voi käyttää metsätalouden pääomatuloa laskettaessa hyväkseen metsävähennystä. Erityisesti tämä koskee tilanteita, joissa metsä luovutetaan vastikkeetta tai vastikkeellisen sukupolvenvaihdoksen yhteydessä. Näissä tilanteissa verotuksessa tehty metsävähennys ei palaudu enää verotettavaan tuloon siten kuin vähennyksen tulisi pääsääntöisesti tehdä metsäkiinteistön luovutuksen yhteydessä.

On mahdollista, että metsävähennyksen korottaminen tukee ainakin jossain määrin sille hallituksen esityksessä asetettuja tavoitteita. Hallituksen esityksessä arviot siitä, miten ja missä laajuudessa muutokselle asetetut tavoitteet voidaan saavuttaa, ovat kuitenkin ristiriitaiset. Yhtäältä muutoksen katsotaan kannustavan aktiivisempaan metsätalouden harjoittamiseen, millä tarkoitettaneen ainakin halukkuutta tehdä metsän kasvua tukevia toimia sekä mahdollisesti halukkuutta laajentaa metsäomistuksia. Toisaalta muutoksen arvioidaan mahdollisesti nostavan metsän hehtaarihintoja, millä voi olla päinvastainen vaikutus metsäomistusten laajentamisen kannalta. Näin arvioidaan tapahtuneen vuonna 2008 toteutetun metsävähennyksen edellisen korotuksen jälkeen. Asiaa ei ole kuitenkaan tarkemmin selvitetty.

Vähennyksen korottaminen saattaa lisätä puun tarjontaa tai ainakin aikaistaa suunniteltuja metsäkauppoja, kuten hallituksen esityksessä todetaan. Hallituksen esityksessä arviot asiasta ovat kuitenkin varsin ylimalkaisia. Tässäkin suhteessa ristiriitaista on se, että metsävähennyksen vaikutuksia metsämarkkinoihin ei ole tarkemmin selvitetty. Tähän olisi ollut hyvä tilaisuus edellisen metsävähennyksen korotuksen yhteydessä.

Kokonaisuutena hallituksen esityksen arviot siitä, voidaanko muutokselle asetetut tavoitteet saavuttaa, eivät erityisemmin tue muutosta. On mahdollista, että vähennysoikeuden laajennus vähentää verotuloja, mutta ei välttämättä edistä muutokselle asetettuja tavoitteita.

5 Metsävähennyksen suhde sukupolvenvaihdosluovutuksen verovapauteen

Hallituksen esityksen sivulla viisi viitataan oikeuskirjallisuudessa esitettyyn näkemykseen, jonka mukaan metsän luovutus TVL 48.1 §:n 3 kohdan mukaisella verovapaalla sukupolvenvaihdosluovutuksella muodostaa verotuksen porsaanreiän, koska tällaisen luovutuksen yhteydessä luovuttajan verotuksessa tehty metsävähennys ei palaudu tuloon. Näkemykselle on hallituksen esityksen kritiikistä huolimatta perusteita erityisesti sen vuoksi, että metsävähennyksen ja vastikkeellisen sukupolvenvaihdosluovutuksen verovapauden säätämisen yhteydessä lain esitöissä ei ole tuotu selkeästi esiin tätä metsävähennyksen ja luovutusvoiton verovapauden yhteisvaikutusta. Siten on vaikea sanoa, mikä lainsäätäjän tarkoitus asiassa on ollut yli 30 vuotta sitten, kun nykyinen tuloverolaki säädettiin. Koska kysymys on erittäin huomattavasta veroedusta, olisi ainakin sääntelyn vaikutusten arvioinnin ja lainsäädäntöprosessin avoimuuden kannalta ollut hyvin tärkeää tuoda tällaiset säännösten yhteisvaikutukset selkeästi esiin. Tosin kysymys ei ole sellaisesta porsaanreiästä, jonka hyödyntäminen olisi aggressiivista verosuunnittelua, koska kyseinen verotuksen lopputulos syntyy tavanomaisen lähisukulaiselle tehtävän vastikkeellisen luovutuksen seurauksena.

Sääntelyn yhteisvaikutukset ovat omiaan tekemään vastikkeelliset sukupolvenvaihdosluovutukset verotuksellisesti erittäin edullisiksi verrattuna vapailla markkinoilla tapahtuviin metsäkiinteistöjen luovutuksiin ja edullisiksi myös vastikkeettomiin luovutuksiin verrattuna. Metsäkiinteistöstä saatava luovutusvoitto on sukupolvenvaihdosluovutusta koskevan TVL 48.1 §:n 3 kohdan soveltamistilanteissa kokonaan verovapaa, minkä vuoksi metsävähennyksen muodossa juoksevan tulon verotuksessa saatu lykkääntymisetu jää lopulliseksi veroeduksi. Lisäksi luovutuksen saajalle muodostuu normaalisti metsävähennys maksamansa kauppahinnan perusteella. Tässä suhteessa tilanne on toinen kuin vastikkeettomassa saannossa, jossa luovuttajan käyttämätön metsävähennyksen enimmäismäärä siirtyy luovutuksen saajalle.

Hallituksen esityksessä tuodaan esiin, että metsäomaisuuden siirtyminen sukupolvenvaihdoksella on yleistä verrattuna vapailla markkinoilla tapahtuviin kauppoihin, mikä on ymmärrettävää sukupolvenvaihdosluovutuksiin liittyvien merkittävien veroetujen vuoksi. Esityksessä ei valitettavasti tuoda esiin tarkempia lukuja siitä, mikä osa vastikkeellisista metsätilojen luovutuksista on sellaisia, että ne kuuluvat TVL 48.1 §:n 3 momentin sukupolvenvaihdoksen verovapauden piiriin. On kuitenkin oletettavaa, että huomattava osa luonnollisten henkilöiden omistamista metsistä siirtyisi seuraavalle sukupolvelle, vaikka sukupolvenvaihdoksiin ei liittyisi erityisiä veroetuja. Hallituksen esityksessä todetaan, että ehdotettu muutos kasvattaa edelleen kannustimia metsätilojen vastikkeellisille sukupolvenvaihdoksille. Epäselväksi jää, miksi tätä kannustinta pitää edelleen kasvattaa nykyiseen verrattuna. Erityiselle veroedulle tulisi olla vahvat kansantaloudelliset tai muut yhteiskuntapoliittiset syyt. Näitä ei tuoda esiin hallituksen esityksessä.

6 Muutosehdotuksen muista vaikutusarvioinneista

Hallituksen esityksen vaikutusarvioinnit julkiseen talouteen ovat varsin yksityiskohtaisia. Nämä vaikutukset ovat muutosesityksen erilaisista vaikutuksista helpoimmin arvioitavissa. Tosin hieman erikoista on se, että metsävähennys vaikuttaisi hallituksen esityksen mukaan yhteisöverokertymään. Metsävähennykseen oikeutetut verovelvolliset eivät maksa tulostaan yhteisöveroa – tämä koskee myös yhteisetuuksia, jotka maksavat tulostaan 26,5 %:n suuruista veroa, joka ei ole yhteisövero.

Metsään liittyvissä veromuutoksissa olisi syytä kiinnittää huomiota erityisesti näiden ilmastovaikutuksiin ja vaikutuksiin luonnon monimuotoisuuteen. Tässä esityksessä ympäristövaikutusten arviointi on hyvin pinnallista ja arvioissa on tiettyä ristiriitaa. Hallituksen esityksellä pyritään varmistamaan metsäteollisuuden puunsaanti (eli todennäköisimmin lisäämään tai ainakin säilyttämään hakkuiden taso), mutta toisaalta esityksessä todetaan, että ympäristövaikutuksia ei voida arvioida, koska metsävähennyksen vaikutus hakkuiden lisääntymiseen ei ole tiedossa.

Muutosesitys on sinällään lainsäädäntöteknisesti ja verojärjestelmän rakenteen kannalta ongelmaton. Sen sijaan esityksen vaikutusarviot ovat valitettavan heikot, ja ne eivät ainakaan tue muutoksen toteuttamista.

Helsingissä 21.5.2025

Pekka Nykänen
Professori, vero-oikeus
Tampereen yliopisto