



■ OPINNÄYTETYÖ - AMMATTIKORKEAKOULUTUTKINTO  
YHTEISKUNTATIETEIDEN, LIIKETALOUDEN JA HALLINNON ALA

# METSÄTILAN TALOUS JA VEROTUS

Opinnäytetyö

TEKIJÄT: Miia Hänninen  
Ville Asikainen

Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala			
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma			
Työn tekijät Miia Hänninen ja Ville Asikainen			
Työn nimi Metsätilan talous ja verotus			
Päiväys	15.11.2015	Sivumäärä/Liitteet	43/53
Ohjaajat Arja Hukkanen ja Ulla Loikkanen			
Yhteistyökumppani Metsäyhtymä x			
<p>Tiivistelmä</p> <p>Metsänomistajan on tiedettävä, mitä hän voi käyttää omasta metsästään verovapaasti ja mitkä metsästä saatavat tulot ovat hänelle verotettavaa tuloa. Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli kirjoittaa metsänomistamisesta tietopaketti, jossa käsitellään metsäverotusta, kirjanpitoa, metsän eri omistusmuotoja ja metsätaloudesta saatavia tuottoja työn pääpaino on verotuksessa ja kirjanpidossa. Opinnäytetyöllä ei ollut varsinaista toimeksiantajaa, mutta eräälle yhteistyökumppanille laadittiin Excel-pohjainen kirjanpitotaulukko. Työ rajattiin niin, että siinä keskitytään ainoastaan yksityisiin metsänomistajiin.</p> <p>Opinnäytetyö ensimmäinen tavoite oli tehdä tiivis tietopaketti metsätilan kirjanpidosta ja verotuksesta. Työssä käytiin läpi yleisimmät tavat, joilla metsänomistajaksi voi tulla ja esiteltiin eri omistusmuotojen pääpiirteet. Työn toinen tavoite oli antaa tekijöilleen kattavat pohjatiedot metsänomistuksesta ja vaadittavista paperitöistä, sillä molemmat kirjoittajat ovat tulevia metsänomistajia. Opinnäytetyön tarkoitus oli parantaa tekijöiden tietoja aiheesta, jota ei suoranaisesti käsitelty liiketalouden koulutusohjelmassa.</p> <p>Tämän työn tuotokset auttavat yhtymän jäseniä seuraamaan metsätilan kirjanpitoa kokonaisuutena ja helpottavat jatkossa budjettien laatimista. Hyödyntämällä työssä laadittuja taulukoita yhtymän jäsenet voivat paremmin seurata vuosittaisia tuloja ja menoja ja suunnitella etukäteen jo seuraava vuotta. Lisäksi eri vuosien ja niiden kannattavuuden vertailu onnistuu helpommin. Metsänomistajalle on hyvin tärkeää ymmärtää menojen vähennysten merkitys ja niiden yksityiskohtaisuus. Omistaja, joka ei ole perehtynyt verotukseen riittävän hyvin, ei tule saamaan kaikkea hyötyä metsästään.</p> <p>Metsäverotuksen opiskeleminen avasi silmämme sen suhteen, kuinka tärkeää metsänomistajalle on ymmärtää menojen vähennysten merkitys ja se, kuinka yksityiskohtaisia ne ovat. Metsänomistaja, joka ei ole ottanut tarpeeksi selvää metsäverotuksesta ei todellakaan saa kaikkea hyötyä irti metsästään. Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on toimia jatkossa yhteistyöyhtymällemme tukena vuosittaista metsäveroilmoitusta laadittaessa. Laaditut Excel-taulukot ja teoriaosuuden sisältämä tieto antavat toisilleen tukea tarvittaessa</p>			
Avainsanat Metsätalouden kirjanpito, metsätalouden verotus, metsävähennys , metsätalouden tulot			

Field of Study Social Sciences, Business and Administration			
Degree Programme Degree Programme in Business and Administration			
Authors Miia Hänninen ja Ville Asikainen			
Title of Thesis Metsätilan talous ja verotus			
Date	15.11.2015	Pages/Appendices	43/53
Supervisors Arja Hukkanen ja Ulla Loikkanen			
Partners Metsäyhtymä x			
<p>Abstract</p> <p>The owner of a forest needs to know what resources can be utilised exempt from taxes and what income is taxable. The purpose of this thesis was to create a guide that discusses the taxation of private forest owners, bookkeeping, the different forms of ownership and the revenue from forest. The main focus of the thesis was in taxation and bookkeeping. The thesis was not an actual commissioner-based project but a bookkeeping chart was created for a cooperation partner. The research was defined to only deal with private forest owners.</p> <p>The primary purpose was to write a compact guide about bookkeeping and the taxation of a forest farm. The thesis presents the most common ways to acquire forest and shows the main principles of each form of ownership. A further objective was to acquaint the writers with the ownership of a forest and all the paperwork it requires as both will own forests in the future. The aim was to improve their knowledge about the subject as it was not addressed in the degree programme studies.</p> <p>The conclusions of this thesis help the members of the forest union to follow their bookkeeping in a big picture and will ease the creation of the future budgets. By utilizing the charts that were created, the members of the union can more easily follow the annual income and expenses which makes it possible to make plans for the next five years. They are also able to compare different years to each other.</p> <p>It is extremely important for the owners of forest to realize the cruciality of tax deductions and how detailed the deductions can be. Any owner that has not found out all the aspects of taxation will not yield the best revenue from his/her forest.</p>			
Keywords Forest deduction, forest taxation, forestry bookkeeping, revenues of a forest			

## SISÄLTÖ

1	JOHDANTO .....	5
2	METSÄNOMISTAMINEN.....	6
2.1	Metsäsijoittaminen .....	7
2.2	Metsäkiinteistön ostaminen.....	7
2.3	Metsän periminen .....	8
2.4	Hallittu sukupolvenvaihdos .....	11
2.5	Metsän omistusmuodot .....	13
3	METSÄTALOUDEN TUOTOT JA KULUT.....	18
4	METSÄVEROTUS.....	24
4.1	Muistiinpanovelvollisuus .....	24
4.2	Metsätalouden tulot .....	25
4.3	Metsästä saadut muut tulot .....	27
4.4	Metsätalouden vähennykset.....	28
4.5	Arvonlisäverotus .....	32
4.6	Metsätalouden veroilmoituksen antaminen .....	33
4.7	Omistajanvaihdoksen verotus .....	35
4.8	Verotuksen oikaisu.....	36
5	CASE KIINTEISTÖYHTYMÄ X .....	38
6	JOHTOPÄÄTÖKSET .....	42

## 1 JOHDANTO

Metsänomistajan on tiedettävä, mitä hän voi käyttää omasta metsästään verovapaasti ja mitkä metsästä saatavat tulot ovat hänelle verotettavaa tuloa. Pääasiassa kaikki metsänomistajalle koituvat kulut ovat metsänomistajalle vähennyskelpoisia menoja, joista on kuitenkin pidettävä kirjanpitoa, jotta kaikki tulee varmasti vähennettyä verotuksessa. Pääasiassa voidaan ajatella niin, että metsänomistaja, joka tietää verotuksessa vähennettävät kulunsa saa todennäköisesti parempaa tuottoa metsästään kuin metsänomistaja, joka ei tiedä, mitä metsätalouden kuluja hän voi verotuksessa vähentää.

Opinnäytetyömme ensimmäisenä tavoitteena on tehdä kompakti ohjeistus metsätilan kirjanpidosta ja metsäverotuksesta. Käymme läpi tavat, joilla metsän voi itselleen hankkia ja metsän erilaiset omistusmuodot. Lisäksi laadimme yhteistyökumppanillemme metsätilankirjanpitoa helpottavan Excel-pohjaisen taulukon, jota he voivat hyödyntää jatkossa täyttäessään metsäveroilmoitusta. Toisena tavoitteena on saada tekijöilleen hyvät pohjatiedot metsänomistamiseen ja siihen vaadittaviin paperitöihin. Molemmat tekijöistä ovat tulevia metsänomistajia, joten asioiden selvittäminen oli edessä enemmän tai myöhemmin. Metsänomistaminen ei suoranaisesti kuulu liiketalouden koulutusohjelmaan eikä sitä ole käsitelty muussa kuin sijoittamiseen liittyvässä opintojaksossa.

Opinnäytetyötä on pyritty rajamaan siten, että verotuksessa käsitellään vain yksityisen metsänomistuksen näkökulmaa eikä käsitellä esim. valtion tai kunnan omistamaa metsämaata. Myöskään metsätilan kannattavuuteen ei tässä tapauksessa oteta lainkaan kantaa.

Opinnäytetyön lähdemateriaali on kerätty sekä kirjallisesta että sähköisestä materiaalista. Tutkimuksessa on tavoitteena ymmärtää tutkittava ilmiö sekä luoda teorian pohjalta toimiva kirjanpitoa avustava taulukko, jota voi täyttää sähköisesti.

## 2 METSÄNOMISTAMINEN

Suomessa on noin 740 000 metsänomistajaa, jotka omistavat vähintään kaksi hehtaaria metsää. Noin puolet metsänomistajista omistaa metsää yksin tai yhdessä puolison kanssa, hieman yli neljännes omistaa metsää kuolinpesien kautta ja loput erilaisien verotusyhtymien kautta. (Metsäntutkimuskeskus, 2014.)

Suomen metsistä noin 60 % on yksityishenkilöiden omistuksessa. Muita metsänomistajia ovat valtio, joka on suurin yksittäinen metsänomistaja, osakeyhtiöt, kunnat, seurakunnat ja yhteismetsät. (Metsäntutkimuskeskus, 2014.)

Metsätiloista 60 % on alle 20 hehtaarin tiloja. Vain viisi prosenttia on yli sadan hehtaarin tiloja. Niiden osuus metsäalasta on kuitenkin lähes 30 prosenttia. Yli tuhannen hehtaarin tiloja oli yksityisomistuksessa vuonna 2011 73 kappaletta ja ne kattavat yhden prosentin koko maan metsäpinta-alasta. Noin 40 % metsänomistajista asuu omistamallaan metsätilalla. (Metsäntutkimuskeskus, 2014.)

Alle kahden sadan hehtaarin tiloista yksityishenkilöt omistavat 98 prosenttia. Tiloissa, joiden koko on kahden- ja viidensadan hehtaarin välissä, on yksityisomistajien määrä vielä 89 prosentissa. Tätä suurempien tilojen kohdalla yksityisomistajien määrä suhteessa muihin omistajiin, kuten valtioon, kuntiin ja osakeyhtiöihin, on huomattavasti alhaisempi. Yli viidensadan, mutta alle tuhannen hehtaarin tiloista yksityisomistuksessa on kuitenkin vielä 51 prosenttia kaikista tiloista. Yli tuhannen hehtaarin tiloista yksityisomistuksessa on enää 22 prosenttia. (Metsäntutkimuslaitos, 2012.)

### **Metsäkiinteistö käsitteenä**

Metsäkiinteistö on omistajalleen kiinteää omaisuutta, johon kuuluu sen rajojen sisään jäävät maa- ja vesialueet puustoineen ja muine kasvillisuuksineen. Metsäkiinteistön rajat merkitään maastoon ja kartalle ja sillä on oma rekisterinumero, jolla kyseinen kiinteistö yksilöidään. (Uuden metsänomistajan kirja, 2013, 11.)

Metsänomistajan metsäomaisuus voi olla määräosuus jostain muusta kiinteistöstä tai se voi koostua useammasta kuin yhdestä kiinteistöstä. Sen arvo kuitenkin määräytyy yleensä puustosta, sillä maapohjan arvo on yleensä vähäisempi. (Uuden metsänomistajan kirja, 2013, 11.)

Seuraavaksi esittelemme pääpiirteittäin keinoja, kuinka metsänomistajaksi tullaan. Syitä, miksi metsänomistajaksi ryhdytään, on monia erilaisia. Joku tahtoo omistaa metsää sijoitusmielessä ja saada tuottoja monien vuosien kuluessa. Vaikka metsästä saatavat tuotot eivät yleensä yllä osakkeista saatavien tuottojen tasolle, on metsäsijoittaminen pitänyt suosionsa vuosikymmenten ajan, sillä metsä tarjoaa tuottoja alhaisella riskillä. Joku taas arvostaa sitä, että voi vapaa-aikanaan kulkea omissa metsässään. Metsänomistajaksi tulemiseen on olemassa kolme pääasiallista tietä: metsäkiinteistön ostaminen, metsän periminen tai saaminen lahjoituksena esimerkiksi sukupolvenvaihdostilanteessa.

## 2.1 Metsäsijoittaminen

Metsä on vähäriskinen sijoituskohde ja sijoitusportfoliossa se tasapainottaa muiden sijoitusten mahdollisia arvovaihteluita. Keskimääräisesti metsän reaalityttö on vuosittain kolmen ja neljän prosentin välissä. Täysin oikein ajoitetulla ja optimaalisella metsänhoidolla olisi kuitenkin mahdollista päästä lähes kuuden prosentin vuotuisiin reaalityttöihin. Jos metsää ajatellaan puhtaasti sijoitusinstrumenttina, tulisi kiertoaika pitää mahdollisimman lyhyenä, sillä puuston kasvu hidastuu metsän vanhetessa, jolloin arvokasvu hidastuu. Hinnankehityksellä on oleellinen vaikutus metsästä saataviin tuloihin ja päätehakkuu tulisikin mahdollisuuksien mukaan ajoittaa siten, että tukkipuiden hinta markkinoilla on mahdollisimman korkea. (Pukkala, T., 2006.)

Koska puusto kasvaa jatkuvasti, nousee metsäkiinteistön arvo myös laskusuhdanteiden aikana. Mitä vanhempaa puusto on, sitä enemmän pääomaa metsään sitoutuu. Tuottoarvo muuttuu oleellisimmin silloin, kun puuston läpimitta nousee kuitupuusta tukkipuun mittoihin. Kiertoaikansa loppupäässä olevan metsän arvo nousee hyvin hitaasti, sillä puuston kasvu hidastuu. Tuottoarvoon vaikuttaa oleellisesti puun yleinen kantohinta. Kansainvälinen kysyntä vaikuttaa merkittävästi myyntihintoihin, sillä suurin osa raakapuusta menee vientiin. Hinnat voivat vaihdella rajusti yksittäistenkin vuosien aikana suuntaan tai toiseen. Esimerkiksi vuoden 2011 myrskyt kaatoivat miljoonia kuutiometrejä metsää, jolloin puun hinta romahti hetkellisesti, sillä metsänomistajien täytyi päästä kaatuneista puista eroon. (Pukkala T., 2006.)

## 2.2 Metsäkiinteistön ostaminen

Metsätilaa ostettaessa on suositeltavaa selvittää tilan arvo. Metsätilan arvoon vaikuttaa puuston määrän ja laadun lisäksi kiinteistön etäisyys tiestä, sen maantieteellinen sijainti, mahdollinen rantaviiva ja rantarakennusoikeus. Vuonna 2013 keskihinta metsähehtaarille oli 2 742€. Keskihinta ei kuitenkaan anna oikeaa kuvaa arvosta, sillä se vaihtelee suuresti maan sisällä; Häme-Uusimaa-alueella metsähehtaarin keskihinta oli lähes 5,8 kertaa kalliimpi kuin Lapissa ja sijainti onkin kaikkein merkittävin tekijä arvoa määrittäessä. Koko vaikuttaa myös tilan hintaan ja pienemmistä tiloista voidaan joutua maksamaan huomattavasti kalliimpi hehtaarihinta kuin suurista tiloista. Tietoja yksittäisten tilojen myyntihinnoista on saatavilla maanmittauslaitokselta, joka myös julkaisee yhteenvetotilastoja alueellisista kaupoista ja niiden hinnoista. Tilastot osoittavat kuitenkin vain alueelliset keskihinnat ja erot eri alueiden välillä. (Luonnonvarakeskus, 2014; Kiviniemi & Havia, 2010, 18-20.)

Yksittäisen tilan arvon selvittämiseksi on olemassa useita menetelmiä, kuten summa-arvomenetelmä, kauppa-arvo-, tuottoarvo- ja kustannusarvomenetelmä. Näistä kaikkein yleisimmin käytetty on summa-arvomenetelmä, jossa tilan arvo pyritään määrittelemään laskemalla yhteen maapohjan arvo, taimikoiden arvo, puuston hakkuuarvo ja odotusarvo. Maapohjan arvon, taimikoiden arvon ja odotusarvokertoimien määrittelemisessä käytetään alueittain laadittuja taulukoita. Hakkuuarvon pohjana käytetään puutavaran keskihintoja usealta vuodelta. Saadusta summasta vähennetään kokonaisarvon korjaus, jolloin huomioidaan arvioitavaa tilaa koskevia tekijöitä, kuten kulku-yhteyksiä, hoitokuluja ja taimikoiden suhteellista osuutta kaikesta puustosta. Tarkoituksena on, että

arvo saataisiin paremmin todellisuutta vastaavaksi, eikä arvo määräytyisi pelkästään taulukkoarvojen perusteella. Verottaja hyväksyy maksimissaan 30 % suuruisen kokonaisarvon korjauksen ilman erityisiä perusteluita. Hinta-arviointeja tarjoavat metsänhoitoyhdistykset, metsäkeskukset ja yksityiset yritykset. (Kiviniemi & Havia, 2010, 23-26; Metsäkeskus, 2014.)

Ennen kauppaa ostajan on syytä tutustua kiinteistöä koskeviin asiakirjoihin, kuten lainhuuto- ja rasisitustodistuksiin sekä kiinteistörekisteriotteeseen. Lainhuutotodistus on kaupan kannalta oleellinen, sillä kiinteistön voi laillisesti myydä ainoastaan kiinteistön omistaja ja todistuksesta selviää, kuka on viimeksi merkitty tilan omistajaksi. Ennen kauppaa tulee myös ottaa selvää kiinteistöön kohdistuvista rajoituksista, sillä kiinteistöön voi liittyä kiinnityksiä tai vuokra- ja hallintaoikeuksia. (Metsätilakaupan opas, 2012.)

Metsätilan hankkimiseen on mahdollista hakea pankkilainaa. Useimmat pankit hyväksyvät metsätilan luoton vakuudeksi. Jos kauppa rahoitetaan kokonaan pankkilainalla, vaaditaan yleensä muitakin vakuuksia kuin ostettava metsäkiinteistö. Kun metsäkiinteistö vaihtaa omistajaa, tulee uuden omistajan hakea lainhuutotodistus maanmittaustoimistolta kuuden kuukauden kuluttua kaupasta. (Metsätilakaupan opas, 2012.)

### 2.3 Metsän periminen

Metsänomistajaksi on mahdollista tulla myös läheisen kuoleman kautta. Yleensä metsätilaa peritään vanhempien kuoltua ja metsätila saattaa jakautua monen perijän, tässä tapauksessa sisarusten, kesken. Tässä luvussa kerromme, kuinka metsänomistajiksi tullaan perinnän kautta.

Vainajan kuoleman jälkeen on yleensä järkevintä valtuuttaa joku kuolinpesän osakkaista selvittämään ja hoitamaan vainajan asioita kunnes vainajan omaisuuden hallintatavasta tehdään tarkempia sopimuksia. Metsätilan veroilmoituksen tekoon on mahdollista saada lisäaikaa, jos sen tekeminen on viivästynyt kuolintapauksen takia, mutta erääntyneet verot ja vakuutusmaksut on kuitenkin hoidettava eräpäivään mennessä. (Kiviniemi & Havia, 2010, 84.)

Vainajan elinaikanaan tekemät metsätilaa koskevat sitoumukset jäävät kuolintapauksen jälkeen kuolinpesän vastattavaksi. Vainajan velat hoidetaan kuolinpesän varoilla, eivätkä osakkaat poikkeustapauksia lukuun ottamatta ole vastuussa veloista henkilökohtaisesti. Osakas voi joutua henkilökohtaisesti vastuuseen vainajan ja pesän veloista, jos hän laiminlyö perunkirjoituksen tai antaa siinä vääriä tietoja tai salaa jonkin seikan. Osakkaat voivat joutua vastuuseen myös niistä veloista, jotka on tehty pesän lukuun. Ennen kuin perinnönjako voidaan suorittaa, on vainajan velat maksettava tai niistä on annettava maksun turvaava vakuus. (Kiviniemi & Havia, 2010, 84.)

#### **Perunkirjoitus**

Perunkirjoituksen tarkoituksena on selvittää vainajan omaisuus ja velat sekä pesän osakkaat. Perunkirjoitus on pääsääntöisesti toimitettava kolmen kuukauden kuluessa kuolintapauksesta. Poikkeuksen tekevät ne tapaukset, joissa lääninverovirasto pidentää määräaikaa hakemuksen perusteella. Perun-



kirjoituksen ajasta ja paikasta määrää se osakas, jonka hoidettavana pesä on. Tieto ajasta ja paikasta on toimitettava muille pesän osakkaille ja eloonjääneelle puolisolle myös siinä tapauksessa, ettei tämä ole pesän osakas. Tämän lisäksi pesänhoitajan tulee valita kaksi uskottua miestä perunkirjoitusta hoitamaan. (Perintökaari 20. luku 2§.) Kutsut tulee lähettää myös sellaisille pesän osakkaille, jotka asuvat ulkomailla. Perunkirjoitus voidaan kuitenkin toimittaa, vaikka osakkaan osoitetietoja ei saataisikaan selvitettyä tai kutsua ei muusta syystä saataisi toimitettua, mutta tässä tapauksessa voidaan tarvita tuomioistuimen osoittama edunvalvoja sellaisille osakkaille, joille kutsua ei ole saatu toimitettua. Jos pesän osakkaina on alaikäisiä henkilöitä, joilla ei ole huoltajaa tai joiden huoltajat ovat itse saman kuolinpesän osakkaita, tulee tilanteesta ilmoittaa välittömästi maistraattiin, joka määrää alaikäiselle osakkaalle edunvalvojan. (Kiviniemi & Havia, 2010, 85.)

Perunkirja tulee toimittaa vainajan viimeisen asuinpaikan verovirastoon viimeistään kuukauden kulluttua perunkirjoituksesta, sillä perunkirja toimii perintöveroilmoituksena. Osakkaiden saapuminen perunkirjoitukseen ei ole pakollista, sillä sen yhteydessä ei yleensä sovita perinnönjaosta. Perunkirjoituksessa vainajan omaisuuden arvon selvittämiseksi käytetään todennäköistä kauppahintaa. (Kiviniemi & Havia, 2010, 87.)

Perunkirjan osakasluettelon voi vahvistaa vainajan kotipaikan maistraatti. Jos kuolinpesään kuuluu kiinteistö, voidaan vahvistamista hakea esimerkiksi avio- tai sukulaisuussuhteiden osoittamiseksi sellaisessa tapauksessa, kun väestörekisterissä on ollut puutteita ja jos vainaja on asunut ulkomailla. Vahvistaminen on maksullista. Osakasluettelon vahvistamisen jälkeen, ei laillisen omistusoikeuden osoittamiseen tarvita enää erillisiä virkatodistuksia tai sukuselvityksiä. Tilalle voidaan hakea myös lainhuutoa, joka osoittaa pitävästi osakkaiden yhteisen omistusoikeuden. (Kiviniemi & Havia, 2010, 88.)

### **Kuolinpesän hallinto**

Viimeistään perunkirjoituksen jälkeen on syytä järjestää kuolinpesän hallinto. Osakkaat voivat järjestää sen haluamallaan tavalla. Yksi mahdollinen tapa hoitaa kuolinpesän asioita on lesken hallintaoikeus. Perintökaaren 3 luvun 1a §:n mukaan ”Eloonjäänyt puoliso saa pitää kuolleen puolison jäämistön jakamattomana hallinnassaan, jollei rintaperillisen jakovaatimuksesta tai perittävän tekemästä testamentista muuta johdu.” (Perintökaari 3 luku, 1965, 1a§.)

Toinen mahdollinen tapa on osakkaiden yhteishallinto tai yhteishallintosopimus. Yhteishallintosopimuksen taustalla on tarve turvata jäämistön yhteinen hallinto ja suunnitelmallinen hoito. Sen voi tehdä vapaamuotoisena, mutta se on suositeltavaa tehdä kirjallisena mahdollisten näyttövaikeuksien takia. Yhteishallintosopimus mahdollistaa hallinnon muulla tavoin kuin mitä Perintökaareissa on säädetty. Esimerkiksi yksimielisyysperiaatetta ei välttämättä tarvitse noudattaa, jos tästä on maininta yhteishallintosopimuksessa. Sopimus voidaan laatia toistaiseksi voimassaolevaksi tai määräajaksi. (Kiviniemi & Havia, 2010, 224-225.)

Kolmas mahdollinen tapa hallinnoida kuolinpesää on erillinen pesänselvittäjä. Jos yksikin osakas sitä vaatii, saa hän jäämistön pesänselvittäjän hallintoon ilman muiden suostumusta. Yleisimmin pesän-

selvittäjää käytetään, kun osakkailla on erimielisyyksiä pesän asioiden hoitamisesta eikä yhteisymmärrykseen päästä. Pesäselvittäjää käytetään myös silloin, jos kuolinpesä on pahasti velkaantunut. Jos jäämistö halutaan saada pesäselvittäjän hallintoon, on siitä jätettävä hakemus vainajan viimeisen kotipaikan käräjäoikeuteen. Pesäselvittäjä toimii kuolinpesän edustajana ja vastaa sen hoidosta. (Kiviniemi & Havia, 2010, 93-94.)

Kuolinpesän hallinnon poikkeustilanteita ovat tapaukset, joissa testamentissa on hallintomääräyksiä, pesä on konkurssissa tai sen osakkaina on vajaavaltaisia osakkaita (Kiviniemi & Havia, 2010, 89).

### **Miten metsätilanpitoa kannattaa jatkaa?**

Metsätilanpitoa on mahdollista jatkaa jakamattomana kuolinpesänä, mutta se on käytännössä hankalaa ja johtaa usein riitoihin tai metsätilan laiminlyöntiin. Metsätilan myyminen, jakaminen osakkaiden kesken tai jonkun osakkaan jatkaminen on yleensä toimivampi vaihtoehto. (Lehto-Isokoski 2014, 40.)

Jos kuolinpesän osakkaat tahtovat jatkaa metsän omistamista yhdessä, kannattaa metsätilaan tehdä ainakin osittainen perinnönjako tai muodostaa verotusyhtymä. Tällöin metsä jaetaan murto-osiin, mutta siitä ei eroteta määrääloja. Mikäli metsäyhtymä myy puuta ja saa siitä verotettavaa metsätalouden tuloa, tehdään siitä verovähennykset. Tulos jaetaan kunkin osakkaan henkilökohtaiseen verotukseen heidän omistamassaan suhteessa. Tämä osuus verotetaan pääomatulona. (Lehto-Isokoski 2014, 40.)

Yleensä joku kuolinpesän osakkaista tahtoo jatkaa metsätaloutta. Jos kuolinpesä on varakas, saattaa kuolinpesälle riittää muuta perintöomaisuutta siten, että kuolinpesää jakaessa yksi ottaa metsän ja muut ottavat muun omaisuuden. Jos muuta omaisuutta ei olekaan tarpeeksi ja metsätalouden halukas jatkaja haluaa lunastaa kuolinpesän muiden osakkaiden metsäosuudet itselleen, tulee perustaa taas verotusyhtymä. Tällaisissa tapauksissa ei metsäosuuksien myyminen olisi taloudellisesti järkevää, koska näin kuolinpesän muut osakkaat eivät saisi vapautusta luovutusvoittoverosta. Metsäyhtymän jäsenenä he saavat sen, koska metsän osuuden voi myydä lähisukulaiselle vapaana luovutusvoittoverosta, jos metsäosuus on ollut luovuttajalla tai sillä, jolta hän on sen saanut perintönä tai lahjana vähintään kymmenen vuotta. Lähisukulaisiksi tässä tapauksessa luetaan esimerkiksi lapset, lapsenlapset ja sisarukset puolisoineen. (Lehto-Isokoski 2014, 40.)

Metsätalouden jatkajan pitää maksaa ostamastaan metsätalouden osuuden kauppahinnasta neljän prosentin varainsiirtovero. Metsäosuuksien ostosta syntyy metsävähennysoikeutta: hän saa vähentää hankintamenosta 60 prosenttia sitä mukaa, kun hän myy puuta miltä tahansa metsävähennykseen oikeutetulta tilaltaan. Sillä ei ole merkitystä, onko metsävähennykseen oikeutettu tila uusi vai jo kauemmin hänellä omistuksessa ollut. Perikunta voi myös hyödyntää vainajan käyttämätöntä metsävähennysoikeutta, jos vainaja on ostanut metsän 1.1.1993 jälkeen. Jos metsäosuudet myytäisiin metsätalouden jatkajalle ilman metsäyhtymää, menettäisi metsävähennyksen hyödyn luovutusvoiton verotuksessa. (Lehto-Isokoski 2014, 40-41.)

Mikäli metsätalouden jatkaja myisi metsätilan tämän jälkeen jollekin muulle kuin lähiomaiselle, joutuisi hän maksamaan luovutusvoittoveroa. Luovutusvoittoveroa varten tulisi laskea metsän hankintameno. Hankintamenosta kolmannes muodostuisi tässä tapauksessa perintöosan arvosta. Kaksi kolmannesta taas muodostuisivat kauppasummista, jotka metsätalouden jatkaja on maksanut kuolinpesän muille osakkaille sekä muista kyseisten kauppojen kuluista ja varainsiirtoverosta. Jos metsätila myytäisiin muulle kuin lähiomaiselle, vähennettäisiin kauppasummasta hankintamenon ja kaupan muuta kulut. Näiden erotus olisi luovutusvoittoa, josta olisi maksettava luovutusvoittoveroa. Lisäksi luovutusvoittoon lisättäisiin metsätilan myyjän käyttämä verovähennys, mikä voi olla enintään 60 prosenttia myytävän metsän hankintamenosta. (Lehto-Isokoski 2014, 41.)

## 2.4 Hallittu sukupolvenvaihdos

Metsätilan sukupolvenvaihdoksen suunnittelu lähtee yleensä liikkeelle omistajan tai hänen puolisonsa elämäntilanteesta. Sukupolvenvaihdosta suunniteltaessa on kuitenkin huomioitava myös vastaanottaja ja hänen kokemuksensa ja innokkuutensa metsätilan hoitoa kohtaan. Jos metsänomistajalla on useampia rintaperillisiä, on heidän kaikkien näkökantansa otettava huomioon sukupolvenvaihdosta suunniteltaessa. (Kiviniemi & Havia, 2010, 15.)

Metsänomistaja voi aloittaa sukupolvenvaihdoksen suunnittelun lähipiirin kesken, mutta viimeistään ratkaisuja laadittaessa on suositeltavaa turvautua asiantuntijan apuun. Asiantuntijan avustuksella saadaan varmistettua, että kaikki näkökulmat on otettu huomioon. Nopein ja halvin tiedonlähde aiheeseen liittyvissä kysymyksissä on Internet. Ajantasaiset lait ja vero-ohjeet löytyvät verkosta maksuttomina. Verohallinto tarjoaa ohjeistusta maksuttoman neuvontapuhelimen välityksellä ja verotoimistoissa. Epäselvissä tapauksissa on mahdollista pyytää verovirastolta 300 euroa maksava ennakkotieto oman tilan verokohtelusta. Jo suunnitteluvaiheessa on suositeltavaa kerätä kaikki kiinteistöä koskevat asiakirjat toteuttamisen helpottamiseksi. Erityisesti lainhuutotodistus, rasiustodistus ja kiinteistörekisterin ote on oltava valmiina, mikäli aiotaan käyttää asiantuntija-apua sukupolvenvaihdoksen suunnittelussa. (Kiviniemi & Havia, 2010, 14-17.)

Sukupolvenvaihdos lähtee yleensä liikkeelle tavoitteiden määrittämisestä ja kirjaamisesta. Tavoitteiden asettamisen jälkeen hankitaan tarpeelliset pohjatiedot, asiakirjat, oppaat ja asiantuntija-apu, joiden avulla määritetään ratkaisuvaihtoehdot ja arvioidaan niiden sopivuutta tavoitteisiin. Tarvittavat kiinteistön rajoja, rasitteita ja oikeuksia koskevat tiedot saa maanmittauslaitokselta.

Koska olosuhteet ja tavoitteet vaihtelevat tilanteen mukaan, joudutaan tietoa hankkimaan useista eri lähteistä ja prosessissa käyttämään useita eri asiantuntijoita. (Kiviniemi & Havia, 2010, 14-17.)

Kun ratkaisuvaihtoehdot on selvitetty, on hyvä keskustella sukupolvenvaihdoksesta sen asianosaisten kanssa. Tämän jälkeen päätetään, kuinka sukupolvenvaihdos toteutetaan. Tämä käsittää sen, kenestä tulee jatkaja ja toteutetaanko vaihdos kauppana, lahjana vai testamentilla. Myös muista lisäehdoista olisi hyvä keskustella ja jos tilanne sitä vaatii, voidaan keskustelun aikana hyödyntää myös asiantuntija-apua. (Kiviniemi & Havia, 2010, 14.) Yksi tällainen vaihtoehto on hallintaoikeuden

pidätys, jolloin metsän omistaja vaihtuu, mutta hallintaoikeus säilyy entisellä omistajalla. (Metsäkeskus 2014). Kaaviokuva sukupolvenvaihdosprosessin suunnittelusta on esitetty liitteessä 1.

### **Hallintaoikeuden pidätys sukupolvenvaihdoksessa**

Kun metsä luovutetaan uudelle omistajalle, vanhat omistajat voivat pidättää metsän hallintaoikeuden. Jos vanhat omistajat pidättävät hallintaoikeuden, vähennetään sen arvo käyvästä arvosta, jolloin perintö- ja lahjaveron tai käytettävän kauppahinnan määrä alenee. Huomionarvoista on se, että hallintaoikeuden haltijasta tulee metsätalouden harjoittaja, eli hänellä on oikeus puukauppatuloihin, mutta hän myös maksaa metsäverot ja metsän hoitamisesta aiheutuneet kulut. Hallintaoikeuden haltijalla on oikeus hakata metsää sen vuotuisen kasvun verran. Kun hallintaoikeus päättyy, tulee tilan käyvän arvon olla vähintään yhtä suuri kuin mitä tilan arvo oli hallintaoikeuden alkamishetkellä. (Metsäkeskus, 2014.)

Hallintaoikeus voidaan määrätä joko toistaiseksi voimassa olevaksi tai elinikäiseksi. Hallintaoikeuden pituudella on merkitystä, kun lasketaan metsätilan käypää arvoa luovutustilanteissa. Jos hallintaoikeus tehdään elinikäisenä, kerrotaan metsätilan tuotto prosentti (5 %), lahjoittajan iän mukaan määräytyvällä kertoimella. Hallintaoikeutta ei kuitenkaan ole suositeltavaa pidättää pelkästään verojen alentamisen takia, sillä hallintaoikeuden haltija ei voi käyttää metsävähennystä sellaisesta tilasta, jonka omistusoikeus on toisella henkilöllä. Myöskään metsänomistaja ei voi käyttää metsävähennystä tilasta, jos hallintaoikeus on toisella henkilöllä. Elinikäisestä hallintaoikeudesta voidaan luopua myymällä tai lahjoittamalla se metsänomistajalle, jolloin tilannetta käsitellään irtaimen omaisuuden myyntinä tai lahjoituksena. Kertoimet selviävät alla olevasta taulukosta. (Metsäkeskus, 2014.)

TAULUKKO 1. Käyvän arvon alentamisen kertoimet luopujan iän perusteella luopujan pidättyessä hallintaoikeuden (Metsäkeskus, 2014)

Lahjoittajan ikä, vuotta	Kerroin
Alle 44	12
45 - 52	11
53 - 58	10
59 - 63	9
64 - 68	8
69 - 72	7
73 - 76	6
77 - 81	5
81 - 86	4
87 - 91	3
Yli 92	2

Jos lahjoittaja on esimerkiksi 81-vuotias, alennetaan lahjoittajan tilan käypää arvoa 25 prosentilla.

Jos hallintaoikeus määritellään määräjäksi, kerrotaan tuottoprosentti (5 %) hallintaoikeuden vuosimäärän perusteella määräytyvällä diskonttauskerroimella.

TAULUKKO 2. Käyvästä arvosta tehtävä vähennys, kun hallintaoikeus on määräaikainen (Metsäkeskus, 2014)

Hallintaoikeuden pidätyksen pituus, vuotta	Diskonttauskerroin
5	3,99
10	6,71
15	8,56
20	9,82

Määräaikaisen hallintaoikeuden kohdalla diskonttauskerroin ei voi olla suurempi kuin elinikäisen hallintaoikeuden pidätyskerroin.

Sukupolvenvaihdosta käydyn keskustelun jälkeen palataan vielä tarkastelemaan alussa määriteltyjä tavoitteita ja tarkistetaan, että keskustelussa käytyt asiat ovat vastanneet niihin. Mikäli tavoitteet ovat täyttäneet, pannaan sukupolvenvaihdos täytäntöön asiantuntijan avulla, joka laatii tarvittavat asiakirjat. Tämän jälkeen hoidetaan jälkityöt: täytetään lahjaveroilmoitukset, haetaan lainhuudot ja hoidetaan sisarusosuudet. (Kiviniemi & Havia, 2010, 14.) Liitteenä 1 löytyy kaaviokuva hallitun sukupolvenvaihdoksen eri vaiheista.

## 2.5 Metsän omistusmuodot

Metsää voi omistaa joko yksin tai yhdessä jonkun toisen henkilön tai tahon kanssa. Metsätilaa ostettaessa omistusmuotoa kannattaa miettiä jo etukäteen, sillä omistusmuodoissa on eroja esimerkiksi verotuksen ja vastuunjaon kannalta. Yksinkertaisin omistusmuoto on metsäkiinteistön omistaminen yksin. Seuraavissa kappaleissa käsitellään erilaisia omistusmuotoja ja niiden erityispiirteitä.

### **Puolisot omistajina**

Kaikkein yleisimmin metsätilan omistajina toimii joko yksittäinen henkilö tai aviopuolisot. Vaikka aviopuolisoilla olisi yhdessä omistettujen metsätilojen lisäksi omia metsiä, katsotaan aviopuolisot verotuksessa yleensä yhdeksi metsätaloudenharjoittajaksi, jolloin he täyttävät vain yhden veroilmoituksen. Tämä pätee erityisesti silloin, jos kaikki heidän omistamansa metsätilat sijaitsevat samassa kunnassa. Verotuksessa tulot kohdistetaan omistettujen hehtaaramäärien mukaan. Aviopuolisoiden yhdessä omistamaa metsätilaa kohdellaan verotuksessa yhtymänä. Myös avopuolisoiden verotuskohdeltu on samanlainen, jos heillä on yhteinen jälkeläinen. (Metsäkeskus, 2014.)

### **Kuolinpesä omistajana**

Kuolinpesä syntyy, kun metsänomistaja kuolee. Sen nimissä voidaan harjoittaa metsätaloutta niin pitkään kun kuolinpesä puretaan tai metsät myydään. (Jauhiainen, 2014, 20.)

Metsätaloudesta saatavat tulot maksetaan kuolinpesälle, joka myös vastaa mahdollisista veroista eli kuolinpesä on erillinen verotusyksikkö. Kuolinpesälle syntyneitä tappioita tai alijäämää ei voi siirtää osakkaiden verotukseen. Jos kuolinpesän osakkaille syntyy metsänhoitokuluja, kirjataan nämä kulut kuolinpesän veroilmoitukseen. Koska kuolinpesä vastaa mahdollisista veroista, voidaan tulos jakaa osakkaille verottomasti heidän omistusosuksiensa suhteessa. (Jauhiainen, 2014, 20.)

Jos vainajalla oli puoliso, tulee hänestä yleensä kuolinpesän osakas. Jos metsätila oli vainajan ja hänen puolisonsa yhteisomistuksessa, siirtyy kuolinpesään vain vainajan osuus metsästä. Leski voi hallita metsätilaa, jos muut kuolinpesän osakkaat eivät vaadi metsän hallintaoikeutta itselleen. Tässä tapauksessa leski on vastuussa metsäveroista ja hänellä on myös oikeus hyödyntää tilan metsien tuottoa. (Jauhiainen, 2014,20.)

Kuolinpesän osakkaat voivat tehdä keskenään kauppaa omistusosuuksista. Kuolinpesän osakkuuden ostaminen luetaan irtaimen omaisuuden kaupaksi eikä siitä synny ostajalle metsävähennysoikeutta. Myyjä kuitenkin joutuu maksamaan myymästään osuudesta luovutusvoittoveroa. (Metsäkeskus, 2014.)

### **Metsäyhtymä**

Metsäyhtymä syntyy, jos vähintään kaksi henkilöä omistaa metsää yhdessä. Verohallinto muodostaa kiinteistöstä metsäyhtymän, jolloin jokaisen jäsenen ei tarvitse täyttää omaa veroilmoitusta, vaan omistusosuudet selvitetään yhtymälle lähetetyssä veroilmoituksessa. Aviopuolisoiden yhteisomistuksessa olevasta metsästä ei muodosteta metsäyhtymää, mutta sen verokohtelu on samanlainen kuin yhtymien kohdalla. Tulot tai tappiot jaetaan osakkaiden kesken heidän omistusosuksiensa mukaisesti. Omistusosuudet ilmoitetaan lainhuutotodistuksessa murtolukuina suhteessa omistettuun pinta-alaan. (Verohallinto, 2014.)

Yleisimmin yhtymän osakkaina toimivat sisarukset tai vanhemmat yhdessä lastensa kanssa. Metsäyhtymän voivat kuitenkin perustaa myös toisilleen täysin vieraat henkilöt, mutta tässä tapauksessa tulee yhtymän hallintoa ja päätöksentekoa koskevat kysymykset käydä erityisen tarkasti lävitse osapuolten kesken. Yhtymissä päätökset tehdään yksimielisesti tai erillisen sopimuksen mukaan. Kaikki yhtymän osakkaat vastaavat omasta osuudestaan. Yhtymän päätöksenteko on sovittavissa vapaasti osakkaiden kesken, sillä päätöksenteosta ja hallinnosta ei säädetä laissa. Metsätilaa ostettaessa omistusmuotoa kannattaa miettiä jo etukäteen, sillä omistusmuodoissa on eroja esimerkiksi verotuksen ja vastuunjaon kannalta. Verotusyhtymä ei harjoita elinkeinotoimintaa, joten kirjanpitovelvollisuutta ei synny. Yhtymän on kuitenkin tehtävä muistiinpanot tuloista ja menoista veroilmoituksen toimittamista varten. (Metsäkeskus, 2014.)

Yhtymä ei itse voi omistaa mitään, vaan esimerkiksi metsänhoitoon ostettu raivaussaha on ostettava jonkun osakkaan nimiin. Raivaussahan hinta voidaan kuitenkin kirjata yhtymän menoihin ja poistoihin. (Jauhiainen, 2014, 19.)

## Yhteismetsä

Yhteismetsä on kiinteistöille yhteisesti kuuluva alue, joka on perustettu metsätalouden harjoittamista varten osakastilojen hyväksi. Yhteismetsälain 2§:n mukaan yhteismetsää tulee käyttää ensisijaisesti metsätalouden harjoittamiseen, mutta sitä voidaan käyttää myös muuhun tarkoitukseen, jos se on taloudellisesti tai muuten tarkoituksenmukaista. Yhteismetsän osakkaina toimivat osakaskiinteistöjen omistajat, joista muodostuu yhteismetsän osakaskunta. Osakasluetteloon merkitään osakkaiden omistamat osakaskiinteistöt ja yhteismetsäosuudet. (Yhteismetsälaki, 2003/109, 2-3§.) Yhteismetsän osakaskunta on itsenäisen oikeushenkilön ja sen osakkaina voivat olla yksityishenkilöt, kuolinpesät, yhtymät ja yhteisöt (Metsäkeskus, 2015). Osakaskunta hallinnoi ja hoitaa yhteismetsää, mutta ei omista sitä. Se voi kuitenkin omistaa erillisiä kiinteistöitä tai maa- ja vesialueita, jotka eivät ole liitettynä yhteismetsän alueeseen. (Havia 2012, 8-9.)

### Perustamisilmoitus ja verovelvollisuus

Metsätilojen omistajat voivat perustaa keskinäisellä sopimuksella yhteismetsän. Sopimus on päivitävä ja allekirjoitettava. Lisäksi perustamissopimukseen pitää liittää ehdotus ohjesäännöstä. Osakaskunnan tehtävä on huolehtia yhteismetsää koskevien asioiden hoidosta ja siinä päätösvaltaa käyttävät osakaskunnan kokous, hoitokunta ja toimitsija. Osakkaat voivat kuitenkin päättää kokoukselle kuuluvasta asiasta ilman kokousta yksimielisesti. (Yhteismetsälaki 2003/109, 7§.)

Kun yhteismetsä aloittaa toimintansa, on verottajalle tehtävä perustamisilmoitus lomakkeella Y1. Perustamisilmoituksen perusteella yhteismetsä lisätään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ja ennakkoperintärekisteriin. Perustamisesta itsestään ei peritä luovutusvoiton veroa tai lahjaveroa, sillä perustamista ei lueta luovutukseksi. Perustamisilmoitukseen pitää merkitä tilikausi. Verohallinnon kannan mukaan ensimmäinen tilikausi ja verovelvollisuus alkavat sinä päivänä, kun yhteismetsä merkitään Maanmittauslaitoksen kiinteistötietojärjestelmään. (Havia, 2012, 54.)

Ennakkoveroa maksetaan edellisen tilikauden tuloksen perusteella. Ensimmäisen tilikauden aikana hoitokunta arvio tuloksen, jonka perusteella ennakkovero tulee maksettavaksi, mutta maksettavaan ennakkoon voi hakea myöhemmin muutosta. (Havia, 2012,53).

Tuloverolaisissa yhteismetsä luetaan yhteisetuudeksi, joten osakkaille jaettua ylijäämää ei tarvitse ilmoittaa osakkaan omassa veroilmoituksessa. Yhteisetuuksien veroaste on hiukan pienempi kuin pääomatulojen veroaste, sillä yhteisetuuksien veroaste on 28 %. Yhteismetsän tulot voivat olla peräisin kolmesta eri lähteestä: elinkeinotulosta, maatalouden tulosta tai muista tuloista tai henkilökohtaisista tulonlähteistä. Metsätaloudesta saadut tulot luetaan verotuksessa muiksi tuloiksi. Maatalouden tuloja voi muodostua esimerkiksi metsästysmaiden tai mökkitonttien vuokrauksesta. Tulot ovat ennakkonannon alaisia ja yhteismetsä huolehtii itse veron maksamisesta etukäteen. Ennakon suuruus määräytyy arvioitujen tulojen tai edellisvuoden verotettavien tulojen perusteella. (Havia, 2012 56.)

### Arvonlisäverotus

Osakaskunnan on ilmoittauduttava arvonlisäverorekisteriin, jos tilikauden liikevaihto on vähintään 8 500,00 euroa. Yhteismetsän tulee tehdä arvonlisäveroilmoitus ja tilitys kuukausittain. Jos liikevaihto ei kalenterivuoden aikana ylitä 50 000 euroa, ilmoituksen ja tilityksen voi tehdä neljännesvuositain. Pienet yhteismetsät, joiden vuotuinen liikevaihto on enintään 25 000 euroa, voivat hakeutua vuosimenettelyn piiriin. (Havia, 2012, 45.)

Lähtökohtaisesti arvonlisäverokirjaukset tehdään suoritusperusteisesti. Tilikauden aikana on kuitenkin mahdollista käyttää myös maksuperustetta, mutta tilinpäätös on kuitenkin laadittava aina suoritusperusteisesti. (Havia, 2012, 55–57.)

### Tilinpäätös

Yhteismetsän on laadittava kirjanpitolain mukainen tilinpäätös, johon sisällytetään tuloslaskelma, tase ja toimintakertomus, jotka toimitetaan metsäkeskuksen alueyksikölle. Yhteismetsän ohjesäännössä on oltava maininta siitä, mitä toimintakertomuksen tulee sisältää. (Yhteismetsälaki 2003/109, 89§.) Kirjanpitolain mukaan yhteismetsien on pidettävä kaksinkertaista kirjanpitoa. Yhteismetsän voivat itse päättää tilikaudestaan. Uusemmin käytetään joko kalenterivuotta tai hakkuuvuotta, joka on 1.7.–30.6. (Havia, 2012, 45.)

### Ylijäämä

Yhteismetsän tuottama tulo jaetaan sen osakkaille vuotuisena ylijäämänä. Ylijäämä jaetaan osakkaille omistusosuuksien mukaan. Ylijäämää ei ole pakko jakaa osakkaille, vaan se voidaan osakaskunnan kokouksen päätöksellä käyttää muihin tarkoituksiperiä edistäviin tarkoituksiin. Päätös asiasta tulisi tehdä osakaskunnan kokouksessa, sillä asia rinnastetaan ylijäämän jakamisen osakkaille. Jakamatomat ylijäämät voidaan myös sijoittaa tuloa tuottavalla tavalla tai jättää säästöön esimerkiksi lisäalueiden hankkimista varten. (Havia, 2012, 48.)

Ylijäämää voidaan maksaa osakkaille ennakoon, jos osakaskunnalla on riittävän suuret rahavarat ja ennakonjakaminen ei vaaranna sen kykyä selviytyä velvoitteistaan. Ennakko on osakkaiden velkaa yhteismetsälle siihen saakka kunnes ylijäämän jakamisesta tehdään lopullinen päätös osakaskunnan kokouksessa. Ennakonjakopäätös ei sido osakaskunnan kokousta, kun se tekee lopulliset päätökset ja jos jako-osuudet määrätään ennakonmaksua pienemmiksi, peritään liikaa maksetut osuudet takaisin osakkailta. (Havia, 2012, 49.)

Yhteismetsän verotuskohtelu ei ole yhtä ankaraa kuin yksityismetsissä ja esimerkiksi puunmyyntituloja verotetaan 28 % mukaan. Tämän lisäksi yhteismetsän osakkailleen jakama vuotuinen ylijäämä on osakkaille verotonta tuloa. Suuresta koosta aiheutuvia etuja ovat mm. puiden myynnistä saatu suurempi hinta ja hankintojen ja metsänhoidon pienemmät yksikkökustannukset. (Tapio, 2012.)

Yhteismetsään voi liittyä ostamalla myynnissä olevan yhteismetsäosuuden. Vaikka yhteismetsäosuuksien myyntiä ei rajoiteta mitenkään, tulee niitä myytäväksi harvoin johtuen niiden suuresta suosiosta. Metsätila voidaan myös liittää yhteismetsään. Tässä tapauksessa tilan omistaja ja osakas-



kunta tekevät sopimuksen tilan liittämiseksi yhteismetsään. Liittämisen yhteydessä tila saa pinta-alansa vastaavan osuuden yhteismetsästä. Liittyminen ja osuuksien määrä vahvistetaan maanmittaustoimituksessa, joka on osakkaille maksuton. Liittymisestä ei makseta varainsiirto- tai luovutusvoitoveroa. (Tapio, 2012.)

#### Laajeneminen

Yhteismetsät voivat päättää laajenemista ja uusien alueiden hankkimisesta hyvin vapaasti. Vaikka osakaskunta hankkisivatkin uusia metsäalueita, ei niitä ole pakko liittää yhteismetsään, jolloin sitä hallinnoidaan kuten yhteismetsän aluetta. Tällaista aluetta voidaan käyttää esimerkiksi vakuutena lainalle, sillä yhteismetsään kuuluvat maa-alueet eivät ole kiinnityskelpoisia. (Havia, 2012, 66.)

#### Rekisterit:

Metsäkeskukset pitävät alueellaan toimivista yhteismetsistä julkista rekisteriä. Yhteismetsää ei merkitä kaupparekisteriin. Merkittävistä muutoksista on tehtävä ilmoitus viipymättä metsäkeskukselle. (Havia, 2012, 72.)

#### **Yhteisöt**

Yhteisöiksi luetaan tie-, kalastus- ja jakokunnat sekä muut verrattavat yhteenliittymät. Näitä yhteisöjä kohdellaan verotuksessa samoin kuin yhteismetsiä. Ne voivat olla arvonlisäverovelvollisia. (Jauhiainen, 2014, 21.)

Yhteisöjä voivat olla myös osakeyhtiöt ja osuuskunnat. Minkään yhtiömuodon avulla ei saa metsäomaisuuden hallinnan kannalta erityisiä veroetuuksia. Osakeyhtiöt ja osuuskunnat eivät voi tehdä metsävähennyksiä tai menovarauksia. (Jauhiainen, 2014, 21.)

### 3 METSÄTALOUDEN TUOTOT JA KULUT

Metsänomistajan tuotot koostuvat lähes kokonaan puunmyyntituotoista. Niitä kertyy harvennus- ja uudistushakkuista. Suurin osa myyntituotoista tulee uudistushakkuusta, koska silloin puu, jota korjataan, on arvokkainta tukkipuuta. Harvennushakkuilla, joita saatetaan tehdä metsän kiertoaikana kaksi tai kolme kertaa, ovat tuotoiltaan vähäisemmät, mutta niillä on kuitenkin suuri taloudellinen merkitys metsän kasvun kannalta. Tarkasteltaessa metsän tuottoja sen koko kiertoajan ajalta, kesimäärin kolmannes tuloista koostuu harvennushakkuista. Metsätilan metsien kehitysvaihe vaikuttaa hakkuutarpeeseen. (Uuden metsänomistajan kirja 2013, 61.)

Kun metsään tehdään ensiharvennus, saa metsänomistaja ensimmäiset taloudelliset tuottonsa. Ensiharvennuksen tavoitteena on tehdä tilaa metsikön parhaalle puustolle, jotta se pääsee kasvamaan järeämmäksi. Ensiharvennuksessa poistetaan noin puolet metsikön puista. Hakattava puusto on tässä vaiheessa vielä pientä eli kuitupuuta, josta metsäyhtiö maksaa vähemmän kuin suuremmasta tukkipuusta. Puuston ikä on yleensä ensiharvennuksen aikaan 20 vuotta tai enemmän, riippuen metsikön maapohjasta ja kasvatettavasta puulajista. (Uuden metsänomistajan kirja 2013, 61.)

Noin 10-25 vuoden jälkeen ensiharvennuksesta, tehdään seuraava harvennus, jossa tulot yleensä ovat suurempia kuin ensiharvennuksessa. Tuottojen kasvu selittyy kasvaneella puustolla, jossa saattaa olla arvokkaampaa tukkipuuta joukossa. Tällaisia harvennushakkuita saattaa metsässä olla useampikin ennen uudistushakkuuta. Harvennuksen tavoitteena on nopeuttaa jäljelle jääneen puuston kasvua luomalla niille lisää elintilaa. (Uuden metsänomistajan kirja 2013, 62-63.)

Metsätilan tuottoisin hakkuu on uudistushakkuu, joka toteutetaan metsän kiertoajan lopussa. Taloudellisesti tarkasteltuna metsä on silloin uudistuskypsää, kun sen uudistaminen tulee omistajilleen kasvattamista kannattavammaksi. Metsälaki asettaa kuitenkin omat rajoituksensa metsän uudistamiselle sen iän ja läpimitan perusteella. Uudistushakkuun kannattavuuteen vaikuttaa myös puusta maksettava kantohinta, jossa esiintyy paljon vaihtelevuutta. (Uuden metsänomistajan kirja 2013, 64-65.)

#### **Puukaupan kulku**

Metsäteollisuusyrityksillä on palvelupisteitä suurten kaupunkien lisäksi myös maakunnissa ja kauppa alkaa yhteydenotolla tai tarjouspyynnöllä ostajaehdokkaaseen. Seuraavassa vaiheessa puunostaja tutustuu kohteeseen metsäkäynnin yhteydessä. Metsäkäynnit ovat myyjällä maksuttomia eivätkö sitouta häntä myymään metsää. Arvioinnin jälkeen ostaja tekee tarjouksen myyjälle. Jos metsänomistaja hyväksyy tarjouksen, laaditaan kauppakirja, johon kirjataan tiedot myytävän puun määrästä ja hinnasta sekä muut mahdolliset ehdot. Kauppakirjassa sovitaan myös laatuvaatimuksista, hakkuuta-voista ja – aikatauluista sekä maksuajankohdasta. (Metsäteollisuus, 2014.)

#### **Puukauppamuodot**

Hankintakaupassa myyjä toimittaa puutavaran tienvarteen. Myyntihinta sisältää kantohinnan lisäksi hakkuukustannukset, jotka ovat myyjän vastuulla. Myyjä sitoutuu toimittamaan tietyn määrän sovin-

tunlaatuista puutavaraa ennalta sovittuun paikkaan määräaikaan mennessä. Sopimuksessa sallitaan yleensä 10 % eroavaisuus sovitusta määrästä, sillä tarkan puumäärän arviointi on hankalaa hakkuuiden yhteydessä. Valmiin puutavaran määrä mitataan joko tien varressa tai tehtaalla, minkä jälkeen myyjälle toimitetaan mittaustodistus, josta käy ilmi puutavaran tarkka määrä. (Metsäteollisuus 2014.) Käteiskaupassa myyjä toimittaa puutavaran myyntipaikkaan ilman etukäteissopimusta (UPM Metsämaailma, 2011.)

Pystykaupassa metsänomistaja luovuttaa ostajalle hakkuuoikeuden tietylle alueelle, jota kutsutaan leimikoksi. Ostaja vastaa hakkuutoimenpiteistä ja puiden kuljettamisesta sekä niiden aiheuttamista kustannuksista. Ellei sopimuksessa ole erikseen määritelty ajankohtaa, on ostajalla kaksi vuotta aikaa toteuttaa suorittaa hakkuut. Kauppahintaan vaikuttavia tekijöitä ovat leimikon koko, hakkuupaikka, kuljetusmatka, hakkuuajankohta ja puutavaran laatu (UPM metsämaailma, 2011). Metsäkaupoissa suurin osa tehdään pystykauppana, mutta silloin, kun puutavaran määrä on pientä, esimerkiksi ensiharvennuksessa, voi hankintakauppa olla metsänomistajalle kannattavampaa. Hankintakaupassa myyntihintaa kutsutaan hankintahinnaksi. Se sisältää puiden kantohintojen lisäksi niiden korjuukustannukset. (Uuden metsänomistajan kirja 2013, 86.)

Kantohinnoissa voi olla suuria eroja sekä ajallisesti että taloudellisesti. Se myös vaihtelee voimakkaasti talouden suhdanteiden mukaan. Lopullinen hinta kuitenkin muodostuu kysynnän ja tarjonnan yhteisvaikutuksesta. Kantohinnoissa on myös vaihtelua puutavaralajeittain. Siten esimerkiksi mänty-tukin kantohinta on korkeampi kuin mäntykuidun. Myös havupuun ja koivupuun välillä on hintaeroja. Puun hintatasoon vaikuttavat kantotason, kysynnän ja puulajin lisäksi leimikolla vallitseva korjuutekniset olosuhteet, leimikolta saatava hehtaarikohtainen hakkuukertymä sekä leimikon koko. (Kuuluvainen ja Valsta, 2009, 90-91; Uuden metsänomistajan kirja 2013, 70.)

Yleensä metsänomistajien tavoitteena on puiden kasvattaminen tukkipuukokoon. Kuitupuuta kuitenkin luonnollisesti kasvaa metsänkasvatuksen lomassa ja sitä myydään sekä harvennus- että päätehakkuissa. Tukkipuut ovat pääasiassa sahatavaran raaka-ainetta, kun taas pienempi kokoinen kuitupuuta käytetään sellu- ja paperiteollisuuden raaka-aineena. 2000-luvulla on kasvanut myös energiapuun käyttö. Energiapuuta on metsästä korjattavaa, suoraan energiaksi käytettävää puutavaraa. Tällaista puutavaraa on pieniläpimittainen kokopuu tai karsittu ranka, hukkarunkopuut, latvukset ja oksat sekä päätehakkuun yhteydessä kerätyt juurakot. (Uuden metsänomistajan kirja, 2013, 84; Aarre: Metsänomistajan hyötyopas, 2013, 23.)

Tiettyihin metsänhoito- ja perusparannustöiden kustannuksiin saa kestävän metsätalouden rahoituslain mukaista kemera-tukea. Tällä tuella valtio tukee yksityisen metsänomistajan töitä, kun ne ovat yksityistaloudellisesti kannattamattomia. Kemera-tukea maksetaan myös luonnontuhoista aiheutuneisiin uudistamiskuluihin ja metsäluonnon hoitoon. Metsäkeskus myöntää hakemuksesta kemeran mukaiset tuet. (Metsäkeskus, 2014.) Mikäli metsänomistaja saa vakuutuskorvauksia, luetaan ne myös metsätalouden tuloiksi (Metsävero-opas 2014, 6).

## Metsätalouden kulut

Metsänhoidon kustannukset ovat keskimäärin noin 15–20 prosenttia metsän tulosta metsän kiertoajalle laskettuna. Menoissa voi olla suuria eroja eri vuosien aikana. Suurimmat kustannukset sijoittuvat aina päätehakkuun jälkeiseen uudistusmenoon, jonka keskikustannukset vaihtelevat toimenpiteiden mukaan. Metsätaloudessa kustannukset muodostuvat jo aiemmin mainitusta metsän uudistamis- ja parannustöistä sekä metsälön hallinnoimisesta. (Uuden metsänomistajan kirja, 2013, 68, 72.)

Metsänomistaja on muistiinpanovelvollinen metsätalouden tuloista ja kuluista verotuksen vuoksi. Menot luokitellaan kolmeen ryhmään, joita ovat vuosimenot, poistot ja toisesta tulonlähteestä siirrettävät menot. Vuosimenoihin luetaan palkkaus-, matka- ja muut kulut. Metsätalouden poistoihin kirjataan koneet ja kalusto, rakennukset sekä ojat ja tiet. Käytännössä lähes kaikki kulut sisältyvät muihin kuluihin. (Metsäverokirja 2014, 30.)

Metsätalouden kustannukset voidaan jaotella kustannuslajeittain. Tällöin lajitellessa on syytä ottaa huomioon metsänomistajan oma tietotarve sekä se, minkä tyyppisestä kustannuksesta on kyse. (Paananen ym. 2009, 188, 190.)

Metsän uudistamishakkuun jälkeiset uudistamismenot ovat pakollinen kuluerä kaikille metsänomistajille. Tämän johtuu metsälaista, joka velvoittaa, että perustamistoimenpiteet on saatettava loppuun kolmen vuoden kuluessa puunkorjuun päättymisestä. Perustamistoimenpiteisiin kuuluu jätepuuston, joka on syntynyt uudistushakkuun aikana, raivaus, aukean maanmuokkaustoimenpiteet ja istutukset tai kylvö. Maanmuokkaukuskustannukset vaihtelevat 150–400 euron välillä hehtaaria kohden riippuen tekniikasta, jolla maanmuokkaus suoritetaan. Maanmuokkauksen vaihtoehtoja ovat laikutus, äestys, ojitusmätästys ja säätöauraus. (Uuden metsänomistajan kirja, 2013, 51, 68.)

Metsän uudistaminen voidaan toteuttaa viljelemällä tai luontaisesti uudistamalla. Viljelyssä vaihtoehtoja ovat kylvö tai istutus. Kylvö on erityisesti männiköissä ja koivikoissa käytetty uudistamistapa. Se on istutukseen verrattuna huokeampi ja luontaiseen istutukseen verrattuna varmempi keino saavuttaa uusi ja riittävän tiheä metsikkö. Kylvön kustannukset jäävät pieneksi, koska nykyään suurin osa kylvöistä suoritetaan koneellisesti. Kylvössä hehtaarikustannus vaihtelee 180 - 300 euron välillä riippuen kylvömenetelmästä ja siementen hinnasta. Kylvöä kalliimpi, mutta varmempi, uudistamiskeino on istutus. Hyvin toteutettuna istuttamisella saadaan aikaan nopeasti hyvälaatuinen taimikko, jossa kasvatuskelpoisia taimia on riittävän tasaisesti. Istutuksen kustannuksiin vaikuttaa istutettava alue sekä istutettavien taimien koko, laatu ja määrä. Hehtaarikustannus on korkeampi kuin kylvössä, noin 500 eurosta 1 000 euroon. Metsänomistaja pystyy säästämään metsän uudistamiskustannuksissa, mikäli hän pystyy suorittamaan kylvön tai istutuksen itse. (Uuden metsänomistajan kirja, 2013, 51-52, 68.)

Metsän uudistamisen jälkeen, metsänomistajan on huolehdittava taimikonhoidosta. Siihen veloitetaan myös metsälaissa, jossa on säädetty seuraavaa: ”perustamistoimenpiteiden jälkeen on tarvitta-

essa huolehdittava taimikon täydennysistutuksesta tai -kylvöstä ja muusta jälkihoidosta.” Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että ensimmäisten vuosien aikana, on huolehdittava, ettei kasvava taimikko tuhoudu heinikon alle. Myös täydennysistutus on suoritettava, mikäli alueella on tuhoutuneita taimia. Noin 5-10 vuoden päästä taimikon uudistamisesta, joudutaan yleensä poistamaan taimikossa syntyvää ja kehitystä haittaavaa lehtipuuvesakkoa. Tämän vesakon raivaamisella turvataan kasvatettavien taimien selviytyminen isommaksi puuksi luomalla niille lisää elintilaa. Varsinaisessa taimikonhoidossa valikoidaan ne puut, jotka saavat kasvaa laatupuiksi. Taimikonhoidon tavoitteena on, että harvennuksen jälkeen taimikossa kasvaa tasaisesti terveitä ja laadultaan hyviä puita. Taimikonhoidon kustannukset riippuvat uudistamistavasta ja metsän kasvupaikasta sekä poistettavan puuston määrästä ja koosta. Taimikonhoidon kustannuksissa on mahdollista säästää tekemällä työt itse, mutta jos taimikonhoidon haluaa ostaa palveluntarjoajalta, on kustannus noin 400 euroa per hehtaari. (Uuden metsänomistajan kirja, 2013, 51-54, 69.)

Metsänparannuksesta saattaa syntyä metsänomistajalle melko suuria kustannuksia, mutta ne ovat toimia, joilla pyritään vaikuttamaan suotuisasti metsän olosuhteisiin. Metsänparannustöitä ovat uudistamisen ohella tapahtuvat maanmuokkaustyöt, mutta myös myöhemmin toteutettavat ojitukset, metsäteiden rakentamiset ja lannoitukset. Ojituksella pyritään vaikuttamaan metsän maapohjan kosteustasapainoon siten, että se muuttuisi kasvavalle puustolle suotuisammaksi. Metsäteiden rakentamisella taas koetetaan vaikuttaa puun hintaan, metsänhoitotöiden tehostamiseen ja tilan arvoon. Hyväkuntoiset metsätiet mahdollistavat myös puukaupan tekemisen mahdolliseksi ympäri vuoden. (Uuden metsänomistajan kirja, 2013, 68.)

### **Metsäntuottavuuden parantaminen**

Metsänkasvuun vaikuttavia tekijöitä ovat lämpötila, valo, vesimäärä ja ravinteiden riittävyys. Koska suomalaisissa metsissä ravinteiden vähyyks on minimitekijä, voidaan lannoituksella vaikuttaa merkittävästi metsän tuottoon. Jo yhdellä lannoituksella metsän tuottavuuden parannus voi olla huomattavan suuri. Lannoitusten avulla hakkuutuloja saadaan aikaistettua ja metsästä saatavan puutavaran laatu pysyy korkeana. Säännöllisten lannoitusten avulla kiertoaika lyhenee merkittävästi. (Yara, 2014.)

Useissa tapauksissa metsän ravinnetilanne voidaan saada selville silmämääräisesti; värimuutokset, hidas kasvu ovat merkkejä ravinnepuutoksesta. Tarkempaan analysointiin käytetään neulasanalyysiä tai maaperätutkimusta, jolloin saadaan tarkka kuva lannoitustarpeista. Lannoituksen yhteydessä määrällisesti eniten levitetään typpeä, koska sen vähyyks on kolmesta pääravinteesta kaikkein eniten kasvua rajoittava tekijä. Metsätyypistä riippuen typpeä levitetään 100-150 kg hehtaaria kohden, poikkeuksena rämemetsiköt, joissa tyypeä ei yleensä ole pulaa. Fosforinlannoitusta tarvitaan kuusikko- ja suometsissä, joissa peruslannoitusta ei ole aiemmin tehty. Levitettävän fosforin määrä on 10-50 kg hehtaaria kohden riippuen metsätyypistä ja sen maantieteellisestä sijainnista; lannoittamattomat suometsät vaativat enemmän lisäfosforia kuin kuusimetsiköt. Koivukankaille ei tarvita erillistä fosforilannoitusta. Kaliumia tarvitaan lannoitusten yhteydessä ainoastaan suometsiköissä, joihin sitä levitetään 60-85 kg per hehtaari. Hivenaineista booria suositellaan levitettäväksi 1-1,5 kg per hehtaari metsätyypistä riippumatta, sillä boorin niukkuus maaperässä aiheuttaa puustossa kasvuhäi-

riöitä. Kaikkia lannoitteita ureaa lukuun ottamatta voidaan levittää ympäri vuoden. (Yara, 2014.)  
Metsänlannoituksen yleisohjeet löytyvät kolmannesta liitteestä.

Suurin tuotto saadaan lannoittamalla jo valmiiksi hoidettuja ja hyväkuntoisia metsiköitä. Suhteellisesti suurin lisäys kasvuun saadaan Pohjois-Suomessa, mutta määrällisesti kasvu lisääntyy eniten Etelä-Suomen metsiköissä. Vaikka puuston tilavuutta saadaankin kasvatettua määrällisesti enemmän etelässä, voi pohjoisessa sijaitsevien metsiköiden kiertoaikaa lyhentää jopa kymmenillä vuosilla, jos lannoitukset ovat säännöllisiä. Etelä-Suomessa kertalannoituksella saatava kasvunlisäys on tukkipuuksi kasvatettavassa metsikössä 13–22 kuutiometriä hehtaaria kohden ja Pohjois-Suomessa 10–15 kuutiota hehtaaria kohden. Kangasmetsiköissä lannoitukselle saadaan yleensä 10-20% vuotuinen tuotto. (Yara, 2014.)

Lannoitukset on suositeltavaa aloittaa heti ensiharvennuksen jälkeen. Typpilannoituksen vaikutusaika on kuusivaltaisissa metsissä noin 8-10 vuotta ja mäntymetsissä 6-8 vuotta. Suhteellisesti paras tuotto lannoituksille saadaan keski-ikäisistä metsistä, sillä siirtymävaihe kuitupuusta tukkipuuksi on kaikkein nopeinta. (Yara, 2014.)

Eryityisesti Itä-Suomessa sijaitsevilla kuusimetsissä on yleensä pulaa hivenaineista, mikä aiheuttaa metsässä kasvuhäiriöitä ja hidastaa kasvua. Ilman parannustöitä metsikkö kehittyi aukkoiseksi ja puuston laatu on heikkoa, jolloin metsästä saatavat tuotot jäävät alhaisiksi. Äärimmillään tukkipuuosuus voi lannoitettuun metsään verrattuna tippua puoleen ja hehtaariohtainen tuotto kiertoajan aikana voi olla tuhansia euroja pienempi kuin normaalisti kasvavassa metsässä. (Yara, 2014.)

Lannoituksen kustannukset muodostuvat lannoitteiden hankkimisesta ja levityskuluista. Metsänhoitoyhdistyksen järjestämässä yhteishankkeissa arvonlisäverottomat lannoituskustannukset ovat noin 200-400 euroa hehtaaria kohden riippuen levitettävien lannoitteiden laadusta ja määrästä. Levittämiskustannukset muodostavat noin 40 % lannoituksen kokonaiskustannuksista, joten niiden kohdalla metsänomistaja voi alentaa kustannuksia levittämällä lannoitteet itse. Terveyslannoituksiin on mahdollista saada valtiolta Kemera-lain mukaisia avustuksia, joiden määrä vaihtelee 40-65% välillä riippuen leveysasteesta; mitä pohjoisempana lannoituskohte sijaitsee, sitä enemmän siihen on mahdollista saada tukea. Rahoituksen myöntämisestä päättää metsäkeskus, mutta rahoitusehtojen tulkinta vaihtelee alueittain. (Yara, 2014.)

Metsätalouden hallinnointikuluihin kuuluvat metsänhoitomaksut, teiden kunnossapitoon liittyvät maksut ja matkakulut. Lisäksi menoja syntyy, kun metsätalolle laaditaan metsäsuunnitelma, hankitaan tietoa ja koulutusta sekä puukaupoista.

Metsänomistajalla on velvollisuus maksaa kerran vuodessa maksuun tuleva veroluonteinen metsänhoitomaksu. Metsänhoitomaksun eräpäivä on vuosittain joulukuussa. Se maksetaan valtiolle, joka tilittää ne edelleen metsänhoitoyhdistyksille. Tilitetyillä varoilla metsänhoitoyhdistykset tarjoavat toimialueellaan metsänomistajille neuvontaa, koulutusta ja tiedostusta liittyen metsänhoitoon ja metsätalouteen. Metsänhoitomaksu muodostuu perusmaksusta ja hehtaariohtaisesta maksusta. Vuonna

2013, joka tulee maksuun joulukuussa 2014, perusosan suuruus oli 23,19 euroa. Hehtaarikohtainen maksun määrä vaihtelee sen alueen metsänhoitoyhdistyksen määrittelemän hinnan mukaan. Pakollisesta metsänhoitomaksusta kuitenkin luovutaan vuoden 2013 jälkeen Manner-Suomessa ja sen jälkeen metsänhoitoyhdistykset rahoittavat toimintansa jäsenmaksuilla ja oman toimintansa tuotoilla. (Verohallinto 2014.)

Metsävakuutuksella pyritään turvaamaan metsän tuhoutuminen äkillisiltä vahingoilta, esimerkiksi myrsky- ja lumituhoilta. Vakuutuksenottaja voi itse päättää, millaisia tuhoja vastaan hän haluaa metsänsä vakuuttaa. Vakuutusmaksun suuruus vaihtelee vakuutusehtojen laajuuden, metsätilan suuruuden ja sijainnin mukaan, ollen alimmillaan noin 0,5€/hehtaari ja korkeimmillaan noin 5€/hehtaari. Metsävakuutusmaksut voidaan vähentää metsäverotuksessa. Metsäomaisuus on edelleen alivakuutettu omaisuuslaji, vain 42 prosenttia yksityismetsistä on vakuutettu. Suuremmilla omistajilla, yrityksillä ja seurakunnilla, vakuutettujen metsien määrä on noin kymmenen prosenttiyksikköä suurempi. (Uuden metsänomistajan kirja, 2013, 68; Metsänomistajan hyötyopas, 2013,48.)

Metsäkaupan yhteydessä muodostuu puun korjuukustannuksia, kun puutavara korjataan ja kuljetetaan varastopaikalle. Pystykaupassa näistä kustannuksista vastaa ostaja, mutta hankintakaupassa kustannuksista vastaa myyjä. Perinteisesti hankintakaupassa metsänomistaja on tehnyt työt itse, mutta nykyään on myös olemassa palveluntarjoajia, jotka huolehtivat puunkorjuusta ja toimivat myyjän asiamiehenä kaupanteossa. Metsänomistaja vastaa kuitenkin kustannuksista, jotka muodostuvat tällaisessa kaupassa. (Uuden metsänomistajan kirja, 2013, 585–86.)

## 4 METSÄVEROTUS

Metsätalouden edellisen vuoden tilinpäätös laaditaan joka vuosi ainakin veroilmoituksen muodossa. Verotusta varten vuoden tulo- ja menokuitit lasketaan yhteen, kirjataan ne muistiinpanoihin, laskutetaan arvonlisäverot ja siirretään loppusummat verolomakkeelle. Metsänomistajan verolomake on 2C (liite 5) Muistiinpanoja ei lähetetä verotoimistoon automaattisesti vaan vain pyydettyä, joten ne kannattaa arkistoida huolellisesti laissa määritellyt kuusi vuotta. Mikäli metsätalalla ei ole ollut tuloja eikä menoja, voidaan ilmoitus jättää antamatta. Muissa tapauksissa veroilmoitus on laadittava, sillä sellaisessakin tapauksessa, jossa vuoden aikana on ollut vain menoja, vähentää verottaja tällöin ilmoitetut menot metsänomistajan muista pääomatuloista tai ansiotuloista. Lomake voidaan täyttää kirjallisesti tai sähköisesti Verohallinnon antamien ohjeiden mukaan.

### 4.1 Muistiinpanovelvollisuus

Metsänomistaja on velvollinen merkitsemään muistiin metsätalouden tulot ja menot kalenterivuoden aikana. Muistiinpanot on kirjattava kaikista kalenterivuoden tapahtumista. Tapahtumat lasketaan yhteen niin, että tulot lasketaan erikseen. Verotoimistoon lähtevälle lomakkeelle merkitään vain näiden tapahtumien loppusummat. Muistiinpanot toimivat näin tulojen ja menojen erittelyinä. (Metsävero-opas 2014, 5.)

Muistiinpanojen tekemiseen ei ole määritelty mitään pakollisia muotoseikkoja, vaan ne voidaan toteuttaa esimerkiksi ruutupaperille, mikäli se on metsänomistajan mielestä helpoin tapa. Metsänomistajan on mahdollista saada valmiita muistiinpanotaulukoita, joissa on tehty asioiden merkkäminen mahdollisimman helpoksi ja joka helpottaa veroilmoituksen täyttämistä myöhemmin. Muistiinpanoja laadittaessa on tärkeää muistaa kirjoittaa ne selkeästi, koska metsänomistaja on velvollinen toimittamaan ne verottajalle pyydettyä. Muistiinpanot on säilytettävä kuusi vuotta verovuoden päättymisestä lukien, joten vuoden 2014 muistiinpanot on säilytettävä vuoden 2020 loppuun saakka. (Metsävero-opas 2014,5.)

Muistiinpanoja laadittaessa on muistettava kassaperiaate eli tulo on merkittävä sen vuoden tuloksi, jonka aikana se on tullut metsänomistajan nostettavaksi. Meno on taas vastaavasti merkittävä sille vuodelle, jolloin metsänomistaja on sen maksanut. Tästä esimerkkinä voidaan pitää puukauppaa, jossa puut on korjattu vuoden 2014 aikana, mutta maksut tai osa niistä tulee metsänomistajan tilille vasta vuonna 2015, kirjataan vuoden 2015 puolella saadut tulot vuoden 2015 muistiinpanoihin ja ilmoitetaan ne sen vuoden veroilmoituksella. (Metsävero-opas 2014, 5.)

Jos metsänomistaja on arvonlisäverollinen, kirjaa hän muistiinpanoja tehdessään arvonlisäverot omiin sarakkeisiinsa erilleen metsätalouden tuloista ja menoista. Myöhemmin ne myös ilmoitetaan verotoimistoon erillisellä kausiveroilmoituslomakkeella. (Metsävero-opas 2014, 5.)



## 4.2 Metsätalouden tulot

Suurin osa metsätilan tuloista on pääomatuloa. Metsänomistajia verotetaan puun myyntitulojen perusteella. Puunmyyntitulot ovat metsänomistajalle kokonaisuudessaan sen vuoden pääomatuloa, jolloin metsänomistaja on saanut rahat (Taloustaito, 2014, 52). Tähän luetaan myös runkopuusta saadun kauppahinnan lisäksi hakkuutähteet ja energiapuut, jos niiden korjaamiseen ei liity metsänomistajan omaa työpanosta (Tuloverolaki, 1992/1535, 43§). Mikäli pääomatulojen yhteismäärä jää alle 30 000 euron, maksetaan määrästä 30 prosenttia veroa. Jos pääomatulojen yhteismäärä ylittää 30 000 euroa, on sen ylittävältä osalta maksettava veroa 33 prosenttia (Veronmaksajain keskusliitto ry, 2014). Verotettava summa saadaan aikaiseksi laskemalla metsästä saatujen puun myyntitulojen ja metsätalouden menojen erotus. Mikäli tuloja on enemmän kuin menoja, kertyy metsänomistajalle maksettavaa veroa. Jos taas menot ovat suuremmat kuin tulot, syntyy metsätaloudelle alijäämää, josta osan voi vähentää metsänomistajan ansiotuloista alijäämähyvityksenä. (Uuden metsänomistajan kirja, 2013, 89.)

Alijäämähyvityksen määrä on pääomatulon (alle 30 000 euroa) mukainen osuus samana vuonna syntyneestä pääomatulojen alijäämästä eli vuonna 2015 se on 30 %. Aiempien vuosien alijäämiä ei huomioida vaan ainoastaan samana vuonna syntynyt pääomatulolajin alijäämä huomioidaan ja sen enimmäismäärä voi olla enintään 1 400,00 euroa. Alijäämähyvityksen enimmäismäärää korotetaan 400 eurolla, mikäli verovelvollisella tai hänen puolisoillaan on elätettävänä alaikäinen lapsi. Mikäli lapsia on kaksi tai enemmän on korotus yhteensä 800 euroa. Lapsikorotus huomioidaan ensisijaisesti sille puolisolle, jonka ansiotulojen valtion tuloverotus on suurempi. Lapsikorotus voidaan kuitenkin huomioida molemmille puolisoille, mikäli puoliset sitä vaativat, mutta se on jaettava tasan puolisoitten kesken (esim. kahden tai useamman lapsen perheessä lapsikorotusta ei voi huomioida niin, että toinen puolisoista saisi 200 euroa ja toinen 600 euroa). Mikäli alijäämähyvitystä on enemmän kuin alijäämän enimmäismäärä, ei ylimenevän osan vähennyskelpoisuutta menetetä lopullisesti, vaan vahvistetaan ylijäävä osuus pääomatulolajin tappioksi, joka voidaan vähentää seuraavan 10 verovuoden aikana verovelvollisen pääomatulosta sitä mukaan kun pääomatuloa syntyy. Pääomatulolajin tappio lasketaan vähentämällä alijäämästä jo tehty alijäämähyvitys, joka on kerrottu kertoimella (100:30). (Verohallinto, 2014.)

Valtion Kemera-lain perusteella maksetut tuet ovat veronalaista pääomatuloa ja ne on kirjattava muistiinpanoihin metsätalouden tuloiksi. Myös muut kuin Kemera-lain mukaiset tuet ovat veronalaista pääomatuloa. Hirvivahingonkorvaukset ja muut mahdolliset vahingonkorvaukset ilmoitetaan verolomakkeella omassa kohdassaan. Metsätalouteen liittyvät vakuutus- ja muut korvaukset, kirjataan pääomatuloiksi. Tällaisia korvauksia ovat muun muassa metsävakuutuksen perusteella maksetut lumi- ja myrskyvahinkokorvaukset sekä yksityishenkilön maksamat vahingonkorvaukset. (Metsäveropöytäkirja 2014, 6; Metsäverokirja 2014, 23.)

Tulonlähdesiirrot, eli puutavaran siirrot omaan, maatalouden tai elinkeinotoiminnan käyttöön, katsotaan pääomatuloiksi. Jos siirretyt puut on käytetty oman asunnon, kesämökin tai muun omissa käytössä olevan rakennuksen tekoon tai ne on lahjoitettu omalle lapselle samaan tarkoitukseen, on

omasta metsästä otetun puutavaran kantoraha-arvo verotettavaa pääomatuloa. (Metsäverokirja 2014, 23.) Kuitenkin puutavara, jota käytetään oman asunnon lämmittämiseen, on verovapaata tuloa. Jos puutavaraa käytetään muun maatalouden käyttöön, esimerkiksi lämmitetään maatalousrakennusta, on kyseisen puutavaran arvo metsätalouden tuloa (Taloustaito, 2014, 53). Jos taas puutavaraa käytetään maatalouden tuotantorakennusten rakentamiseen tai korjaamiseen, ei puutavaran arvoa ilmoiteta maatalouden verolomakkeella vähennettäväksi menoksi eikä metsätalouden verolomakkeella tuloksi. Tätä sanotaan hiljaiseksi kuittaamiseksi. (Metsävero-opas 2014, 6.) Seuraavaa taulukkoa (TAULUKKO 3) voidaan käyttää apuna selvittäessä maatalouden käyttöön otettua puun arvoa, jos muuta selvitystä ei ole. Taulukkoon on kirjattu eri puutavaralajien keskimääräisistä hankintahinnoista johdetut kantohinnat:

TAULUKKO 3. Maataloudessa käytetyn omasta metsästä otetun puun arvo (Verohallinto, 2014).

Mäntytukki	46 €/m <sup>3</sup>
Kuusitukki	44 €/m <sup>3</sup>
Koivutukki	33 €/m <sup>3</sup>
Mäntykuitu	8 €/m <sup>3</sup>
Kuusikuitu	7 €/m <sup>3</sup>
Koivukuitu	9 €/m <sup>3</sup>

Metsätaloudesta pääosa tuloista verotetaan pääomatuloina, mutta metsänomistajan on myös mahdollista kerryttää ansiotuloa (Metsäverokirja 2014, 24). Jos puun myynti on suoritettu hankintakauppana, on tällöin hankintakauppatulo jaettava metsätalouden pääomatuloksi ja ansiotuloksi. Tällöin pääomatuloksi jaotellaan puun osuus ja ansiotuloksi sen työn osuus, jonka metsänomistaja on itse suorittanut. Hankintatyön arvo on verovapaata tuloa 125 kuutiometriin saakka. Tämä verovapaus on maatilakohtainen ja se pysyy samana, vaikka hankintatyötä olisi tehnyt useampi henkilö. (Metsävero-opas 2014, 8.) Hankintatyön arvo on sen vuoden verotettavaa ansiotuloa, jolloin se on suoritettu. Hankintatyön arvoa laskettaessa voidaan käyttää alla olevassa taulukossa (taulukko 2) merkittyjä keskimääräisiä kiintokuutiometrikohtaisia hintoja, jos muuta selvitystä ei ole annettu.

Taulukko 4. Hankintatyön arvo (Verohallinto, 2014).

Puutavaralaji	Työn arvo	Työn arvo	Konekustannus
	Valmistus	Kuljetus	Kuljetus
Mäntytukki	5,33	2,14	3,22
Mäntykuitu	12,31	2,22	3,32
Kuusitukki	6,86	2,17	3,25
Kuusikuitu	12,88	2,35	3,53
Koivutukki	5,07	2,46	3,69
Koivukuitu	11,39	2,59	3,88
Energiapuu (kokopuu)	7,60	4,05	6,08
Halot ja kla- pit	25,82	2,59	3,89
Haketus	4,02		
Hake		2,59	3,89

Jos puiden hakkuu ja kuljetus on ostettu palveluntarjoajalta, on kaikki tulo merkittävä pääomatuloihin (Metsävero-opas 2014,6).

Puukaupassa verottaja saa tiedon tuloista suoraan ostajalta, mutta siitä huolimatta metsänomistajan on ilmoitettava tulot veroilmoituksellaan. Puun ostaja antaa myyjälle tilityksen, jossa on yleensä eritelty puukaupan kokonaissumma, arvonlisävero ja ennakonpidätys. Veroilmoituksessa metsänomistaja ilmoittaa vain puukaupan kokonaissumman ja mikäli hän on arvonlisäverollinen, ilmoittaa hänen määrän erillisellä kausiveroilmoituksella. Ennakonpidätyksen suuruutta ei tarvitse verottajalle erikseen ilmoittaa, vaan puun ostaja on sen heille ilmoittanut jo etukäteen ja se luetaan metsänomistajan hyväksi verotusta suorittaessa. (Metsävero-opas 2014, 5, 6.)

Mikäli verovapaa tuki korvaa metsätalouden menoja, ei tukea vastaavaa menoa saa enää erikseen vähentää metsätalouden verotuksessa. Mikäli metsätalouden menot ylittävät tuen määrän, voi tuen ylimenevän osuuden vähentää normaalisti. Mikäli metsätalouden menot ovat olleet vuonna 2014 vähennetyissä metsätalouden menoissa ja verovapaa tuki on saatu vuonna 2015, on hankkeen menoista avustusta vastaava määrä tuloutettava lomakkeella 2 C kohdassa 6.2. Tällaisessa tilanteessa tukien verottomuudella ei ole merkitystä. (Taloustaito, 2014, 53.)

#### 4.3 Metsästä saadut muut tulot

Maa-aineksen, eli soran, saven ja mullan myyntitulot eivät ole metsätalouden pääomatuloa, sillä ne verotetaan metsänomistajan henkilökohtaisena pääomatulona. Mikäli maa-ainesta jalostetaan ja kuljetetaan pienimuotoisesti, verotetaan kyseinen tulo maatalouden tulona. Jos jalostus- ja kuljetustointa on laajempaa, huomioidaan siitä saadut tulot elinkeinotoiminnan tuloksi. (Taloustaito, 2014, 53.) Jos metsänomistaja vuokraa koko metsätilan tai osan siitä, on vuokrauksesta saatu tulo maata-

louden veronalaista tuloa. Maatalouden vuokratuloina verotetaan myös tulot, jotka syntyvät alueen vuokraamisesta radiopuhelinasemaksi tai metsästyskäyttöön. Myös satunnaisesta koneurakoinnista saadut tulot ovat maatalouden veronalaista tuloa. (Verohallinto, 2012.)

Metsänomistajan omasta metsästä saadut tukkien, pylväiden, halkojen, joulukuusten ynnä muiden sellaisten myyntitulot ovat metsätalouden pääomatuloa (Taloustaito, 2014, 53). Puutavaran jatkojalostuksesta saatavat tulot verotetaan maatalouden pääomatulona. Tästä on kysymys esimerkiksi silloin, kun metsästä saatuja tukkeja sahataan laudoiksi tai lankuiksi. Jos jatkojalostustoiminta on laajaa ja metsänomistaja sahauttaa suurimman osan puutavarasta lautatavaraksi, voidaan toimintaa pitää myös elinkeinotoimintana. (Verohallinto, 2012.)

Metsänomistajalle verottomia tuloja ovat suojelualuekorvaukset ja luonnontuotteiden keräilytuotot, kuten käpyjen, marjojen, sienien ja luonnonvaraisten kasvien tai kasvinosien kerääminen ihmisravinnoksi, lääkkeeksi tai lääkeaineen valmistukseen käytettäväksi. Keräilytuotteista saatu tulo on veronalaista, mikäli tulo on saatu palkkana joltain muulta taholta. (Taloustaito, 2014, 53.)

#### 4.4 Metsätalouden vähennykset

Metsätalouden verotuksessa kaikki metsätalouden uudistumisesta ja hoitamisesta aiheutuneet kulut ovat vähennyskelpoisia (Taloustaito, 2014, 54). Vähennyskelpoisuus on olemassa, vaikka metsätilalla ei olisi ollut verovuonna tuloja lainkaan. Metsänomistajan on huolehdittava, että kaikki sellaiset menot, jotka oikeuttavat metsätalouden vähennyksiin, tulevat kirjatuksi veroilmoitukseen, sillä verottaja ei pidä niistä huolta. Menojen vähentämisessä noudatetaan yleensä maksuperiaatetta eli meno kirjataan sen vuoden kuluksi, jolloin meno on maksettu. Poikkeuksen tästä tekevät koneiden ja rakennusten hankintamenot, joista kirjoitetaan jäljempänä. Meno vähennetään kokonaan maksuvuonna, ellei sitä ole määrätty vähennettäväksi jaksotettuna eli poistoina. (Taloustaito, 2014, 54.)

#### **Vuosimenot**

Vuosimenot ovat matka-, palkkaus- ja muut kulut. Muihin kuluihin kuuluu muun muassa moottorisahan käyttökulut, metsänhoitomaksu, metsävakuutukset ja puustoa varten otetut työtapaturmavakuutukset, metsänhoitosuunnitelmat, tutkimuskulut, metsäalan etujärjestöjen jäsenmaksut ja metsälainan hoitokulut. Selkeitä verovähennyskelpoisia menoja ovat myös metsätalouden turvavarusteisiin liittyvät hankintakulut. (Jauhiainen, 2014, 38-40.)

Metsätalouden rakennukseen ja sen tonttiin kohdistuva osa maatalon kiinteistöverosta on vähennyskelpoinen. Jos metsätilalla sijaitseva rakennus ei ole yksinomaan metsätalouden käytössä, ainoastaan metsätalouskäytön osuus on vähennyskelpoinen. Tällaisista taukotuvista on syytä varautua näyttämään verottajalle niiden liittyminen metsätalouteen. Tällainen rakennus voi olla esimerkiksi metsätalouden sosiaalitala, yöpymispaikka tai varasto. (Taloustaito, 2014, 55.)

Metsätalouden yleiskuluja ovat esimerkiksi toimisto-, puhelin-, posti- ja atk-kulut. Muita kuluja voivat olla metsätalouden veroilmoituksesta tai muistiinpanoista tekemisestä aiheutuneet kulut tai palkan-

maksun hoitamisesta aiheutuneet palkkiot. Mikäli metsänomistaja hoitaa itse metsätalouden toimitustyöt, voi hän vaatia ne työhuonevähennyksenä. (Taloustaito, 2014,55.) Nämä kulut voidaan vähentää todellisten kustannusten mukaan tai Verohallinnon kaavan mukaisesti, joka on satunnaisia sivutuloja hankkivilla 195 euroa vuodessa ja päätoimisilla metsätalousyrittäjillä 820 euroa vuodessa (Verohallinto, 2015).

Ammattilehtien tilausmaksut, ostettu kirjallisuus, kurssimaksut sekä opinto- ja messumatkat ovat vähennyskelpoisia silloin, kun ne liittyvät metsätalouteen. Mikäli metsänomistaja opiskelee metsätalouteen tähtäävää ammattia, ei hän voi vähentää opintojen kuluja verotuksessa. (Taloustaito, 2014, 55.)

### **Matkakulut**

Matkakulujen on oltava metsätalouteen liittyviä, jotta ne ovat vähennyskelpoisia. Toisin kuin palkansaajilla, metsänomistajilla ei ole olemassa omavastuusuutta. Mikäli matkoihin käytetään julkisia kulkuvälineitä, vähennykseen kirjataan matkalippujen mukaiset menot (Metsävero-opas 2014, 9). Yleensä metsänomistaja kuitenkin käyttää metsätalouden ajoihin omaa autoa, jonka kulut voi vähentää Verohallinnon ohjeiden mukaisen kilometritaksan mukaisesti. (Jauhiainen, 2014, 34.) Vuonna 2015 vähennys oli 0,25 euroa kilometriä kohti (Veronmaksajain keskusliitto ry. 2015).

Metsätalouden matkakuluja voidaan vähentää myös todellisten kustannusten mukaan. Tällaisessa tilanteessa lasketaan yhteen kaikki auton vuosittaiset kulut (polttoaineet, vakuutukset, huoltokustannukset ynnä muut sellaiset kulut) ja laskennallinen poisto. Saatu summa jaetaan kaikilla vuoden aikana ajetuilla kilometreillä, josta saadaan selville auton kilometrikustannus. Kilometrikustannus kerrotaan metsätalouteen liittyvillä ajokilometreillä ja saatu summa merkitään metsätalouden matkakuluiksi. (Jauhiainen, 2014, 35.)

Vain metsänomistajan matkakulut ovat vähennyskelpoisia. Vieraan matkakulut voidaan kuitenkin vähentää verotuksessa silloin, kun ne on korvattu tälle matkalaskun perusteella. (Jauhiainen, 2014, 35-36.)

Metsätalouteen liittyvän vähennyskelpoisen matkan aiheena voi olla metsässä käynti, jonka ei välttämättä tarvitse sisältää metsätöitä vaan voi olla esimerkiksi metsätilan kunnon tarkastamista, puukaupan teko, metsänhoitoyhdistyksen toimistossa asiointi, metsäkurssille osallistuminen tai maatalousnäyttelyssä käynti. Myös erilaisten opintomatkojen kustannukset ovat vähennyskelpoisia. Jos metsänomistaja lähtee ulkomaan matkalle, johon sisältyy metsäohjelmaa, ovat ne vähennyskelpoisia metsäpäivien osalta. Tällaisessa tapauksessa metsänomistajan on kuitenkin oltava valmiina perustelemaan verottajalle, kuinka ulkomaanmatka liittyy metsätalouden harjoittamiseen. (Jauhiainen, 2014,38.)

Metsätalouteen liittyvään kirjanpitoon on hyvän tavan mukaista liittää ajopäiväkirja, jossa selviää matkan päivämäärä, aihe ja kilometrimäärä. Jos metsänomistajalla on matkoja, jotka ovat suuntautuneet muualle kuin omaan metsään, voi näistä matkoista tehdä kilometrivähennyksien lisäksi päivä-

rahavähennyksen. Tällöin matkan on kuitenkin oltava pituudeltaan vähintään 15 kilometriä. Vähennyksen voi saada, jos työpäivällä on ollut pituutta yli 6 tai 8 tuntia. Jos matkasta kirjataan päivärahavähennys, vaaditaan siihen myös matkustusaika. (Jauhiainen, 2014, 38.) Vuonna 2015 päiväraha on 14,00 euroa yli kuuden tunnin matkalta ja 26,00 euroa yli 10 tunnin matkalta (Verohallinto, 2015). Yhtymän ja kuolinpesän verotuksessa osakkaiden henkilökohtaisesti maksamat menot vähennetään yhteisinä menoina verolomakkeella 2C (Metsävero-opas, 2014, 13).

### **Palkkauskulut**

Palkkausmenot sivukuluineen kirjataan muistiinpanoissa erilleen metsätalouteen liittyvistä muista menoista. Veroilmoituksessa ne ilmoitetaan lomakkeella 2C niille varatussa omassa kohdassa. (Metsävero-opas 2014, 9.)

Metsäverotuksessa vähennyskelpoisia palkkauskuluja ovat kaikki metsätalouden vieraiden työntekijöiden palkkauksesta aiheutuneet kulut. Perheen jäsenten palkkauskulut eivät kuitenkaan ole vähennyskelpoisia, paitsi jos töissä ollut lapsi on ollut yli 14-vuotias työskennellessään metsätalalla. Myös omat ja perheenjäsenten metsätalouden pakolliset eläkevakuutusmaksut ovat vähennyskelpoisia. (Taloustaito, 2014,55.) Metsänomistajan oma työ on vähennyskelpoista vain hankintakaupassa (Jauhiainen, 2014, 32).

Työstä maksettava korvaus maksetaan laskun mukaan silloin, kun työn tekee yrittäjä. Tällöin metsänomistaja maksaa vain yhden laskun ja yrittäjä itse vastaa kaikista oheiskuluista ja arvonlisäverotilityksistä. (Jauhiainen, 2014, 33.)

### **Metsävähennys**

Metsävähennyksen voi tehdä sellainen metsänomistaja, joka on hankkinut tilan 1.1.1993 jälkeen. Metsävähennyspohjan arvo on 60 prosenttia metsätilan hankintahinnasta eli käytännössä se tarkoittaa 100 000 euroa maksaneen metsätilan kohdalla sitä, että siitä voidaan saada 60 000 euroa pääomatuloja verovapaasti. (Jauhiainen, 2014, 53.)

Metsävähennyksen voi tehdä sellaisen tilan pääomatuloista, jossa tila on hankittu vastikkeellisesti. Myös vastikkeettomasti saadun (esim. perityn) metsän tuloista voi tehdä metsävähennyksiä, jos edellinen omistaja on ollut siihen oikeutettu ja metsävähennystä on jäänyt käyttämättä. Metsävähennyksen teolla ei ole aikarajaa, mutta se on yleensä kannattavaa hyödyntää heti, kun se on mahdollista. (Jauhiainen, 2014, 53, 56.)

Metsävähennys on metsänomistajakohtainen, mutta jos metsätilan omistavat puoliset tai yhtymä, on metsävähennys aina 2C-veroilmoituskohtainen. Jos metsänomistajalla on useampi metsävähennyskelpoinen metsätila, lasketaan metsävähennyspohjat yhteen. Tätä yhteenlaskettua metsänvähennyspohjaa voi käyttää vapaasti minkä tahansa hänen omistamansa metsävähennyskelpoisen tilan tulojen vähennyksenä. Laskettaessa metsänvähennyksen suuruutta, on kuitenkin muistettava, että metsävähennysoikeus määräytyy vuoden lopun tilanteen mukaan eli metsätilan arvo, joka on myyty vuoden aikana, on vähennettävä käytettävästä metsävähennyspohjasta. (Jauhiainen, 2014, 53, 57.)

Metsävähennykseen oikeuttavia tuloja ovat puun myyntitulot, vakuutuskorvaukset, hirvivahinkokorvaukset, kemera-tuet ja omaan käyttöön otetun puun arvo. Metsävähennykselle on asetettu raja-arvot: enimmillään metsävähennys saa olla yhden vuoden aikana 60 prosenttia kyseisen vuoden pääomatuloista ja vähintään 1 500 euroa. Pienimpään vähennykseen on pääomatuloja oltava siis 2 500 euroa ( $0,60 \times 2\,500 = 1\,500$ ). Vähennyksiä voi tehdä niin kauan, kuin käytettävissä oleva metsävähennys loppuu. On kuitenkin muistettava metsävähennyksen minimiraja, sillä esimerkiksi, jos metsävähennystä jää käyttämättä vain 1 400 euroa, ei sitä voi enää vähentää seuraavina vuosina. (Jauhiainen, 2014, 53, 55.)

### **Meno- ja tuhovaraus**

Metsänomistaja saa muodostaa puun myyntituloverotuksessa menovarauksen. Koska metsätilan omistamisen luonteeseen kuuluu se, ettei tuloja tule joka vuosi, mutta menoja muodostuu kuitenkin käytännössä vuosittain, voidaan menovarausta käyttää tällaisissa tilanteissa hyödyksi. Sen käyttäminen ei ole kuitenkaan välttämätöntä eikä sillä ole merkitystään, jos puukauppoja tehdään säännöllisesti. Kuolinpesän on kuitenkin kannattavaa tehdä menovaraus, koska se ei voi vähentää metsätalouden kuluja alijäämähyvityksen kautta, kuten muut metsänomistajat. (Jauhiainen, 2014, 51.)

Käytännössä menovarauksen avulla voidaan siirtää 15 prosenttia verovuoden metsätalouden pääomatuloja verotettavaksi myöhempään ajankohtaan (Metsävero-opas 2014, 10). Menovaraus laskeaan metsätalouden pääomatuloista metsävähennyksen tekemisen jälkeen, mutta ennen sinä vuonna vähennettävien kulujen ja poistojen vähentämistä. Menovarausta ei voi tehdä metsätalouden koneiden ja rakennusten luovutusvoitoista. (Taloustaito, 2014, 56.) Metsänomistaja saa valita tulouttamisvuoden vapaasti, mutta kuitenkin siten, että menovaraus on käytetty seuraavan neljän vuoden aikana. Entisen Oulun ja Lapin läänin alueella aikaraja on kuitenkin kuusi vuotta. (Metsävero-opas 2014, 10.)

Menovaraus tuloutetaan veronalaiseksi metsätalouden tuloksi lomakkeen 2 C kohdassa 6.1. Metsätulojen hankinnasta aiheutuneet menot, joihin menovarausta saa käyttää, vähennetään metsätalouden tuloista. Poistoina vähennettävistä menoista saa kattaa vain vuotuista poistoa vastaavan määrän. Mikäli metsätalouden menoja ei ole ollut niin paljon kuin varausta, tulee käyttämättömästä varauksesta verotettavaa tuloa varauksen viimeisenä käyttövuonna. (Taloustaito, 2014, 56.)

Tuhovaraus muodostetaan vakuutus- ja muista vahingonkorvauksista. Tuhovarauksen tekemiseen ei ole annettu mitään kiinteää prosenttiosuutta, vaan sen suuruus on määritelty siten, että se saa olla tuhoutuneen metsän arvioitujen kunnostuskustannusten suuruinen. Tuhovarauksen tulouttaminen tapahtuu samalla tavoin menovarauksen tulouttaminen. (Metsävero-opas 2014, 10.) Selvitys varauksen perusteista pitää säilyttää metsätalouden muistiinpanoissa (Taloustaito, 2014, 56).

### **Poistot**

Poistomenoihin kirjataan koneiden, rakennusten sekä ojien ja teiden hankintakuluista tehtävät vuosittaiset vähennykset. Poistot tehdään vuotuisina siinä tapauksessa, kun hankintameno ylittää 200

euroa ja hyödykkeen arvioitu taloudellinen käyttöikä on yli kolme vuotta. (Metsävero-opas 2014, 10.) Pääsääntöisesti poistot kannattaa tehdä maksimisuuruusina joka vuosi. Tarpeen mukaan poistoprosenttia voi kuitenkin pienentää tai vaihtoehtoisesti jättää kokonaan tekemättä jonain vuonna. Tällaisia tilanteita, joissa poistojen pienentäminen tai tekemättä jättäminen olisi taloudellisesti järkevää, on kuitenkin harvoin olemassa. (Jauhiainen, 2014, 30-31.)

Ensimmäinen poisto voidaan tehdä sinä vuonna, kun hyödyke on otettu käyttöön. Sillä ei ole merkitystä, milloin hyödykkeestä maksettava maksu suoritetaan. Esimerkiksi osamaksulla ostetusta koneesta, josta on vielä osa hankintahinnasta maksamatta, mutta joka on otettu käyttöön loppuvuonna 2014, voidaan tehdä poisto vielä vuoden 2014 aikana. Teistä ja ojituksista poistot kuitenkin aloitetaan vasta niiden valmistumisvuonna. (Jauhiainen, 2014, 44.)

Poisto voidaan tehdä kokonaisuudessaan silloin, kun menojäännöstä on jäljellä alle 200 euroa. On kuitenkin muistettava, että poistot on tehtävä sen vuoden joulukuun 31. päivän tilanteen mukaan eikä esimerkiksi koneesta, joka on myyty saman vuoden heinäkuussa, saa enää sille vuodelle merkittä vuosittaista poistoa. (Jauhiainen, 2014,44.)

Vuosipoisto on 15 prosenttia, kun puhutaan kunnostusojituksista tai metsäteiden rakennuksista. Poistomenettelyyn soveltuvia tie- ja kunnostusojitusmenoja ovat yleensä kemera-tuella toteutetut tiet ja kunnostusojitukset. Vähäiset kustannukset, esimerkiksi muutaman satunnaisen ojan teon kulut, voidaan vähentää yhdellä kerralla vuosikuluina. (Jauhiainen, 2014, 44-45.)

#### 4.5 Arvonlisäverotus

Arvonlisävero on metsänomistajalle taloudellinen läpikulkuerä. Se alentaa verotusta, koska arvonlisäverollinen metsänomistaja saa kaikki arvonlisäverot edukseen sataprosenttisesti. Puukauppojen arvonlisävero on 24 prosenttia. Puun ostaja lisää arvonlisäveron puun verottoman hinnan päälle ja tilittää sen metsänomistajalle puukaupan yhteydessä. Metsänomistaja kirjaa arvonlisäverot omiin muistiinpanoihinsa, vähentää siitä metsätalouden menoihin liittyvät arvonlisäverot ja tilittää ylimenevän osan valtiolle. (Metsävero-opas 2014, 15.) Jos menojen arvonlisäverot ovat suuremmat kuin tulojen, maksaa valtio tällöin metsänomistajalle erotuksen veronpalautuksena (Jauhiainen, 2014, 69).

Metsänomistajat eivät ole automaattisesti arvonlisäverovelvollisia. Se tulee pakolliseksi vasta, kun metsänomistajan vuosittaiset myynnit ylittävät 8 500 euron rajan. Myös ne, joilla myynti jää alle tuon rajan, voivat ilmoittautua arvonlisäverovelvollisiksi, sillä siitä on pääosin hyötyä. Hyöty näkyy siten, että silloin metsänomistaja saa maksamistaan palveluista ja tuotteista arvonlisäverot palautuksena takaisin. Maksetut arvonlisäverot saa siis aina takaisin riippumatta siitä, onko tuottoja tullut lainkaan kyseisenä verovuonna. (Jauhiainen, 2014, 67, 69.)

Kuten aiemmin kerrottiin, metsänomistajan on ilmoitauduttava arvonlisävelvolliseksi, kun hänen saamansa metsätalouden tulot ylittävät 8 500 euron rajan (Metsävero-opas 2014, 15). Ilmoittautuminen tehdään Y-lomakkeella. Y-lomakkeita on kahdenlaisia: Y3-perustamisilmoitus ja Y6-



muutosilmoituslomake. Y3-lomakkeella ilmoittautuvat arvonlisäverovelvollisiksi sellaiset metsänomistajat, joilla ei ole Y-tunnusta. Ne, joilla Y-tunnus on, ilmoittautuvat Y6-lomakkeella. (Verohallinto, 2014.)

Ilmoittautuminen arvonlisäverorekisteriin täytyy tehdä ennen verollisen toiminnan aloittamista. Lopettamisesta on tehtävä välittömästi ilmoitus Verohallinnolle Y6-lomakkeella. (Verohallinto, 2014.)

Arvonlisäveroista laaditaan kausiveroilmoitus 2.3. mennessä. Samaan ajankohtaan mennessä on myös maksettava verotilille valtiolle palautettavaksi jäävän arvonlisäveron osuus. Jos metsänomistaja on yrittäjänä velvollinen laatimaan kausiveroilmoituksen kuukausittain tai neljännesvuosittain, on se tehtävä myös metsätalouden osalta. (Verohallinto, 2014.)

Yritysten ja alkutuottajina arvonlisäverollisten käytössä on ollut verotili vuoden 2010 alusta alkaen. Verotilillä näkyvät kaikki maksettavat ja palautettavat oma-aloitteisesti käsiteltävät maksut. Verotili ei ole sellainen tili, jonne rahat jäisivät pidemmäksi aikaa. Esimerkiksi metsänomistajalle palautuva arvonlisävero maksetaan hänen omalle tililleen, mutta siitä jää myös suoritus näkymään verotilille. Verotilille voi myös maksaa ennakoon esimerkiksi puukaupoista muodostuneen arvonlisäveron. Tällöin sille maksetaan 0,5 prosentin korko varsinaiseen maksupäivään eli 2.3. saakka. (Jauhiainen, 2014, 72.)

Jos metsätila myydään tai metsänomistaja tahtoo muutoin lopettaa arvonlisäverovelvollisuuden, tapahtuu muutos lopettamisilmoituksella. Lopettamisajankohdalla ei ole ennalta määriteltyä päivää vaan sen voi valita vapaasti, yleensä se on kuitenkin esimerkiksi metsätilan myyntipäivä. Lopettamisajankohta voidaan asettaa kuitenkin myös myöhemmäksi ajankohdaksi, jos on esimerkiksi odotettavissa metsätilan myynnin jälkeen tulevia puukaupparakkeja. On järkevää, ettei arvonlisäverovelvollisuutta lopeteta ennen kuin kaikki maksut on varmasti saatu. (Jauhiainen, 2014, 75.)

Jos metsänomistaja ei ole arvonlisäverovelvollinen, ilmoittaa hän arvonlisäverot yhdessä metsätalouden menojen kanssa lomakkeella 2C (Metsävero-opas 2014, 5).

#### 4.6 Metsätalouden veroilmoituksen antaminen

Metsätalouden veroilmoituksen palautusaika määräytyy sen mukaan, onko verovelvollinen arvonlisäverollinen vai ei.

Verovelvollisen ei tarvitse antaa jokaisesta metsätilastaan erikseen veroilmoitusta, vaan tiedot voi antaa kootusti yhdellä lomakkeella (Taloustaito, 2014, 52).

#### **Metsänomistajat, jotka ovat arvonlisäverovelvollisia**

Metsää omistavat luonnolliset henkilöt, verotusyhtymät ja kuolinpesät saavat esitetyt metsätalouden veroilmoituksen 2C postitse tammikuussa. Kyseinen lomake täytyy palauttaa vain silloin, jos metsänomistajalla on metsätalouden tuloja ja menoja tai varauksiin ja metsävähennyksiin liittyviä

tietoja. Vuonna 2015 metsätalouden veroilmoitus on pitänyt palauttaa 2.3. mennessä. (Verohallinto, 2015.)

Arvonlisäverotiedot ilmoitetaan erikseen kausiveroilmoituksella, joka on myös pitänyt palauttaa 2.3. mennessä vuonna 2015. Kausiveroilmoitus tulee täyttää ja palauttaa, vaikka verovuoden aikana ei olisi ollutkaan arvonlisäverollisia ostoja tai myyntejä. (Verohallinto, 2015.)

Metsänomistaja saa oman henkilökohtaisen esitätetyn veroilmoituksensa maalis-huhtikuusta, josta hänen tulee tarkistaa kaikki häntä koskevat tiedot. Mikäli tiedoissa on virheitä, tulee se palauttaa takaisin Verohallintoon korjattuna joko 7.5. tai 13.5. mennessä (vuonna 2015). Jos metsänomistaja ei palauta esitätettyä veroilmoitusta määräaikaan mennessä, katsotaan tällöin sen olevan totuudenmukainen. (Verohallinto, 2015.)

### **Metsänomistajat, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia**

Mikäli metsänomistaja ei ole arvonlisäverovelvollinen, tulee hänen antaa metsätalouden veroilmoitus (2C-lomake) yhdessä henkilökohtaisen esitätetyn veroilmoituksen kanssa joko toukokuun 7. tai 13. päivänä. Tällöin metsänomistajan on ilmoitettava metsätalouden menot arvonlisäverollisina metsätalouden veroilmoituksella. Mikäli metsänomistajalla ei ole metsätalouteen liittyviä tuloja tai vähennykseen oikeuttavia menoja eikä metsävähennykseen tai varauksiin ilmoitettavia tietoja, voi ilmoituksen jättää palauttamatta. (Verohallinto, 2015.)

Myös metsänomistajan, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen, tulee tarkistaa oma henkilökohtainen esitätetty veroilmoituksensa ja tehdä tarvittaessa vaadittavat muutokset. Mikäli muutoksia ei tarvitse tehdä, voi veroilmoituksen jättää palauttamatta, jolloin sen katsotaan olevan totuudenmukainen. (Verohallinto, 2015.)

### **Kuolinpesä tai verotusyhtymä metsänomistajana**

Kuolinpesää kohdellaan verotuksessa erillisenä verovelvollisena, joka täyttää vain yhden yhteisen metsäveroilmoituksen (2C) ja kausiveroilmoituksen. Kuolinpesän kaikki osakkaat vastaavat veroilmoituksen antamisesta. (Verohallinto, 2015.) Verotusyhtymän omistaessa metsäkiinteistön veroilmoituksen antamisesta vastaavat yhtymän osakkaat (Taloustaito, 2014, 52).

Verotusyhtymä, joka on kahden tai useamman henkilön yhdessä muodostama yhteenliittymä, täyttää yhtymästä yhden yhteisen metsäveroilmoituksen ja kausiveroilmoituksen (Verohallinto, 2015). Lisäksi heidän tulee lomake numero 36, jolla selvitetään osakkaita koskevat tiedot sekä osakkaiden osuudet yhtymästä. Tästä poikkeuksen tekevät ainoastaan puoliset, joista toinen omistaa yhdessä omistetun metsätilan lisäksi täysin erillisen, pysyvästi itsenäisesti hallitun metsätilan. Tällöin he antavat verotusyhtymäilmoituksen lisäksi omat ilmoituksensa. (Taloustaito, 2014, 52.) Verotusyhtymissä metsätalouden tulot ja menot lasketaan yhtymäkohtaisesti, mutta tulot jaetaan verotettavaksi osakkaiden tuloina (Verohallinto, 2015).

Mikäli kuolinpesä tai metsäyhtymä on arvonlisäverovelvollinen, tulee heidän antaa kuolinpesän tai yhtymän nimissä kausiveroilmoitus, vaikka kalenterivuonna ei olisikaan ollut arvonlisäverollisia ostoja tai myyntejä (Verohallinto, 2015).

Kuolinpesän ja metsäyhtymän metsätalouden veroilmoitus ja kausiveroilmoitus tulee palauttaa viimeistään 2.3.2015 mennessä. Arvonlisävero tulee myös maksaa Verohallinnolle 2.3.2015 mennessä. (Verohallinto, 2015.) Puolisot jättävät veroilmoituksensa samaan aikaan, riippuen siitä kumman puolisosta pitää jättää veroilmoituksensa aikaisemmin (Taloustaito, 2014, 52).

#### 4.7 Omistajanvaihdoksen verotus

Metsätilan omistajanvaihdoksessa voi veroseuraamuksia tulla sekä luovuttajalle että vastaanottajalle. Jos tila myydään, tulee myyjälle maksettavaksi veroja luovutusvoittojen perusteella, kun taas ostaja joutuu yleensä maksamaan varainsiirtoveroa. Kun tila myydään, vähennetään viimeisen vuoden alijäämä ansiotulojen veroista. Jos tappioita on syntynyt aikaisempina vuosina, voidaan ne vähentää syntymävuotta seuraavan 10 vuoden aikana muista pääomatuloista, eli metsätaloudesta syntyneet tappiot on mahdollista vähentää vielä senkin jälkeen, kun omistuksesta on luovuttu. Jos myytävän tilan omistajana on kuolinpesä, ei tappioita voida vähentää. Jos kuolinpesä haluaa saada tappiot vähennettyä, tulee pesä muuttaa verotusyhtymäksi, jolloin tappiot siirtyvät osakkaiden verotukseen. (Jauhiainen, 2014, 81.)

Kun tila myydään, syntyy myyjälle yleensä luovutusvoittoa, jonka verokohtelu on samanlainen kuin pääomatuloilla, eli voitosta menee veroa joko 30 tai 33 % riippuen voittojen määrästä. Luovutusvoiton määrä saadaan, kun metsätilan myyntihinnasta vähennetään sen hankintahinta ja mahdollisen myyntikulut. Laskennassa voidaan käyttää myös hankintameno-olettamaa, jolloin myyntihinnasta vähennetään 20 %, jos tila on ollut myyjän omistuksessa alle 10 vuotta. Jos myyjä on omistanut tilan yli kymmenen vuotta, on hankintameno-olettama 40 % myyntihinnasta. Jos tila on saatu perintönä tai lahjoituksena, tilan arvona käytetään perintö- tai lahjaverotusarvoa tai hankintameno-olettamaa. Jos tila myydään lähisukulaisille, eli lapsille, lapsenlapsille tai sisaruksille, ei luovutusvoitoista tarvitse maksaa veroa, jos myyjä on omistanut tilan yli 10 vuotta. (Jauhiainen, 2014, 82.)

Metsätilan myynnistä voi syntyä myös luovutustappioita, jos myyntihinta on alhaisempi kuin hankintahinta. Tappiota voi syntyä vain silloin, kun laskennassa käytetään todellista hankintahintaa, eli hankintameno-olettamaa käytettäessä luovutustappioita ei voi syntyä. Luovutustappiot on mahdollista vähentää niiden syntymävuotta seuraavan tai kolmen tai viiden vuoden aikana syntyvistä luovutusvoitoista. (Jauhiainen, 2014, 83.)

Kun metsätila myydään, tulee verottajalle tehdä luovutusvoittoveroilmoitus, joka pitää toimittaa viimeistään normaalin veroilmoituksen yhteydessä. Ilmoitus tehdään verolomakkeella 9, johon ilmoittaja tekee itse laskelman luovutusvoitoista tai – tappioista. Laskelmassa voidaan käyttää joko todellista hankintahintaa tai hankintameno-olettamaa sen mukaan kumpi on myyjälle edullisempi. (Jauhiainen, 2014, 82.)

### **Perintö- ja lahjaverotus**

Perunkirjaan tehtävässä laskelmassa metsätilan arvo lasketaan sen käyvän arvon mukaisesti. Käypä arvo tarkoittaa samaa kuin omaisuuden sen hetkinen luovutushinta. (Perintö- ja lahjaverolaki, 1940/378, 9§.) Verottaja voi kuitenkin arvostaa metsätilan korkeammaksi kuin mitä perunkirjassa mainitaan. Verottaja on julkaissut verkkosivuillaan ohjeet varojen arvostusta varten. Arvostuksessa ensisijaisena selvityksenä voidaan pitää metsänhoitoyhdistyksen laatimaa arviota. Jos arvioita ei ole tehty, käytetään arvonmäärityksessä verottajan laatimia taulukoita. (Jauhiainen, 2014, 78.)

Perinnönsaajat joutuvat maksamaan perintöveroa, jos perityn omaisuuden arvo on vähintään 20 000 euroa. Perintö- ja lahjaverotuksen suuruuteen vaikuttavat perinnön määrä ja perinnönsaajan asema suhteessa perittävään. Veroluokkia on kaksi: ensimmäiseen kuuluvat kaikki perinnönjättäjän tai lahjanantajan suoraan ylenevässä tai alenevassa polvessa olevat sukulaiset ja aviopuoliso sekä hänen ylenevässä tai alenevassa polvessa olevat sukulaiset. Toiseen veroluokkaan kuuluvat kaikki muut perinnön ja lahjansaajat. Perintö- ja lahjaverotuksen määrä selviää liitteistä (LIITE 2) löytyvästä taulukosta. (Jauhiainen, 2014, 78.)

#### 4.8 Verotuksen oikaisu

Jos verovelvollinen ei ole tyytyväinen verotuspäätöksiin, voi hän hakea niihin muutosta. Selkeiden virheiden kohdalla riittää yleensä yhteydenotto verovirkailijaan. Muissa tapauksissa muutokseen vaaditaan oikaisuvaatimus tai viime kädessä valitus hallinto-oikeuteen. (Jauhiainen, 2014, 88.)

Keväällä verovelvolliselle toimitettava esitäytetty veroilmoitus sisältää suurimman osan verotustiedoista, mutta tulojen ja pidätettyjen ennakoiden määrä on suositeltavaa tarkistaa huolellisesti. Metsätalouden tulos näkyy esitäytetyllä lomakkeella, josta kannattaa tarkistaa se, että tulos on merkitty oikein ja että korot ja metsätalouden ennakot on merkitty lomakkeeseen. On mahdollista, että tietoja ei ole merkitty esitäytettyyn lomakkeeseen, mikä voi johtua veroilmoituksen epäselvyyksistä. Tässä tapauksessa verovirasto lähettää metsänomistajalle lisäselvityspyynnön kesällä. (Jauhiainen, 2014, 88.)

Metsänomistaja voi hakea muutosta verotukseen tekemällä oikaisuvaatimuksen verotuksenoikaisulautakunnalle. Oikaisuvaatimus on tehtävä kirjallisesti ja allekirjoitettuna. Verohallinto on laatinut oikaisua varten erillisen lomakkeen (3308), mutta oikaisua voi hakea myös itse laaditulla vapaamuotoisella lomakkeella. Vaatimuksessa tulee ilmetä seuraavat asiat: muutoksenhakijan nimi ja kotikunta, minkä verovuoden verotukseen muutosta haetaan, miten verotusta vaaditaan muutettavaksi sekä perusteet, joiden pohjalta muutosta vaaditaan. Tämän lisäksi mukaan tulee liittää se verotuspäätös, johon muutosta haetaan sekä asiakirjat, joihin oikaisuvaatimuksessa vedotaan. Oikaisuvaatimuksen liitteeksi voi lisätä esimerkiksi metsänhoitoyhdistyksen lausunnon omaa näkemystä tukemaan. (Verohallinto, 2013.)

Oikaisuvaatimus on toimitettava viiden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Arvonlisäverotuksen kohdalla valitusaika on ainoastaan kolme vuotta (Jauhiainen 2014, 90). Määräajan jälkeen toimitetut oikaisuvaatimukset ovat mitättömiä. Vaikka verovelvollinen olisikin hakenut muutosta verotukseen, määrätyt verot tulee maksaa määräaikaan mennessä. Jos muutoksenhakija ei ole tyytyväinen oikaisulautakunnan antamaan päätökseen, voi hän hakea muutosta hallinto-oikeudesta. Hallinto-oikeuden tekemään päätökseen voi hakea muutosta korkeimmasta hallinto-oikeudesta, jos korkein hallinto-oikeus antaa siihen suostumuksen. (Verohallinto, 2013.)

Valtion ja kuntien puolesta verotusta valvovat veroasiamiehet, jotka voivat tehdä valituksen, jos heidän mielestään verotuksessa on tapahtunut virhe, jonka johdosta verojen määrä on jäänyt liian alhaiseksi. Verovelvollisella on oikeus laatia vastine valituksen sisällöstä. Vastinetta laadittaessa on suositeltavaa käyttää asiantuntijoiden apua, sillä veroviranomaisten tekemissä valituksissa haetaan yleensä ratkaisua epäselviin rajatapauksiin. (Jauhiainen, 2014, 90.)

Jos verotuksessa on sattunut virhe, voidaan verotusta oikaista verohallinnon aloitteesta joko yhden, kahden tai viiden vuoden kuluessa virheen laadusta riippuen. Jos metsänomistajalle on määrätty liikaa veroja, verohallinto oikaisee verotuksen. Verovelvollisen hyväksi tehtävä oikaisu on tehtävä viiden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Jos lainmukainen vero on jäänyt määräämättä tai metsänomistaja on jäänyt verottamatta, verohallinto oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi. (Verohallinto, 2013.)

## 5 CASE KIINTEISTÖYHTYMÄ X

Metsätila, jota tässä työssä käsittelemme, sijaitsee Sisä-Savossa. Metsätila on kooltaan 45 hehtaaria ja sen omistaa kiinteistöyhtymä, jonka osakkaisiin kuuluu kaksi veljestä. Tila ostettiin vuonna 2003 45 000 euron hintaan. Metsänomistajat ovat hyvin omatoimisia metsänhoitotöiden suhteen eivätkä he ole ostaneet metsänhoitopalveluita.

Kiinteistöyhtymällä ei ole olemassa erillistä kirjanpitoa metsätilan tuloista ja menoista. Tätä perusteltiin sillä, ettei tapahtumia ollut niin runsaasti, että siihen olisi haluttu panostaa. Lisäksi osaamisen puute oli yksi tekijä siinä, ettei voimassa olevaa kirjanpitoa ollut. Nykyinen kirjanpito toteutettiin paikallisen tilitoimiston avustuksella jonne metsänomistajat veivät verovuoden kuitit aina vuoden loppupuolella. Tarkasteltaessa tasekirjoja huomattiin, että esimerkiksi kaikista matkakuluista ei oltu pidetty kirjaa eikä kaikkien polttoainekulujen kuitteja oltu säilytetty.

Metsätilalla oli 11 vuoden aikana ollut kaksi uudistushakkuuta sekä tietenkin näille paikoille oli toteutettu uudistamista. Tien varteen oli myös tehty yksi uusi metsäautotiepaikka, koska edellinen oli jouduttu luovuttamaan pois uuden sähkökaapelin tieltä. Tämän hetkisiä työtarpeita metsätilalla oli harvennushakkuu, joka olisi suoritettava muutaman vuoden kuluessa.

Metsäyhtymän toiveena oli, että opinnäytetyössä toteutettaisiin heille kirjanpitopohja, jota olisi helppo ylläpitää ja josta olisi nopeaa poimia esimerkiksi veroilmoitukseen tarvittavat asiat.

Kun ryhdyimme suunnittelemaan kirjanpitotaulukkoa, meillä oli jo valmiina ajatus siitä, että hyödyntäisimme Excel-tilukkolaskentaohjelmaa. Yhtymän jäsenet kertoivat meille alkupalaverissa, että kyseinen ohjelma oli heille tuttu jo heidän omista päivätoistään ja toiveena olikin, että voisimme hyödyntää sitä sen helppouden vuoksi. Me suunnittelijan roolissa olimme samaa mieltä ajatellen myös tulevaisuutta ja sitä hetkeä, kun taulukon laskentakaavoja pitäisi muuttaa muokattujen vero-ohjeiden myötä. Lisäksi ohjelman täyttäminen eri tietokoneilta eri aikoihin onnistuisi esimerkiksi pilvipalvelun kautta.

Taulukoiden laatiminen toteutui nopeasti sen jälkeen, kun olimme tutustuneet metsätalouden tuloihin ja menoihin. Ensin valmistui taulukko matkakuluja varten. Hyödynsimme taulukkoa laatiessamme OP-Pohjolan Metsävero-oppaan taulukkoesimerkkiä. Liitimme taulukkoon laskentakaavat, joiden avulla nopeutamme metsänomistajien kirjaamistyötä ja minimoimme virhemahdollisuuksia. Piilotimme laskentakaavat salasanan taakse, jotta laskentakaavoja ei pääsisi vahingossa muuttamaan.

Metsätalouden tulot ja menot taulukoita laatiessa haimme mallia sekä internetistä että metsävero-oppaasta. Näissä taulukoissa päätimme, että manuaalinen tapa täyttää taulukkoa olisi paras mahdollinen. Käytännössä metsänomistaja kirjaa kuitin saatuaan menosta tai tulosta kuitin päivämäärän, kirjaa taulukkoon jonkin selitteen, esimerkiksi "terä raivaussahaan", kirjaa verottoman hinnan määrän omaan sarakkeeseensa ja arvolisäveron määrän omaan sarakkeeseen.









## 6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Metsätilan kirjanpito ja sen verotus eivät ole liiketalouden alalla yleisiä opinnäytetyön aiheita. Kuitenkin se koskettaa suurta osaa suomalaisista jossain vaiheessa heidän elämäänsä. Meidän oma lähtökohtamme tämän aiheen valintaan tuli omasta tarpeestamme, koska koimme aiheen olevan mielenkiintoinen ja hyödyllinen sekä meille että myös työssä mainitulle metsäyhtymälle. Opinnäytetyö on tarjonnut tekijöilleen mahdollisuuden soveltaa koulussa oppimaansa tietoa metsätilan kirjanpitoon, mutta on myös vaatinut tiedon selvittämistä ja sen jäsentämistä metsäverotuksen osalta.

Metsänomistajan tulee pitää kirjaa metsätilansa tuloista ja menoista. Helpoin tapa tähän on ylläpitää kirjanpitoa mahdollisimman reaaliaikaisesti ja merkitä menon tiedot tarpeeksi yksityiskohtaisesti. Hyvin kootuista tiedoista on lopulta nopeaa ja helppoa poimia tarvittavat tiedot täytettäessä vuosittaisista metsätilan veroilmoitusta.

Vaikka opinnäytetyössä mainittu metsätila olikin ostettu vapailta kiinteistömarkkinoilta ja sen omistusmuotona on yhtymä, päätimme käsitellä opinnäytetyössä laajemmin metsätilan perintää ja hallitua sukupolvenvaihdosta sekä yhteismetsää omistusmuotona. Näin tehtiin siitä syystä, että nykyään yhä useampi metsätila siirtyy uudelle sukupolvelle näiden prosessien kautta ja tahdoimme, että opinnäytetyöstämme löytyisi myös tietoa näin ajankohtaisesta asiasta. Se seikka, että nykyään metsätilat siirtyvät perintäprosessissa useammalle kuin yhdelle perijälle, on nostanut vastaavasti yhteismetsän suosiota omistusmuotona. Yhteismetsä eroaa muista omistusmuodoista verotukseltaan ja hallinnoltaan niin paljon, että kyseinen omistusmuoto katsottiin tärkeäksi käsitellä muita omistusmuotoja laajemmin.

Yhteistyöyhtymämme metsätilan menot ja tulot ovat pieniä eikä niitä lukumääräisesti ole paljon vuoden aikana. Yhtymän jäsenet kertoivat alkuhaastattelussa, etteivät he olleet valmiita käyttämään kirjanpitoon runsaasti aikaa ja toiveena olikin, että sen voisi toteuttaa jo ennalta tutulla Excel-ohjelmalla. Mielestämme toive oli hyvä, sillä Excel-ohjelma pilvipalvelun kautta mahdollistaisi molemmille helpon kirjanpidon seurannan, vaikka jäsenet asuvatkin useiden satojen kilometrien päässä toisistaan. Tavoitteiden saavuttamiseksi yhtymän jäsenten tulee sitoutua käyttämään heille suunniteltua taulukkopohjaa ohjeiden mukaisesti ja kirjaamaan siihen säännöllisesti metsätilan menot ja tulot.

Metsäverotuksen opiskeleminen avasi silmämme sen suhteen, kuinka tärkeää metsänomistajalle on ymmärtää menojen vähennysten merkitys ja se, kuinka yksityiskohtaisia ne ovat. Metsänomistaja, joka ei ole ottanut tarpeeksi selvää metsäverotuksesta ei todellakaan saa kaikkea hyötyä irti metsästään. Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on toimia jatkossa yhteistyöyhtymällemme tukena vuosittaista metsäveroilmoitusta laadittaessa. Laaditut Excel-taulukot ja teoriaosuuden sisältämä tieto antavat toisilleen tukea tarvittaessa.

Tämän työn tuotokset auttavat yhtymän jäseniä seuraamaan metsätilan kirjanpitoa kokonaisuutena ja helpottavat jatkossa budjettien laatimista. Hyödyntämällä työssä laadittuja taulukoita yhtymän jä-

senet voivat paremmin seurata vuosittaisia tuloja ja menoja ja suunnitella etukäteen jo seuraava vuotta. Lisäksi eri vuosien ja niiden kannattavuuden vertailu onnistuu helpommin.

Laadittujen taulukoiden ja tämän opinnäytetyön hyödyntämisen lisäksi suosittelisin yhtymän jäseniä käymään ajoittain metsätalouteen liittyvissä veroilmoissa ja muissa tapahtumissa, joista on mahdollista saada ajankohtaista tietoa verotusasioista.

Opinnäytetyöhön on haettu tietoa sekä kirjallisista että sähköisistä lähteistä. Haastattelujen käyttäminen aineistonhankinnassa olisi voinut olla hyödyllistä työn kannalta, sillä niiden avulla olisi voinut saada tarkempia vastauksia. Ilman haastatteluja kysymyksiin jouduttiin etsimään vastaukset jo valmiina olevista lähteistä, mutta haastattelujen avulla kysymyksistä olisi voinut muotoilla huomattavasti yksityiskohtaisempia ja soveltavampia.

Opinnäytetyötä tehdessä mieleemme nousi muutamia jatkotutkimusaiheita. Metsän kannattavuuden tarkastelu oli yksi mahdollinen jatkotutkimusaihe. Alun perin työmme pitikin olla tämän työn kaltainen, mutta se muuttui saatuaamme tiedon, ettei yhteistyössä olleella metsäyhtymällä ollut ollut kirjjanpitoa, jonka pohjalta työtä olisi ollut helppo tehdä. Työssä on kuitenkin sivuttu niitä seikkoja, joilla metsänomistaja voi vaikuttaa metsätilansa tuottoihin ja sen kasvun parantamiseen. Muita mahdollisia jatkotutkimusaiheita olisi esimerkiksi metsä sijoituskohteena, metsän omistusmuodot ja niiden erilainen verokohtelu.

Metsätalous ja metsäverotus olivat meille tekijöille aiheena melko tuntematon. Teoriatietoa aiheeseen liittyen löytyi helposti, vaikka huomasimmekin nopeasti, että muutamissa lähteissä asioita oli oiottu hyvin voimakkaasti ja jossain tapauksissa taas kirjojen kirjoittaja oli ollut hyvin pikkutarkka, jolloin kokonaisuuden hahmottaminen oli vaikeaa. Excel-taulukkojen laatiminen ei tuottanut juurikaan ongelmia, sillä niistä pyrittiin tekemään mahdollisimman yksinkertaiset.

Opinnäytetyömme tekeminen on opettanut meille paljon uutta suuremman kirjallisen työn tekemisestä. Oma asiantuntemuksemme metsätalouteen ja – verotukseen koskien on kasvanut huomasti verrattuna alkutilanteeseen, jolloin tietomme näistä asioista oli hyvin vähäinen. Koemme oman osaamisemme kehittyneen sen verran, että voisimme jatkossa toteuttaa itsenäisesti metsätalouden kirjanpidon ja vuosittaiset veroilmoitukset.

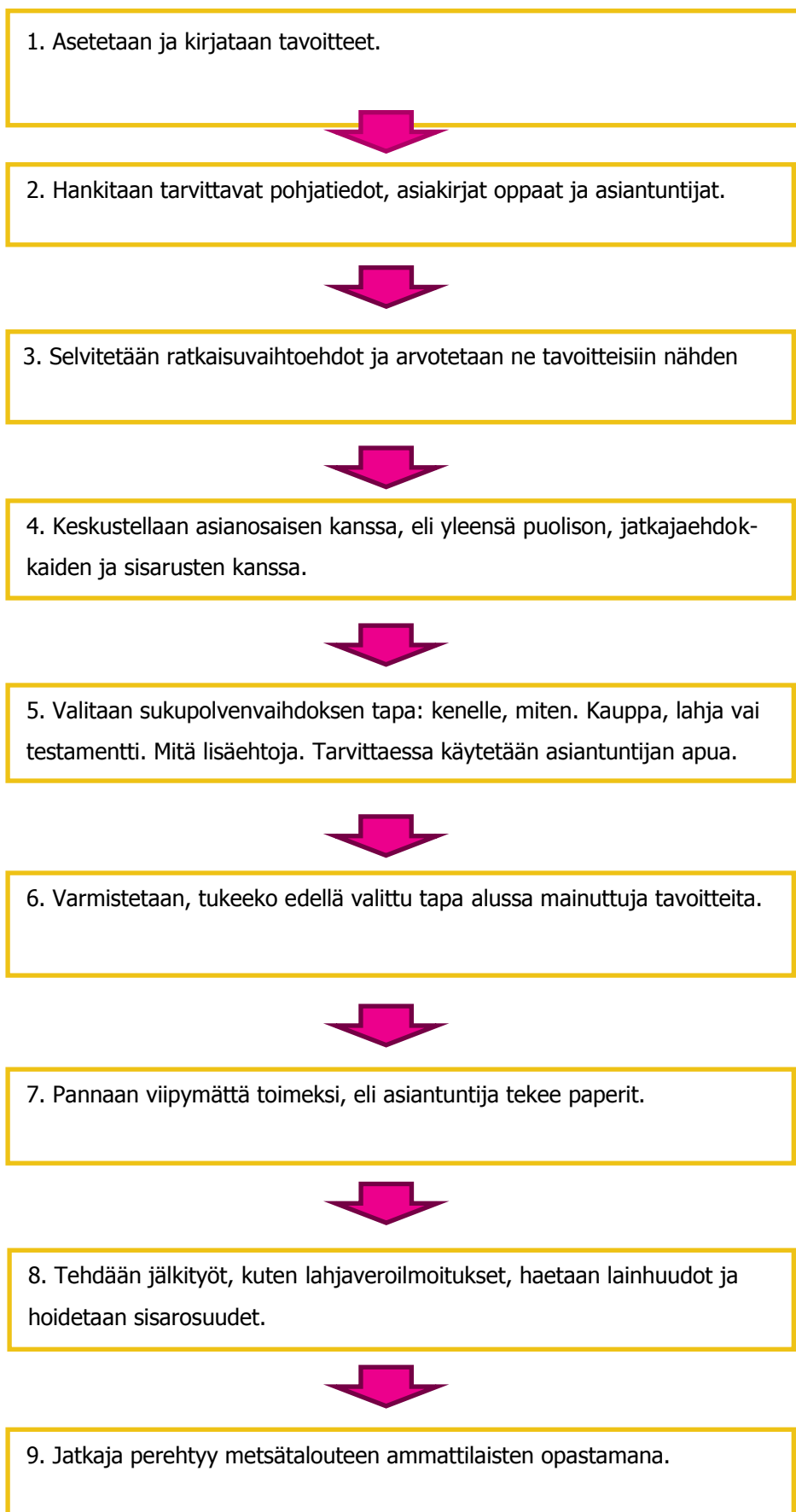
Työn kannalta ennakkoon asetetut tavoitteet saavutettiin kohtalaisesti. Aikataulutus ei pätenyt alkuperäisten suunnitelmien mukaan, sillä molempien tekijöiden kokoaikainen työssäkäynti hidasti prosessia. Lähdeaineiston suppeus aiheutti työlle omat haasteensa, sillä aiheesta ei ole kirjoitettu kovin monia kirjallisia teoksia ja lisäksi niissä kaikissa käsiteltiin aihetta samoista näkökulmista.

## LÄHTEET

- Aarre. Metsänomistajan hyötyopas. 2013. Joensuu: PunaMusta Oy.
- HAVIA, P. Yhteismetsä: perustaminen, hallinto, verotus. 2012. Metsätalouden kehittämiskeskus Tapio.
- HUOVINEN, J. Metsätulojen verotus. 2014. Taloustaito.
- KIVINIEMI, M. ja HAVIA, P. Perintömetsä - sukupolvenvaihdos ja yhteisomistus. 2010. Hämeenlinna: Kariston kirjapaino Oy.
- JAUHIAINEN, H. 2014. Metsäverokirja 2014. Porvoo: Paino Bookwell Oy.
- KUULUVAINEN, J. ja VALSTA L. 2009. Metsäekonomian perusteet. Helsinki: Hakapaino Oy
- LEHTO-ISOKOSKI, H. 2014. Perin metsää – mitä teen?. Taloustaito 3.12.2014.
- Luonnonvarakeskus. 2014. Metsäkiinteistöjen kauppahinnat. [Viitattu 22.7.2015]. Julkaisija Luonnonvarakeskus. Saatavissa: <http://www.metla.fi/metinfo/mo/metsakiinteistot.htm>
- Metsäkeskus. 2014. Metsätalouden tuet. [Viitattu 25.9.2014]. Julkaisija Metsäkeskus. Saatavissa: <http://www.metsakeskus.fi/metsatalouden-tuet>
- Metsäkeskus. 2014. Metsätilan arvon määrittäminen. [Viitattu 01.10.2014.] Julkaisija Metsäkeskus. Saatavissa: <http://www.metsakeskus.fi/metsatilan-arvon-maarittaminen>
- Metsäkeskus. 2014. Metsätilan omistus- ja hallintamuodot [Viitattu 30.1.2015]. Julkaisija Metsäkeskus. Saatavissa: <http://www.metsakeskus.fi/metsatilan-omistus-ja-hallintamuodot>
- Metsäkeskus. 2014. Jakamattoman kuolinpesän omistusjärjestelyt. [Viitattu 3.2.2015]. Julkaisija: Metsäkeskus. Saatavissa: <http://www.metsakeskus.fi/jakamattoman-kuolinpesan-omistusjarjestelyt>
- Metsäkeskus. 2015, Yhteismetsät. [Viitattu 5.4.2015]. Julkaisija: Metsäkeskus. Saatavissa: <http://www.metsakeskus.fi/yhteismetsat>
- Metsäntutkimuskeskus. 2014. [viitattu 3.9.2014]. Julkaisija: Metsäntutkimuskeskus. Saatavissa: [http://www.mtk.fi/metsa/metsanomistajat/fi\\_FI/Metsanomistajat\\_suomessa/](http://www.mtk.fi/metsa/metsanomistajat/fi_FI/Metsanomistajat_suomessa/)
- Metsäteollisuus. 2014. Miten teen puukaupan [viitattu 3.2.2015]. Julkaisija Metsäteollisuus. Saatavissa: <http://www.metsateollisuus.fi/painopisteet/metsat-puuhuolto/puu-ja-metsapalvelumarkkinat/Miten-teen-puukaupan---74.html>
- Metsäntutkimuslaitos. 2012. Metsämaan omistus [viitattu 27.1.2015]. Julkaisija Metsäntutkimuslaitos. Saatavissa: [http://www.metla.fi/metinfo/mo/metsamaan\\_omistus.htm](http://www.metla.fi/metinfo/mo/metsamaan_omistus.htm)
- OP-Pohjola osk. 2013. Metsävero-opas 2014. Tampere: PunaMusta Oy
- OP-Pohjola osk. 2012. Metsätalakaupan opas. 2012. [viitattu 8.3.2015] Julkaisija OP-Pohjola. Saatavissa <https://www.op.fi/media/liitteet?cid=151506952&srcpl=4>
- Paananen, R., Uotila, E., Liljeroos H. Tilli T. 2009. Metsän arvo arvon määrittäminen – kannattavuus - sijoitus – verotus – metsätalouden kauppa. Hämeenlinna: Kariston Kirjapaino Oy.
- PERINTÖKAARI. L 1965/40. Finlex. Lainsäädäntö. [Viitattu 27.1.2015]. Saatavissa: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1965/19650040#L20>
- Perintö- ja lahjaverolaki. L 1940/378. Finlex. Lainsäädäntö. [Viitattu 3.2.2015]. Saatavissa: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1940/19400378>
- PUKKALA, T. 2006. Puun hinta ja taloudellisesti optimaalinen hakkuun ajankohta. [Viitattu 6.5.2015]. Julkaisija Metsäntutkimuslaitos. Saatavissa: <http://www.metla.fi/aikakauskirja/full/ff06/ff061033.pdf>
- Tapio. 2012. Yhteismetsäesite [viitattu 30.1.2015]. Julkaisija Tapio Oy. Saatavissa: [http://www.tapio.fi/files/tapio/yhteismets\\_kuvat/yhteismetsaesite\\_2012.pdf](http://www.tapio.fi/files/tapio/yhteismets_kuvat/yhteismetsaesite_2012.pdf)

- Tuloverolaki. L 1992/1535. Finlex. Lainsäädäntö. [Viitattu 3.2.2015]. Saatavissa: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921535>
- UPM Metsämaailma. 2011a. Hankintakauppa [viitattu 3.2.2015].Julkaisija UPM-Kymmene OYJ. Saatavissa: <https://www.metsamaailma.fi/fi/ForestInformation/ForestLibrary/Sivut/Hankintakauppa.aspx>
- UPM Metsämaailma. 2011b. Pystykauppa [viitattu 3.2.2015]. Julkaisija UPM-Kymmene OYJ. Saatavissa: <https://www.metsamaailma.fi/fi/ForestInformation/ForestLibrary/Sivut/Pystykauppa.aspx>
- Verohallinto. 2012. Metsästä saadut muut tulo. [Viitattu 11.10.2015]. Julkaisija: Verohallinto. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaat/Maatalousyrittaja\\_ja\\_metsanomistaja/Metsasta\\_saadut\\_muut\\_tulot](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Maatalousyrittaja_ja_metsanomistaja/Metsasta_saadut_muut_tulot)
- Verohallinto. 2013. Verotuksen muuttaminen. [Viitattu 27.9.2015]. Julkaisija: Verohallinto. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Henkiloasiakkaan\\_tuloverotus/Verotuksen\\_muuttaminen%2825766%29](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_muuttaminen%2825766%29)
- Verohallinto. 2014. Metsänhoitomaksu. [Viitattu 23.9.2014]. Julkaisija Verohallinto. Saatavissa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaat/Maatalousyrittaja\\_ja\\_metsanomistaja/Metsanhoitomaksu](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Maatalousyrittaja_ja_metsanomistaja/Metsanhoitomaksu)
- Verohallinto. 2014. Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2013 toimitettavaa verotusta varten. [Viitattu 25.9.2014]. Julkaisija Verohallinto. Saatavissa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Verohallinnon\\_ohjeet/2013/Verohallinnon\\_yhtenaistamisohjeet\\_vuodel%2830837%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2013/Verohallinnon_yhtenaistamisohjeet_vuodel%2830837%29)
- Verohallinto. 2014. Arvonlisäverotus - maatalousyrittäjä ja metsanomistaja. [Viitattu 30.9.2014]. Julkaisija Verohallinto. Saatavissa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaat/Maatalousyrittaja\\_ja\\_metsanomistaja/Arvonlisaverotus](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Maatalousyrittaja_ja_metsanomistaja/Arvonlisaverotus)
- Verohallinto. 2013. Kausiveroilmoituksen antaminen. [Viitattu 30.9.2014]. Julkaisija Verohallinto. Saatavissa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio\\_ja\\_osuuskunta/Kausiveroilmoitus](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Kausiveroilmoitus)
- Verohallinto. 2014. Alijäämähyvitys. [Viitattu 27.9.2015]. Julkaisija Verohallinto. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Velat\\_ja\\_korot/Alijaamahyvitys%289237%29](https://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Velat_ja_korot/Alijaamahyvitys%289237%29)
- Verohallinto. 2015. Metsätalouden veroilmoitus. [Viitattu 27.9.2015.] Julkaisija: Verohallinto. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaat/Maatalousyrittaja\\_ja\\_metsanomistaja/Veroilmoitus/Metsatalouden\\_veroilmoitus%2835486%29](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Maatalousyrittaja_ja_metsanomistaja/Veroilmoitus/Metsatalouden_veroilmoitus%2835486%29)
- Veronmaksajain keskusliitto ry. 2014. Keskeiset tuloveroperusteet. [Viitattu 16.9.2015]. Julkaisija Veronmaksajain keskusliitto ry. Saatavissa: <http://www.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Tuloverot/Tuloveroperusteet/?SetLayoutSuffix=>
- Veronmaksajain keskusliitto ry. 2014. Metsätalouden veroilmoitus ja menojen vähentäminen. [Viitattu 11.10.2015.] Julkaisija: Veronmaksajain keskusliitto ry. Saatavissa: <https://www.veronmaksajat.fi/Veroilmoitus/Metsatalouden-veroilmoitus/Metsatalouden-veroilmoitus-ja-menojen-vahentaminen/>
- Veronmaksajain keskusliitto ry. 2015. Metsätalouden veroilmoitus ja verojen vähentäminen. [Viitattu 27.9.2015]. Julkaisija: Veronmaksajain keskusliitto ry. Saatavissa: <https://www.veronmaksajat.fi/Veroilmoitus/Metsatalouden-veroilmoitus/Metsatalouden-veroilmoitus-ja-menojen-vahentaminen/>
- Yara. 2014. Metsänlannoitusopas. [Viitattu 23.9.2014].Julkaisija Yara Suomi. Saatavissa: [http://www.yara.fi/images/YARAMetsalannoitusopas2012LoRes\\_tcm431-119664.pdf](http://www.yara.fi/images/YARAMetsalannoitusopas2012LoRes_tcm431-119664.pdf)
- Yhteismetsälaki. L 2003/109. Finlex. Lainsäädäntö. [Viitattu 30.1.2015]. Saatavissa: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2003/20030109>

## LIITE 1: Hallittu sukupolvenvaihdos (kaaviokuva)



## LIITE 2: PERINTÖ- JA LAHJAVEROASTEIKOT

Perintöveroasteikko 1. veroluokka		
verotettavan osuuden arvo, arvo, €	Veron vakioerä alarajan kohdalla, €	Veroprosentti ylimenevästä osuudesta
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

Perintöveroasteikko 2. veroluokka		
Verotettavan osuuden arvo, €	Veron vakioerä alarajan kohdalla, €	Veroprosentti ylimenevästä osuudesta
20 000 - 40 000	100	20
40 000 - 60 000	4 100	26
60 000 - 1 000 000	9 300	32
1 000 000-	310 100	35

Lahjaveroasteikko 1. veroluokka		
Verotettavan osuuden arvo, €	Veron vakioerä alarajan kohdalla €	Veroprosentti ylimenevästä osuudesta
4 000 - 17 000	100	7
17 000 - 50 000	1010	10
50 000 - 200 000	4310	13
200 000 - 1 000 000	23 810	16
1 000 000-	151 810	19

Lahjaveroasteikko 2. veroluokka		
Verotettavan osuuden arvo, €	Veron vakioerä alarajan kohdalla, €	Veroprosentti ylimenevästä osuudesta
4 000 - 17 000	100	20
17 000 - 50 000	2700	26
50 000 - 1 000 000	11 280	32
1 000 000-	315 280	35

## LIITE 3: LANNOITUKSEN YLEISOHJEET

Taulukko 4. Lannoituksen yleisohjeet (Yara Suomi Oy, 2014)

**Lannoituksen yleisohjeet**

Kasvupaikkatyyppi	Typpi	Ravinnemaara, kg/ha		
		Fosfori	Kalium	Boori
<b>Kangasmetsät</b>				
<b>Lehtomainen kangas</b>				
- kuusikko, Etela-Suomi	150	10–30		1,0–1,5
- kuusikko, Pohjois-Suomi	120	10–20		1,0–1,5
<b>Tuore kangas</b>				
- kuusikko, Etela-Suomi	150	10–30		1,0–1,5
- kuusikko, Pohjois-Suomi	120	10–20		1,0–1,5
- männikko, Etela-Suomi	150			
- männikko, Pohjois-Suomi	120			1,0–1,5
<b>Kuivahko kangas</b>				
- männikko, Etela-Suomi	150			
- männikko, Pohjois-Suomi	120			1,0–1,5
<b>Suometsät</b>				
<b>Muuttumat ja turvekankaat</b>				
- mustikkaturvekangas/ muuttuma		30–40*	60–85	1,0–1,5
- puolukka- ja varputurve- kangas/muuttuma	100	30–40	60–85	1,0–1,5
- korvet ja typpirikkaat rameet		30–40*	60–85	1,0–1,5
- niukatyyppiset rameet	100	30–40	60–85	1,0–1,5



## LIITE 4 METSÄTALouden KAUSIVEROILMOITUS

Tyhjennä lomake

Lomake palautetaan osoitteeseen:

**VEROHALLINTO**  
**Kausiveroilmoitusten optinen lukupalvelu**  
**PL 5000**  
**00053 VERO**

KAUSIVEROILMOITUS **K**

Jos korjaatte aiemmin ilmoitettuja tietoja, ilmoittakaa vain muutosten määrät.

Kausiveroilmoitukseen ei saa liittää mitään liitteitä.

Verovelvollisen nimi (arvonlisäverovelvollinen / työnantaja)	010 Y-tunnus tai henkilötunnus

## ARVONLISÄVERON TIEDOT

## TYÖNANTAJASUORITUSTEN TIEDOT

45

050 Ilmoitusjakso		052 Kohdekausi	053 Vuosi	
<input type="checkbox"/> Kuu- kausi	<input type="checkbox"/> Neljän- nesvuosi		<input type="checkbox"/> Vuosi	
Vero kotimaan myynnistä verokannoittain		euro	snt	
301	24 %:n vero			
302	14 %:n vero			
303	10 %:n vero			
305	Vero tavaraostoista muista EU-maista			
306	Vero palveluostoista muista EU-maista			
318	Vero rakentamispalvelun ostoista (käännetty verovelvollisuus)			
307	Kohdekauden vähennettävä vero			
317	Alarajahuojennuksen määrä			
308	Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)			
309	0-verokannan alainen liikevaihto			
311	Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin			
312	Palveluiden myynnit muihin EU-maihin			
313	Tavaraostot muista EU-maista			
314	Palveluostot muista EU-maista			
319	Rakentamispalvelun myynnit (käännetty verovelvollisuus)			
320	Rakentamispalvelun ostot (käännetty verovelvollisuus)			
<b>Ei alv-toimintaa</b>				
054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi	

050 Ilmoitusjakso		052 Kohdekausi	053 Vuosi	
<input type="checkbox"/> Kuukausi	<input type="checkbox"/> Neljännesvuosi		<input type="checkbox"/> Vuosi	
601 Ennakonpidätyksen alaiset palkat ja muut suoritukset		euro	snt	
602 Toimitettu ennakonpidätys				
605 Lähdeveron alaiset palkat ja muut suoritukset				
606 Lähdevero palkoista yms.				
609 Sosiaaliturvamaksun alaiset palkat				
610 Maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu				
<b>Ei palkanmaksua</b>				
054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi	

Arvonlisäveron alarajahuojennukseen oikeutettu täyttää		
	euro	snt
315 Alarajahuojennukseen oikeuttava liikevaihto		
316 Alarajahuojennukseen oikeuttava vero		
Alarajahuojennuksen määrä (siirretään kohtaan 317)		

K

Päiväys	Allekirjoitus ja nimen selvitys	042 Puhelin



Tulosta lomake

Tyhjennä lomake

Käytä vain alkuperäistä lomaketta (ei lomakkeesta otettua kopiota eikä pienennettynä tulostusalueeseen, muutoin lomakkeen optinen luku ei onnistu).

K

## Tyhjennä lomake

Lomake palautetaan osoitteeseen:

**VEROHALLINTO**  
**Kausiveroilmoitusten optinen lukupalvelu**  
**PL 5000**  
**00053 VERO**

**KAUSIVEROILMOITUS** (sivu 2)

Jos korjaatte aiemmin ilmoitettuja tietoja,  
 ilmoittakaa vain muutosten määrät.  
 Kausiveroilmoitukseen ei saa liittää mitään liitteitä.

M

Verovelvollisen nimi	010 Y-tunnus tai henkilötunnus

**MUIDEN OMA-ALOITTEISTEN VEROJEN TIEDOT**

45 Ilmoittakaa tiedot merkitsemällä alla oleviin kohtiin veron tunnus (vain numero), ilmoitusjakso, kohdekausi ja vuosi ja maksettavan veron määrä. Verojen tunnuksat ovat alla.

- 10 Arpajaisvero
- 16 Vakuutusmaksuvero
- 24 Ennakonpidätys puun myyntitulosta
- 25 Ennakonpidätys osakeyhtiöltä, osuuskunnalta tai muulta yhteisöltä
- 68 Ennakonpidätys koroista ja osuuksista
- 92 Ennakonpidätys osingoista ja osuuskunnan ylijäämistä
- 39 Lähdevero osingoista (rajoitetusti verovelvollisilta)
- 69 Lähdevero koroista ja rojalteista (rajoitetusti verovelvollisilta)
- 84 Lähdevero korkotulosta (yleisesti verovelvollisilta)

M

060 Veron tunnus	050 Ilmoitusjakso		052 Kohdekausi	053 Vuosi	061 Maksettava vero	
	<input type="checkbox"/> Kuukausi	<input type="checkbox"/> Neljännesvuosi			euro	snt
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				

**Vakuutusmaksuverovelvolliseksi rekisteröidyn ilmoitus toiminnan keskeyttämisestä**

Ei vakuutusmaksuverollista toimintaa			
054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi

Päiväys	Allekirjoitus ja nimen selvitys	042 Puhelin
---------	---------------------------------	-------------

VEROH 4001/2 2.2015



Tulosta lomake

Tyhjennä lomake

Käytä vain alkuperäistä lomaketta  
 (ei lomakkeesta otettua kopiota eikä pienennettynä  
 tulostusalueeseen,  
 muutoin lomakkeen optinen luku ei onnistu).

M

## LIITE 5 METSÄVEROILMOITUS

C

2

VEROHALLINTO  
TUNNUS 5019832  
00003 VASTAUSLÄHETYS

Viimeinen palautuspäivä

Verovelvollisen nimi ja osoite

**METSÄTALOUDEN  
VEROILMOITUS**  
Kaikki maatilat yhteensä

Kotikunta 31.12.2013		
Y-tunnus tai henkilötunnus		
Puolisoiden osuudet metsäomaisuudesta %		
601 Verovelvollinen	602 Puoliso	600 Oma erillinen ilmoitus

2014  
2014

30431

2

I Laskelma metsätalouden pääomatulosta						euro	snt
<b>1. Puun myyntitulot</b>							
1.1. Pystykaupat		1.2. Hankintakaupat		1.3. Poltto- ja joulupuukaupat			
603		604		613		+	
<b>2. Hankintatyön arvo</b>							
		2.1. Hankintakaupat		2.2. Poltto- ja joulupuukaupat			
		605		625		-	
<b>3. Vakuutus- ja hirvivahinkokorvaukset, metsätalouden tuet</b>							
3.1. Vakuutuskorvaukset		3.2. Hirvivahinkokorvaukset		3.3. Metsätalouden tuet			
607		608		609		+	
<b>4. Omasta metsästä otettu puutavara</b>						614	
4.1. Maatalouskäyttö		4.2. Elinkeinikäyttö		4.3. Yksityiskäyttö			
						+	
<b>5. Metsävähennys ja varaukset</b>							
5.1. Metsävähennys		5.2. Menovaraus		5.3. Tuhovaraus			
615		616		617		-	
<b>6. Muut pääomatuloksi luettavat erät</b>							
		6.1. Varausten tuloutus		6.2. Muut			
		619		620		+	
<b>7. Vuosimenot</b>							
7.1. Palkkausmenot		7.2. Matkakulut		7.3. Muut vuosimenot			
622		623		624		-	
<b>Selvitys poistoina vähennettävistä menoista</b>							
		Koneet ja kalusto		Rakennukset		Ojat ja tiet	
8. Menojäännös 1.1.2014							
9. Lisäykset verovuonna	645		646				
10. Luovutukset verovuonna	642		643		644		
11. Poistot	626		627		628		
12. Menojäännös 31.12.2014							
<b>13. Toisesta tulolähteestä siirrettävät menot</b>						630	
<b>14. Metsätalouden muistiinpanoihin sisällyneet muun toiminnan menot</b>						634	
14.1. Maatalouden menot		14.2. Elinkeinoiminnan menot		14.3. Yksityismenot			
						+	
<b>15. Metsätalouden puhdas pääomatulo tai</b>						635	
<b>16. Metsätalouden tappiollinen pääomatulo</b>						636	

2

2 C

Y-tunnus tai  
henkilötunnus

C

## II Selvitys vuonna 2014 tehdystä hankintatyöstä

Hankintatyön tekijän nimi	Henkilötunnus	Valmistettu määrä m <sup>3</sup>	Kuljetettu määrä m <sup>3</sup>	Hankintatyön arvo		Hankintatyön veronalainen arvo <sup>1)</sup>	
				euro	snt	euro	snt
						15	
						15	
						15	
						15	
17. Hankintatyön arvot yhteensä						_____	—

## III Metsävähennyksen seuranta (vuonna 1993 ja sen jälkeen vastikkeellisesti hankitut metsät)

Kaikki metsävähennysmetsät yhteensä							
	euro		snt		euro		snt
	655	656			657	_____	
18. Metsävähennyspohja, ks. täyttöohje				22. Metsätalouden veronalainen pääomatulo metsävähennykseen oikeuttavista metsistä verovuonna _____			
19. Aikaisemmin käytetty metsävähennys				23. Verovuoden metsävähennys <sup>2)</sup> _____			
20. Luovutusvoittoihin lisättyjen metsävähennysten määrä				24. Käytetty metsävähennys yhteensä = 19. + 23. _____			
21. Käytettävissä olevan metsävähennyksen määrä = 18. - (19. - 20.)					_____	—	

30432

## IV Tulouttamattomat varaukset

Vuosina 2009-2014 tehtyjen varausten jäljellä oleva määrä vuoden 2014 lopussa									
2009 (Entiset Oulun ja Lapin läänit)	2010 (Entiset Oulun ja Lapin läänit)	2011	2012	2013	2014				
<b>25. Menovaraus</b>									
637	638	639	640	641					
<b>26. Tuhovaraus</b>									

Veroilmoitusta täydentäviä tietoja antaa	Puhelin
--	---------

928 Vapamuotoisia liitteitä <sup>3)</sup>	Allekirjoitus ja nimen selvitys
<input type="checkbox"/> Kyllä Päiväys	

Huom! Metsätalouden veroilmoitusta ei tarvitse antaa, jos teillä ei vuonna 2014 ollut lainkaan metsätalouden harjoittamiseen liittyviä tuloja, vähennettäviä menoja tai metsävähennyksestä ja varauksista ilmoitettavia seurantatietoja.

1) Laskentakaava täyttöohjeessa

2) Metsävähennyksen määrä on enintään 60 % pääomatulosta, joka on saatu metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä. Metsävähennyksen määrän on kuitenkin oltava vähintään 1 500 euroa ja korkeintaan kohdan 21 mukainen määrä. Siirretään kohtaan 5.1

3) Muita kuin Verohallinnon liitelomakkeita, ks. täyttöohje

C

## LIITE 6: YHTYMÄSELVITYSLOMAKE

Tyhjennä lomake

36

M

YHTYMÄSELVITYS 2015

VEROHALLINTO  
TUNNUS 5019832  
00003 VASTAUSLÄHETYS

Verovelvollisen nimi ja osoite

Viimeinen palautuspäivä

Y

Kotikunta 31.12.2014

Y-tunnus

802

Verotusyhtymä jaettu/lopetettu

Tätä lomaketta käyttää kiinteistöyhtymä ja maataloutta tai metsätaloutta harjoittava yhtymä.

YHTYMÄN OSAKKAAN OSUUKSIA KOSKEVAT TIEDOT			
Osakkaan nimi		Henkilötunnus tai Y-tunnus	
811		812	
Tulut osakkaaksi yhtymään (pp.kk.vvvv)		Eronnut yhtymästä (pp.kk.vvvv)	
Osuus yhtymän maatalouden tuloksesta	Osuuden alkamispäivä	Osuus muuttunut	
		815	
	Osuus murtolukuna	Osuus muutoksen jälkeen	
		820	
Osuus metsätalouden pääomatuloista ja/tai muista tuloista		808	
Osuus yhtymän varallisuudesta		810	
818 Vaatimus jaettavasta yritystulosta <sup>1)</sup>			
<input type="checkbox"/> 1 Pääomatulon enimmäismäärä on 10 % nettovarallisuudesta		<input type="checkbox"/> 2 Jaettava yritystulo on kokonaan ansiotuloa	

30 441

YHTYMÄN OSAKKAAN OSUUKSIA KOSKEVAT TIEDOT			
Osakkaan nimi		Henkilötunnus tai Y-tunnus	
811		812	
Tulut osakkaaksi yhtymään (pp.kk.vvvv)		Eronnut yhtymästä (pp.kk.vvvv)	
Osuus yhtymän maatalouden tuloksesta	Osuuden alkamispäivä	Osuus muuttunut	
		815	
	Osuus murtolukuna	Osuus muutoksen jälkeen	
		820	
Osuus metsätalouden pääomatuloista ja/tai muista tuloista		808	
Osuus yhtymän varallisuudesta		810	
818 Vaatimus jaettavasta yritystulosta <sup>1)</sup>			
<input type="checkbox"/> 1 Pääomatulon enimmäismäärä on 10 % nettovarallisuudesta		<input type="checkbox"/> 2 Jaettava yritystulo on kokonaan ansiotuloa	

1) Jos vaatimusta ei esitetä, pääomatulon enimmäismäärä on 20 % nettovarallisuudesta.

VEROH 9044 4.2015

Seuraava sivu

M

Y

M

36

Y-tunnus

YHTYMÄN OSAKKAAN OSUUKSIA KOSKEVAT TIEDOT		
Osakkaan nimi		Henkilötunnus tai Y-tunnus
611 Tulut osakkaaksi yhtiöön (pp.kk.vvvv)		612 Eronnut yhtiöstä (pp.kk.vvvv)
Osuus yhtiön maatalouden tuloksesta	Osuuden alkamispäivä	Osuus muuttunut
		615
	Osuus murtolukuna	Osuus muutoksen jälkeen
		620
Osuus metsätalouden pääomatuloista ja/tai muista tuloista		609
		610
Osuus yhtiön varallisuudesta		
618 Vaatimus jaettavasta yritystulosta <sup>1)</sup>		
<input type="checkbox"/> 1 Pääomatulon enimmäismäärä on 10 % nettovarallisuudesta	<input type="checkbox"/> 2 Jaettava yritystulo on kokonaan ansiotuloa	

Y

YHTYMÄN OSAKKAAN OSUUKSIA KOSKEVAT TIEDOT		
Osakkaan nimi		Henkilötunnus tai Y-tunnus
611 Tulut osakkaaksi yhtiöön (pp.kk.vvvv)		612 Eronnut yhtiöstä (pp.kk.vvvv)
Osuus yhtiön maatalouden tuloksesta	Osuuden alkamispäivä	Osuus muuttunut
		615
	Osuus murtolukuna	Osuus muutoksen jälkeen
		620
Osuus metsätalouden pääomatuloista ja/tai muista tuloista		609
		610
Osuus yhtiön varallisuudesta		
618 Vaatimus jaettavasta yritystulosta <sup>1)</sup>		
<input type="checkbox"/> 1 Pääomatulon enimmäismäärä on 10 % nettovarallisuudesta	<input type="checkbox"/> 2 Jaettava yritystulo on kokonaan ansiotuloa	

30442

	euro	snt
Muut tulot (mm. maa-ainesten myyntitulot) <sup>2)</sup>	79	
Maa-ainesten myyntituloon kohdistuvat tulojenhankkimiskulut, mm. substanssipoisto	100	

1) Jos vaatimusta ei esitetä, pääomatulon enimmäismäärä on 20 % nettovarallisuudesta.

2) Vuokratulot ilmoitetaan 7K-lomakkeella.

Päiväys	Allekirjoitus

Palautetaan allekirjoitettuna Verohallinnolle, jos täydennettävää tai korjattavaa.

VEROH 3044 4.2015

M

Lomakkeen alkuun

Tulosta

Y