



Kuolinpesän metsätalouden verotus

Kuolinpesästä metsäyhtymä

Kerttu Hämäläinen

Heikki Lipponen

Opinnäytetyö, AMK

Toukokuu 2024

Liiketalouden tutkinto-ohjelma

Hämäläinen, Kerttu & Lipponen, Heikki

Kuolinpesän metsätalouden verotus – Kuolinpesästä metsäyhtymä

Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu. **Toukokuu 2024**, 45 sivua.

Liiketalouden tutkinto-ohjelma. Opinnäytetyö AMK.

Julkaisun kieli: suomi

Julkaisulupa avoimessa verkossa: kyllä

Tiivistelmä

Kuolinpesien metsänomistus on Suomessa melko yleistä ja väestön ikääntyessä metsää omistavien kuolinpesien määrä kasvaa entisestään. Kuolinpesiä pidetään yleisesti melko passiivisina metsänomistajina, osittain sen takia, että osakkaiden tulee olla päätöksenteossa yksimielisiä, eikä näin useinkaan ole. Metsänomistajuus voi myös tulla kuolinpesän osakkaalle täysin yllättäen, eikä osakkaalla välttämättä ole lainkaan osaamista tai kiinnostusta metsätalouden harjoittamiseen.

Opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia case kuolinpesän osakkaiden suhtautumista metsänomistajuuteen ja selvittää metsätilalle sopivin omistusmuoto. Tämän lisäksi opinnäytetyön tarkoituksena oli lisätä metsää omistavien kuolinpesän osakkaiden tietoisuutta metsätalouden verotuksesta sekä vaihtoehtoisista omistusmuodoista.

Opinnäytetyö toteutettiin tapaustutkimuksena, kvalitatiivista tutkimusotetta käyttäen. Tutkimuksen aineisto kerättiin haastattelemalla case kuolinpesän osakkaita. Haastattelun avulla selvitettiin osakkaiden suhtautumista metsänomistukseen sekä metsätilan tulevaisuuteen. Tutkimus osoitti tapauksen kuolinpesän osakkaiden halukkuuden toimia metsänomistajina sekä jatkaa metsätilan hallinnointia yhdessä.

Tutkimuksessa saatujen tulosten perusteella kuvattiin yhtymän muodostamisen vaiheet sekä yhtymän hallinnointiin ja verotukseen liittyvät erityispiirteet. Lisäksi verrattiin kuolinpesän ja yhtymän eroja metsänomistajina. Opinnäytetyö toimii hyvänä teoriapohjana ja ohjeistuksena metsätalouden verotuksen perusteista ja erilaisista metsänomistusmuodoista.

Avainsanat (asiasanat)

Kuolinpesä, perintö, metsätalous, metsätalouden verotus, verotusyhtymä, metsänomistus

Muut tiedot (salassa pidettävät liitteet)

Hämäläinen, Kerttu & Lipponen, Heikki

Taxation of forest owned by estates – from estate to consortium

Jyväskylä: JAMK University of Applied Sciences, May 2024, 45 pages.

Bachelor's Degree Programme in Business Management. Bachelor's thesis.

Permission for open access publication: Yes

Language of publication: Finnish

Abstract

Ownership of forests by estate is quite common in Finland and as the population ages, the number of estates owning forests is increasing. Estates are generally considered rather passive forest owners, partly because the shareholders must be unanimous in decision making, which is often not the case. Additionally, forest ownership can come as a complete surprise to the shareholders of an estate, and they may have no expertise or interest in practising forestry.

The goal of this thesis was to research the attitudes of the shareholders of a case estate towards forest ownership and to determine the most suitable form of ownership for the forest estate. Additionally, the purpose of the thesis was to raise awareness among the shareholders of forest owning estates about forestry taxation and alternative forms of ownership

The thesis was conducted as a case study using a qualitative research approach. The research material was collected by interviewing the shareholders of a case estate. The interview aimed to understand the shareholders attitudes towards forest ownership and the future of the forest estate. The study revealed the willingness of the estate's shareholders to act as forest owners and to continue managing the forest estate together.

Based on the results of the study, the steps for forming a partnership and the specific features related of the management and taxation of a partnership were described. Additionally, the differences between estates and partnerships as forest owners were compared. The thesis serves as a good theoretical foundation and guide on the basics of forestry taxation and various forms of forest ownership.

Keywords/tags (subjects)

Estate, inheritance, forestry, forestry taxation, tax consortium, forest ownership

Miscellaneous (Confidential information)

Sisältö

1	Johdanto	3
2	Kuolinpesä metsänomistajana	5
2.1	Kuolinpesä	5
2.1.1	Perintö ja testamentti.....	5
2.1.2	Kuolinpesän osakkaat ja perimysjärjestys	6
2.1.3	Lesken asema kuolinpesässä	8
2.1.4	Kuolinpesän hallinta ja päätöksenteko.....	9
2.1.5	Perunkirjoitus, perinnönjako ja jakamaton kuolinpesä.....	9
2.1.6	Perintö- ja lahjaverotus	10
2.1.7	Kuolinpesän verotus	12
2.2	Metsätalouden verotus.....	12
2.2.1	Puun myyntitulojen verotus	13
2.2.2	Metsätalouden vähennykset	14
2.2.3	Tappio ja alijäämähyvitys.....	15
2.2.4	Meno- ja tuhovaraus	16
2.2.5	Arvonlisäverotus	16
2.2.6	Metsäveroilmoituksen tekeminen	18
2.3	Metsänomistusmuodot.....	20
2.3.1	Kuolinpesä.....	22
2.3.2	Verotusyhtymä	23
2.3.3	Yhteismetsä	24
2.3.4	Yhtiömuotoinen metsänomistus	25
3	Opinnäytetyön toteutus.....	25
3.1	Tutkimusote ja -menetelmät.....	25
3.2	Aineiston keruu	27
3.3	Aineiston analysointi	28
3.4	Luotettavuus	28
4	Opinnäytetyön tulokset	29
4.1	Kuolinpesästä metsäyhtymä	31
4.1.1	Yhtymän verotus.....	32
4.1.2	Yhtymän purkaminen	33
4.2	Kuolinpesä vai yhtymä?.....	34
4.3	Johtopäätökset.....	36

5	Pohdinta.....	38
	Lähteet	41
	Liitteet	1
	 Liite 1. Teemahaastattelurunko	1

Kuviot

	Kuvio 1. Perimysjärjestys. (Kiviniemi & Havia 2017, 123.).....	7
	Kuvio 2. Metsämaan pinta-alaosuudet omistajaryhmittäin 2016 (SVT: Luonnonvarakeskus, Metsämaan omistus.)	21

Taulukot

	Taulukko 1. Ensimmäinen veroluokka. (Veroluokat ja perintöverotaulukot n.d.)	11
	Taulukko 2. Toinen veroluokka. (Veroluokat ja perintöverotaulukot n.d.)	11
	Taulukko 3. Metsänomistusmuotojen vertailu (Mukaillen Kiviniemi & Havia 2017, 266-267.).	34

1 Johdanto

Suomen yhteiskuntarakenteessa on tapahtunut merkittäviä muutoksia viimeisten vuosikymmenten aikana. Suomi on aiemmin ollut hyvin maaseutuvaltainen ja toimeentulo on tullut maa- ja metsätaloudesta. Nykyisin kuitenkin suurin osa suomalaisista asuu kaupungeissa ja toimeentulo saadaan teollisuudesta tai palvelualoilta. Tästä huolimatta, joka viides suomalainen on metsänomistaja ja yli puolet Suomen metsistä on yksityisessä omistuksessa (Määttä 2023, 46).

Metsänomistajien keski-ikä on 62-vuotta ja puolet metsänomistajista on eläkeläisiä. Tästä on jo pääteltävissä, että tyypillisin tapa metsänomistajuuden alkamiseen on metsän saaminen perintönä. (Karppinen, H., Hänninen, H. & Horne, P. 2020.) Kun metsää saadaan perintönä, sitä myös varsin usein omistetaan muiden kanssa yhdessä, kuolinpesän osakkaana.

Suomen metsätalousmaasta 52 prosenttia on yksityisten metsänomistajien omistuksessa, 35 % valtion, 7 % yhtiöiden ja 6 % muiden toimijoiden omistuksessa. Kun lasketaan kaikki yli kahden hehtaarin tilojen omistajat sekä yhtymien ja kuolinpesien osakkaat, Suomessa on noin 620 000 metsänomistajaa. 14 % suomalaisista on siis metsänomistajia. (Metsäala Suomessa 2019.) Vuonna 2022 yksityismetsistä oli kuolinpesien hallussa 9,3 % (Kansallinen metsästrategia 2035).

Suomalaisen metsätilan pinta-ala on keskimäärin 48 hehtaaria, kun metsätalousmaaksi lasketaan hyväkasvuisen metsämaan lisäksi myös kitu- ja joutomaat. Suurimmat tilakoot ovat maatalousyrittäjillä, joiden keskimääräinen tilakoko on 83 hehtaaria. Hallintatavan mukaan lajiteltuna, suurimmat tilakoot ovat yhtymillä (63 hehtaaria), kun taas pienimmät kuolinpesillä (43 hehtaaria). (Karppinen, Hänninen & Horne 2020, 31.)

Metsätaloutta harjoittavan kuolinpesän osakkaalla ei välttämättä ole lainkaan tietoa tai ymmärrystä metsätaloudesta, saati sen verotuksesta. On hyvin mahdollista, että osakkaalla ei ole minkäänlaista kosketusta metsään ennestään. Kuolinpesän asioiden hoitamiseen liittyy muutenkin paljon erilaisia vastuita ja velvollisuuksia. Kuolinpesä mielletään yleensä väliaikaiseksi ja passiiviseksi omistusmuodoksi, mutta kuolinpesän osakkailla ei välttämättä ole tarpeeksi ymmärrystä aiheesta, jotta osaisivat valita kannattavamman omistusmuodon, millä jatkaa metsätalouden harjoittamista.

Opinnäytetyön aihe on kiinnostava ja monille ajankohtainen nyt tai lähitulevaisuudessa, sillä kuolinpesien metsänomistus on Suomessa yleistä. Opinnäytetyön avulla kuolinpesien osakkaat saavat tietoa vaihtoehtoisista omistusmuodoista, niiden verotuksesta sekä hyödyistä verrattuna kuolinpesän omistukseen.

Opinnäytetyön tarkoituksena on tutkia case kuolinpesän osakkaiden suhtatumista metsätilan tulevaisuuteen ja löytää sopivin omistusmuoto metsätalouden harjoittamiseen. Lisäksi tavoitteena on yleisesti lisätä metsää omistavien kuolinpesien osakkaiden tietoisuutta metsätalouden verotuksesta sekä vaihtoehtoisista omistusmuodoista. Työn lopputuloksena syntyy ikään kuin opas kuolinpesän osakkaille metsätalouden harjoittamisen tueksi. Se auttaa myös ymmärtämään mitä vaihtoehtoja kuolinpesän purkamiselle on ja kuinka eri omistusmuotoja verotetaan. Tavoitteena on, että työtä varten koottu tieto saadaan kasattua tiiviiksi paketiksi, helposti ymmärrettävään muotoon, niin että tuore metsänomistaja, kenellä ei välttämättä ole mitään tietämystä aiheesta, saisi työstä ja omasta metsästään mahdollisimman suuren hyödyn.

Opinnäytetyön ensimmäisessä osiossa käsitellään perintöasioita yleisesti, perunkirjoitusta ja perintöverotusta sekä kuolinpesää, sen muodostumista ja hallinnollisia asioita. Työssä käsitellään myös metsätalouden käsitettä sekä metsätalouden verotukseen liittyviä erityispiirteitä ja käydään läpi erilaisia metsänomistusmuotoja ja niiden verotuksellisia etuja. Opinnäytetyössä käsitellään myös muita metsänomistukseen liittyviä asioita, jotka uuden metsänomistajan on hyvä tietää, kuten muistiinpanovelvollisuus ja veroilmoituksen tekeminen.

Tutkimusongelmana on metsää omistavan kuolinpesän osakkaiden suhtautuminen metsätilansa tulevaisuuteen ja vaihtoehtoisten omistusmuotojen verotukselliset hyödyt verrattuna kuolinpesään.

Tutkimuskysymyksiä ovat:

- Mikä omistusmuoto on sopivin vaihtoehto case kuolinpesän metsätalouden harjoittamisen jatkamiseksi?
- Miten metsätilan omistusmuodon muutos toteutetaan?

2 Kuolinpesä metsänomistajana

2.1 Kuolinpesä

Yksinkertaistettuna kuolinpesällä tarkoitetaan kuolleen henkilön varojen ja velkojen kokonaisuutta. Kuolinpesän osakkaita ovat vainajan perilliset sekä yleistestamentin saajat. Vaikka henkilölle on testamentattu omaisuutta, ei hänestä siis automaattisesti tule kuolinpesän osakasta. Leski on kuolinpesän osakas ositukseen saakka, mikäli hänellä on avio-oikeus puolisonsa omaisuuteen. Osituksella tarkoitetaan, että avio-oikeuden alainen omaisuus jaetaan lesken, rintaperillisten ja mahdollisten testamentinsaajien kesken. Rintaperillisiä ovat vainajan lapset, lapsenlapset jne. Avio-oikeus ei toimi toisinpäin, eli lesken varat eivät kuulu kuolinpesän varoihin ja mikäli leskellä on ollut yhteistä omaisuutta vainajan kanssa, lesken osuus ei myöskään kuulu pesän varoihin. (Määttä 2023, 44.)

Kukin perillinen tai testamentinsaaja maksaa saamastaan perinnöstä perintöveroa. Kuolinpesä ei maksa perintöveroa, mutta tuloverotuksessa se on itsenäinen verovelvollinen. Kuolinpesän on tarkoitus olla väliaikainen tila, joka pyritään lakkauttamaan jakamalla pesän varat. Kuolinpesän olemassaolo lakkaa vasta, kun kaikki sen varat on jaettu perillisten kesken. Osittainen jakaminen ei vielä lakkauta kuolinpesää. Verohallinto lakkauttaa kuolinpesän perinnönjakosopimuksen toimitamisen jälkeen. Perinnönjakosopimusta ei tarvitse toimittaa, mikäli kuolinpesä on varaton. Mikäli kuolinpesässä on vain yksi osakas, tulee hänen toimittaa Verohallinnolle kopio perukirja perintöverotusta ja kuolinpesän lakkauttamista varten. (Määttä 2023, 44.)

2.1.1 Perintö ja testamentti

Henkilön kuoltua, hänen omaisuutensa siirtyy jollekin toiselle. Vainajan omaisuus siirtyy joko perintöoikeuden tai testamentin perusteella. Sukulaisuussuhteet määrittelevät perimysjärjestyksen. Perintökaari on keskeisin perintöoikeutta ohjaava laki. (Lindholm 2020, 35.)

Rintaperillisillä on aina oikeus lakiosaan perinnöstä, mutta muuten perimysjärjestys voidaan syrjäyttää testamentilla. Kenellä tahansa on oikeus tehdä omaisuudestaan testamentti. Testamentti tulee allekirjoittaa testamentintekijän toimesta todistetusti, kahden esteettömän todistajan läsnä ollessa. (Lindholm 2020.) Testamentti pystytään tekemään myös hätätilatestamenttina, jolloin muotovaatimuksista on mahdollista poiketa. Tällainen tilanne syntyy yleensä silloin, kun testa-

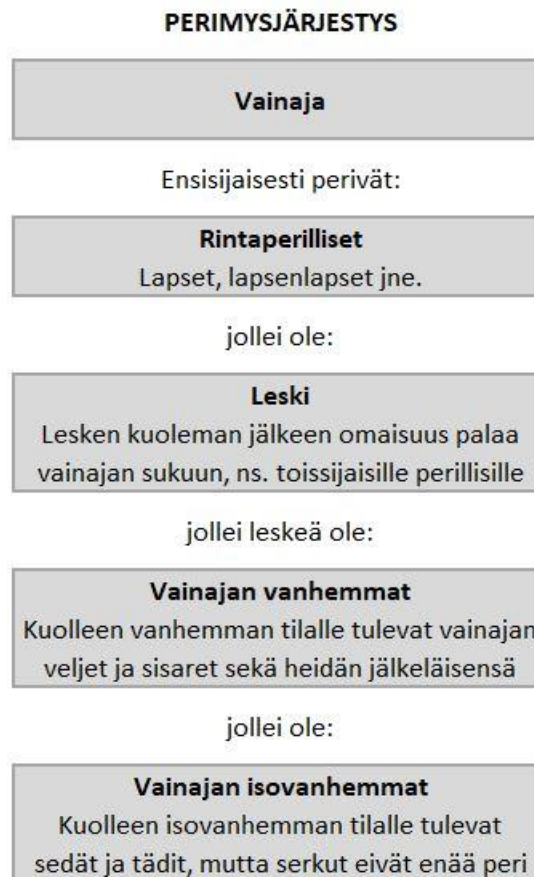
mentti tehdään henkilön viimeisinä elinpäivinä. Hätätilatestamentti on aina voimassa vian tietyn määräajan. (Norri 2017, 2.9.)

Testamentti laaditaan yleensä omistusoikeustestamenttina, jolloin testamentatun omaisuuden omistusoikeus siirtyy kokonaan testamentinsaajalle. Testamentti voidaan laatia myös hallintatestamenttina, eli käyttöoikeustestamenttina. Hallintatestamentissa omistusoikeus testamentataan lakimääräiselle perijälle tai muulle testamentissa määrätylle testamentinsaajalle, mutta omaisuuden elinikäinen käyttöoikeus testamentataan eri henkilölle. Tällöin käyttöoikeuden saanut henkilö voi käyttää omaisuutta haluamallaan omaisuuden luonteen mukaisella tavalla ja saamaan sen tuottaman koron ja tuoton kuolemaansa saakka, kuitenkin koskaan omistamatta sitä. Käyttöoikeuden saajan kuoltua omaisuus siirtyy omistusoikeuden testamentissa saaneelle henkilölle. Hallintatestamentti on verotuksellisesti edullinen, koska käyttöoikeuden saaja ei joudu maksamaan perintöveroa. Omistusoikeuden saaneen perintöverotuksessa toisella henkilöllä oleva käyttöoikeus taas nähdään omaisuuden arvoa alentavana seikkana. (Lindholm 2020; Norri 2017, 3.2.2)

2.1.2 Kuolinpesän osakkaat ja perimysjärjestys

Kuolinpesän osakkaita ovat vainajan lapset tai lastenlapset ja yleistestamentinsaajat. Mikäli leskellä on avio-oikeus perinnön jättäjän omaisuuteen, leski on kuolinpesän osakas siihen saakka, kunnes omaisuus ositetaan. Mikäli perinnönjättäjällä ei ole rintaperillisiä, voi leski olla myös yksin pesän osakas. Jos vainajalla ei ole ollut rintaperillisiä tai puolisoa, kuolinpesän osakkaita ovat vanhemmat, sisarukset tai sisarusten lapset tai lastenlapset. (Ketkä ovat kuolinpesän osakkaita? n.d.)

Perintökaari (40/1965) määrää perimysjärjestyksen ja oikeus perintöön määräytyy perimysjärjestyksen mukaan. Suomessa on käytössä kolmiportainen perimysjärjestys, näitä kolmea erillistä ryhmää kutsutaan parenteeteiksi. Perimysjärjestys etenee siis parenteeteittain, eli jos ensimmäisestä parenteelista ei kukaan ole elossa, siirtyy perintö toiseen parenteeliin ja sen jälkeen kolmanteen. Mikäli ensimmäisessä parenteelissa on yksikin elossa oleva perillinen, ei toiseen parenteeliin siirry perinnöstä mitään. (Norri 2017, luku 1.9.) Seuraavissa kappaleissa on selitetty eri parenteelit ja alla olevassa kuviossa 1. perimysjärjestys.



Kuvio 1. Perimysjärjestys. (Kiviniemi & Havia 2017, 123.)

Ensimmäiseen parenteeliin kuuluvat rintaperilliset, eli vainajan lapset, joista kukin saa perinnöstä yhtä suuren osan. Ensimmäisessä parenteelissa on rajaton sijaantulo-oikeus, eli mikäli rintaperillinen on menehtynyt, siirtyy oikeus perintöön hänen lapsilleen. (Norri 2017, luku 2.1.) Aarnio, Kangas, Puronen ja Räbinä (2016, luku 2.2) korostavat, että perintöoikeuden edellytyksenä on oikeudellisesti pätevä lapsen ja vanhemman suhde.

Perintökaaren 2. luvun 2 §:n mukaan toisen parenteelin muodostavat perittävän vanhemmat. Kumpikin vanhempi saa puolet perinnöstä. Jos toinen vanhemmista on kuollut, hänen osansa jaetaan perittävän sisaruksille. Kuolleen veljen tai sisaren sijaan taas tulevat hänen jälkeläisensä. Mikäli sisaruksia tai heidän lapsiaan ei ole, saa elossa oleva vanhempi koko perinnön. Kolmanteen parenteeliin kuuluvat perittävän isovanhemmat ja heidän lapsensa, eli vainajan enot, sedät ja tädit. Kolmannessa parenteelissa ei kuitenkaan ole tätä laajempaa sijaantulo-oikeutta, eli vainajan serkut eivät peri. (Norri 2017, 67–68.)

2.1.3 Lesken asema kuolinpesässä

Lähtökohtaisesti avioliittolain (13.6.1929/234) mukaisesti, puolisoilla on avio-oikeus kaikkeen toistensa omaisuuteen. Oikeus syntyy avioliiton solmimisen myötä ja realisoituu liiton purkautuessa suoritettavassa osituksessa (Lohi 2020, 1–2). Avio-oikeuden voi kuitenkin sulkea pois avioehtosopimuksella, testamenttiin liitettyllä määräyksellä tai henkivakuutuksen edunsaajamääräykseen liitettyllä ehdolla. Mikäli näin on tehty, on perukirjaan lisättävä maininta sen perusteesta. (Aarnio ym. 2016, luku 3.1.)

Kun puoliso kuolee, on ennen perinnönjakoa määriteltävä jaettava jäämistö. Mikäli puolisoilla ei ole ollut avioliitto-oikeutta toistensa omaisuuteen, jäämistö määritetään erittelemällä toisistaan kuolleelle puolisolle sekä leskelle kuuluva omaisuus. Tätä kutsutaan jäämistöerotteluksi ja sitä vaaditaan myös perukirjaa varten. Silloin kun puolisoilla on avio-oikeus toistensa omaisuuteen, on jäämistön määrittelemiseksi toimitettava jäämistöositus. (Perinnönjako ja avioehto n.d.) Aarnio ja muut (2016, luku 3.2.1) ovat kiteyttäneet aviovarallisuusjärjestelmän seuraavasti:

Avioliiton aikana kumpikin puoliso omistaa oman omaisuutensa, puolisoilla on avio-oikeus toistensa omaisuuteen, puolisoiden velat ja velkavastuu ovat erillisiä elatusvelkoja lukuun ottamatta, puolisoilla on elatusvelvollisuus toisiaan kohtaan ja puolisoilla on sopimusvapaus avioliiton aikana.

Mikäli ensiksi kuolleelta puolisolta ei jäänyt rintaperillisiä, eikä hän ole määrännyt omaisuudestaan testamentilla, leski perii puolison ja on yksin kuolinpesän osakas. Vaikka aviopuoliso olisi testamentillaan määrännyt koko omaisuuden muulle kuin leskelle, on leskellä silti asumissuoja. Tämä tarkoittaa, että mikäli lesken omaisuuteen ei kuulu kodiksi sopivaa asuntoa, on leskellä oikeus yhteisen kodin ja tavanomaisen koti-irtaimiston hallintaan. (Aarnio ym. 2016, luku 3.3.1.)

Vaikka vainajalla olisi rintaperillisiä, voi leski pitää puolison jäämistön jakamattomana hallinnassaan, mikäli rintaperillisillä ei ole jatkovaatimuksia. Jos leski käyttää hallintaoikeuttaan joko asuntoon tai koko omaisuuteen, tulee tämä kirjata perukirjaan, jotta se voidaan huomioida perintöverotuksessa. (Lindholm 2020, 50.) Mikäli leski käyttää hallintaoikeuttaan, hänen ei tarvitse maksaa omaisuudesta perintöveroa, vaan perintöveron maksavat rintaperilliset. Leski, joka hallitsee jakamatonta jäämistöä, saa käyttää jäämistöomaisuutta ja hän myös saa siitä tulevan tuoton ja tulon. Jäämistöomaisuudesta saatu tuotto on lesken veronalaista tuloa. (Aarnio ym. 2016, luku 3.4.1.)

2.1.4 Kuolinpesän hallinta ja päätöksenteko

Osakkaat edustavat kuolinpesää kolmatta osapuolta vastaan sekä kantavat ja vastaavat pesää koskeissa asioissa (Perintökaari 1965/40 18 2§). Kuolinpesässä on yhteishallinto, eli osakkaiden tulee tehdä kuolinpesää koskevat päätökset yksimielisesti. Poikkeuksena yksimieliseen päätöksentekoon ovat tilanteet, joissa omaisuuteen kohdistuu vaaraa sen vahingoittumisesta, tuhoutumisesta tai arvonalentumisesta ja tilanne vaatii välittömiä toimia. Tällaista välittömiä toimia vaativaa päätöstäkään ei voida kuitenkaan tehdä, mikäli joku osakas sitä vastustaa. (Koponen 2019, 21.)

Kuolinpesän on mahdollista valtuuttaa joku ulkopuolinen henkilö käyttämään valtuuksia pesän hoidossa. Valtuutus on mahdollista tehdä myös yhdelle kuolinpesän osakkaalle. Yhden henkilön valtuuttaminen on eduksi erityisesti silloin, kun kaikkien osakkaiden suostumuksen saaminen päätöksenteossa tuntuu työläältä. Osakkaat voivat myös sopia kuolinpesän hallinnasta keskinäisellä sopimuksella. Sopimuksen tekeminen on kannattavaa erityisesti silloin, jos osakkailla on erimielisyyksiä tai pesä aiotaan säilyttää pitkään jakamattomana. (mts. 21.)

Silloin, jos osakkaat eivät pääse yhteisymmärrykseen kuolinpesän asioiden hoitamisesta, eikä pesää jaeta heti, voi olla kannattavaa hankkia pesänselvittäjä. Kuolinpesän tulee hakea pesänselvittäjää vainajan kotipaikan käräjäoikeudesta. Määrätyllä pesänselvittäjällä on oikeus ryhtyä kaikkiin pesän selvittämiseksi vaadittaviin toimiin ja huolehtia esimerkiksi kuolinpesän veloista. (mts. 22.)

2.1.5 Perunkirjoitus, perinnönjako ja jakamaton kuolinpesä

Vaikka periaatteessa perillisten ja testamentinsaajien oikeus vainajan omaisuuteen sekä perintöverovelvollisuus syntyvät välittömästi vainajan kuoltua, käytännössä näiden toteutuminen edellyttää useita toimenpiteitä. Yksi merkittävimmistä toimenpiteistä on perunkirjoitus. Perunkirjoituksen tarkoituksena on vainajan omaisuuden yksilöinti perinnönjakoa ja mahdollista velkavastuun selvitystä varten. Perukirja toimii myös perintöverotuksen määrittelijänä. Myös varattomasta pesästä on laadittava perukirja. Mikäli vainajalta on jäänyt vain velkaa, tulee silloinkin laatia perukirja, jonka jälkeen perilliset eivät ole velasta vastuussa. (Norri 2017, 281–282.)

Yksi kuolinpesän osakas, pääsäännön mukaan se, kenen tosiasiallisessa hallinnassa vainajan omaisuus on, vastaa perunkirjoituksen toimittamisesta. Tämän osakkaan on perukirjaan merkittävällä

valaehdolla vakuutettava, että hänen perukirjaansa antamansa tiedot ovat oikeita ja että hän ei ole tahallisesti jättänyt mitään tietoja antamatta. Perunkirjoituksen toimittaa kaksi uskottua miestä. Perunkirjoitus on toimitettava kolmen kuukauden sisällä vainajan kuolemasta ja tämän jälkeen kuukauden sisällä se on annettava tiedoksi Verohallinnolle. (Hokkanen, Niskakangas & Viitala 2020, 149.)

2.1.6 Perintö- ja lahjavero

Perintö- ja lahjaverolaissa (1940/378) säädetään, että perintönä, testamentilla tai lahjana saadusta omaisuudesta on suoritettava valtiolle veroa. Hokkanen ja muut (2020, 148) korostavat, että lähes kaiken verotuksen pääasiallinen tavoite on fiskaalinen. Fiskaalisuus tarkoittaa, että verotuksella pyritään kattamaan julkisyhteisöjen rahantarpeita. Perintöverotusta perustellaan perinnönsaajan veronmaksukyvyyn lisääntymisellä. Tällöin fiskaalisen tavoitteen lisäksi voidaan nimetä perintöverotuksen tavoitteeksi tulo- ja varallisuuserojen tasaaminen. (mts. 148.)

Perintöverotuksen kohteena on vainajan kuollessaan omistama omaisuus, josta on vähennetty kuolinhetkellä olemassa olleet velat. Perintöveroa tulee suorittaa riippumatta siitä, periikö omaisuuden perintöoikeuden vai testamentin perusteella. Perintövero määräytyy perintöveroasteikon mukaan, eli perintövero on progressiivinen vero. Perintövero jaetaan kahteen eri veroluokkaan, kuten taulukoissa 1. ja 2. on nähtävissä. Ensimmäisen veroluokkaan kuuluu perinnönjättäjän aviopuoliso, suoraan alenevassa tai ylenevässä polvessa olevat perilliset, aviopuolison suoraan alenevassa polvessa oleva perillinen sekä perinnönjättäjän kihlattu. Myös avopuoliso kuuluu ensimmäiseen veroluokkaan avopuolisoiden yhteistalouden purkamisesta annetun lain säädösten mukaisesti. Toiseen veroluokkaan kuuluvat muut sukulaiset ja testamentinsaajat ja siinä verotus on selvästi ensimmäistä veroluokkaa kovempi. (mts. 150–151.)

Taulukko 1. Ensimmäinen veroluokka. (Veroluokat ja perintöverotaulukot n.d.)

Perinnön arvo	Vero alarajan kohdalla	Veroprosentti ylimenevästä osasta
20 000–40 000	100	7
40 000–60 000	1 500	10
60 000–200 000	3 500	13
200 000–1 000 000	21 700	16
1 000 000 -	149 700	19

Taulukko 2. Toinen veroluokka. (Veroluokat ja perintöverotaulukot n.d.)

Perinnön arvo	Vero alarajan kohdalla	Veroprosentti ylimenevästä osasta
20 000–40 000	100	19
40 000–60 000	3 900	25
60 000–200 000	8 900	29
200 000–1 000 000	49 500	31
1 000 000 -	297 500	33

Perintövero ei ole riippuvainen omaisuuden laadusta. Perintöverovelvollisuus alkaa perinnönjättäjän kuolemasta, paitsi jos testamentilla on määritelty jokin ehto omistusoikeuden siirtymisestä. Tällöin myös velvollisuus suorittaa perintöveroa alkaa vasta näiden ehtojen täytyttyä. Verohallinto määrää perintöveron perukirjan perusteella. (Lindholm 2020, 15–16.) Perukirjan keskeisimmät asiat perintöverotuksen kannalta ovat pesän varoista ja veloista tehty luettelo sekä varojen arvos-taminen. Perukirja käsitellään Verohallinnossa ja tämän perusteella jokainen perillinen saa oman verotuspäätöksen, josta käy ilmi perintöveron määrä. (mts. 149.)

Lahjaveroa pidetään perintöveron täydentäjänä ja tällä myös perustellaan ylipäänsä sen olemas-saoloa. Mikäli lahjaa ei verotettaisi, omaisuutta siirrettäisiin todennäköisesti pääosin ennen kuo- lemaa lahjana, jolloin vältettäisiin myös perintövero. Tähän pohjautuen lahjaverosteikko menee

melko samalla kaavalla perintöveroasteikon kanssa. Merkittävin ero näiden välillä on, että lahjaveroasteikon alaraja on perintöveroasteikon alapuolella. (mts. 152.)

Metsätalouden verotuksesta puhuttaessa, perintö- ja lahjaverotuksen huomioiminen on erityisen tärkeää. Suomen metsänomistajista 46 % on saanut metsätilan perintönä ja 7 % lahjana. Vanhemmilta tai muilta sukulaisilta ostamalla metsänsä hankkineita on 28 prosenttia. Metsät pysyvät yleensä sukujen hallussa. Häviävän pieni osa metsänomistajista on ostanut metsänsä vapailta markkinoilta. (Horne, Hänninen & Karppinen 2020, 36.)

2.1.7 Kuolinpesän verotus

TVL 17.2 § mukaan kuolinpesää verotetaan erillisenä verovelvollisena. Sinä vuonna, kun perinnönjättäjä kuolee, kuolinpesän tuloina verotetaan hänen eläessään saamansa tulot sekä kuolinpesän kuolinvuoden tulot (Kiviniemi & Havia 2017, 214). Kuolinvuotena kuolinpesään sovelletaan samoja tuloverolain säännöksiä, joita myös vainajaan olisi sovellettu, eli kuolinpesälle voidaan myöntää myös ne vähennykset, jotka vainajallekin olisi myönnetty. Mikäli kuolinpesä harjoittaa elinkeinotoimintaa, kuolinvuotta seuraavina kolmena vuotena kuolinpesää verotetaan itsenäisenä verovelvollisena tuloistaan, mutta kuolinvuotta seuranneen neljännen vuoden alusta lähtien kuolinpesän harjoittaman elinkeinotoiminnan tulos ja varallisuus jaetaan kuolinpesän osakkaille verotettavaksi. Kuolinpesä ei maksa perintöveroa. (Kuolinpesän verotus 2023.)

Kuolinpesän osakkaat ovat yhteisesti vastuussa kuolinpesän velvollisuuksista, kuten veroista siihen saakka, että kuolinpesän varat jaetaan ja pesä lakkautetaan. Kuolinpesällä, kuten kenellä tahansa luonnollisella henkilöllä, voi olla sekä pääoma- ja ansiotuloja että elinkeinotoiminnan tai maatalouden tuloja. (Kuolinpesän varojen verotus n.d.) Kuolinpesä saa vuosittain esitäytetyn veroilmoituksen, joka tulee palauttaa Verohallinnolle. Mikäli perinnönjättäjä on ollut arvonlisäverovelvollinen, jatkaa myös kuolinpesä arvonlisäverollista toimintaa samalla y-tunnuksella. (Arvonlisäverotus n.d.)

2.2 Metsätalouden verotus

Metsänomistajan, kuten muidenkin luonnollisten henkilöiden tulot jaetaan ansio- ja pääomatuloihin. Metsänomistaja voi saada ansio- ja pääomatuloja maatalouden, elinkeinotoiminnan tai muun

toiminnan tulolähteestä. Tyypillisesti metsätalous kuuluu muun toiminnan tulolähteeseen. Eri tulolähteiden tulokset lasketaan erikseen, mutta luonnollisen henkilön verotuksessa niitä on mahdollista yhdistää. Myös arvonlisäverotus, kiinteistöverotus, perintö- ja lahjaverotus sekä luovutusvoitto- ja varainsiirtoverotus koskettavat useimpia metsänomistajia jossain vaiheessa. (Jauhiainen 2024, 25.)

Metsätalouden tulot tulevat pääosin puun mynnistä, joka verotetaan pääomatulona. Muita metsänomistajan pääomatuloja voivat olla vakuutuskorvaukset ja erilaiset metsänomistajien tuet, kuten kemera- ja metkatuet. Verohallinto saa tiedot metsänomistajan saamista tuloista pääosin tulojen maksajilta, mutta metsätalouteen kohdistuvat vähennykset sekä muut verotukseen vaikuttavat tiedot tulee verovelvollisen ilmoittaa Verohallinnolle itse. (Jauhiainen 2024, 26.)

Pääomatuloveroa maksetaan 30 prosenttia 30 000 euroon asti ja sen yli menevästä osasta 34 prosenttia. Luonnolliset henkilöt ja kuolinpesät saavat 5 % yrittäjävähennyksen metsätalouden positiivisesta nettotuloksesta. Tähän voi kuulua myös sellaista tuloa, joka on saatu verotusyhtymien kautta. Yhteismetsien tuloveroprosentti on aina 26,5 prosenttia. (Tuloverotus, n.d.)

Tyypillisimpiä metsätalouden menoja ovat ostetut metsätalouden palvelut sekä metsänhoidon tarvikkeet. Kaikki tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä aiheutuvat menot voidaan vähentää metsätalouden pääomatulosta. Vähennykset tehdään kassaperiaatteen mukaisesti sinä verovuonna, jona maksut on suoritettu. Vuosittaisilla poistoilla voidaan vähentää pitkävaikutteisten investointien hankintamenot, jotka ovat vähintään puoliksi metsätalouden menoa. Tällaisia ovat metsätalouden rakennukset, tiet ja ojat sekä koneet ja laitteet, joiden oletettu käyttöikä on vähintään kolme vuotta. (Tuloverotus n.d.)

2.2.1 Puun myyntitulojen verotus

Puun mynnistä saadut tulot ovat metsätalouden pääomatuloa. Puun myyntituloa on omasta metsästä myydystä puutavarasta saatavat tulot sekä hintalisät ja bonukset, jotka on saatu puukaupan yhteydessä joko rahana tai muuna vastaavana suorituksena. Puun myyntitulot ilmoitetaan veroilmoituksella sen vuoden tulona, jona maksu on saatu, vaikka hakkuu olisikin tehty eri vuonna. (Määttä 2023, 285.)

Puun myynti tapahtuu pysty-, hankinta- tai käteiskauppana. Pystykaupalla tarkoitetaan kauppaa, jossa ostaja hoitaa hakkuusopimuksen mukaisesti puutavaran hakkuun ja kuljettamisen. Pystykaupassa puun myyntitulo on aina kokonaan metsätalouden pääomatuloa ja kauppahinta sisältää ainoastaan puutavaran kantoraha-arvon. Hankintakaupassa sen sijaan myyjä toimittaa myydyn puutavaran ostajalle sovittuun luovutuspaikkaan tiettyyn aikaan. Käteiskaupassa myyjä kuljettaa puutavaran ostajalle ilman etukäteissopimusta. Hankinta- ja käteiskaupassa kauppahinta sisältää korvaukset myydystä puutavarasta sekä sen kuljettamisesta. Hankinta- ja käteiskaupassa myyntitulo verotetaan kokonaan pääomatulona, jos hakkuun ja kuljetuksen suorittaa ulkopuolinen taho. Jos metsänomistaja hoitaa hakkuun ja kuljetuksen itse, puun myyntitulosta vähennetään hankintatyön arvo ja loppuosa on metsätalouden pääomatuloa. (Tuloverotus, n.d.)

2.2.2 Metsätalouden vähennykset

Metsätalouden verotuksessa voidaan vähentää kaikki tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot. Menot jaotellaan vuosimenoihin, poistoihin ja toisesta tulolähteestä siirrettäviin menoihin. Nämä toisesta tulolähteestä siirrettävät menot ovat yleensä maatalouden menoja, kun esimerkiksi metsätöitä tehdään maatalouden kalustolla. Lisäksi voidaan tehdä metsävähennys sekä meno- ja tuhovaraukset. (Jauhiainen 2024, 38.)

Vuosimenoja ovat palkkausmenot, matkakulut sekä muut vuosimenot. Palkkausmenoja ovat kaikki verovelvollisen ulkopuoliselle työntekijälle maksamat palkat ja palkkiot sivukuluineen. Puolisolle tai alle 15-vuotiaalle lapselle maksettu palkka ei ole vähennyskelpoinen. Palkkauskuluina vähennetään myös palkatun henkilön matkakorvaukset. (Kiviniemi & Havia 2017, 182–183.)

Metsänomistaja voi vähentää verotuksessa metsätilan ja oman kotiosoitteensa väliset matkakulut. Vuonna 2023 omalla autolla tehdyistä matkoista laskettava vähennys on 0,30 euroa/kilometri ja julkisten kulkuneuvojen käytöstä vähennetään matkalippujen hinta. Matkaan ei tarvitse liittyä varsinaista työn suoritusta metsätilalla. Matkalla on kuitenkin oltava jokin tarkoitus, eli pelkkä käynti metsätilalla ei riitä, tarkoitus voi olla myös esimerkiksi puukauppaneuvottelu tai metsän tarkistus myrskyn tai talven jälkeen. Matkakulujen lisäksi käyntiin liittyvät yöpymiset voidaan myös lukea, vähennettäviin menoihin. (Kiviniemi & Havia 2017, 183; Jauhiainen 2024, 41.)

Muita vuosimenoja ovat esimerkiksi enintään 200 euroa maksavan pienkaluston, kuten vesurin tai istutusputken hankintamenot, metsätiemaksut, metsänuudistamisen ja –hoidon kustannukset sekä ammattikirjallisuus ja lehtimaksut. Rakennusten, ojien ja teiden vuotuiset kunnossapitomenot ovat vuosimenoja ja perusparannusmenot taas kirjataan poistoihin. (Jauhiainen 2024, 44.)

Pitkäkestoiset investoinnit vähennetään vuosittain poistoina. Poistoina vähennetään investoinnit, joiden taloudellinen käyttöikä on yli kolme vuotta ja hankintameno yli 200 euroa. Ensimmäinen poisto tehdään käyttöönottovuonna hankintamenosta ja seuraavat poistot vuosittain menojäännöksestä. Tuloverolaissa on säädetty prosenttiosuus, jolla poiston määrä lasketaan. (Kiviniemi & Havia 2017, 184–185.)

Vuoden 1992 jälkeen vastikkeellisesti hankittujen metsäkiinteistöjen pääomatuloista tehdään metsävähennys. Metsävähennys pohjautuu kiinteistön hankintahintaan ja vähennyspohjan arvo on 60 prosenttia hankintahinnasta. Myös vastikkeettomasta, eli perintönä tai lahjana saadun metsätilan tuloista voi tehdä metsävähennyksen, mikäli aiempi omistaja on ollut siihen oikeutettu. Metsävähennysoikeus siis siirtyy omistajuuden mukana. Kaikki metsätalouden pääomatulo on metsävähennyskelpoista tuloa. Metsävähennyksen enimmäismäärä on 60 prosenttia vuoden metsätalouden pääomatuloista. (Jauhiainen 2024, 54–55.)

2.2.3 Tappio ja alijäämähyvitys

Metsätaloudelle on tyypillistä, että puun myyntituloa ei saada vuosittain, vaan jopa vuosikymmenten välein. Silloin, kun metsätaloudessa on vähennyskelpoisia menoja enemmän kuin veronalaisia tuloja muodostuu tappio. Metsätalouden tappio vähennetään ensisijaisesti metsänomistajan saman vuoden pääomatuloista. Näitä pääomatuloja voi olla esimerkiksi luovutusvoitot, vuokratulot tai maa-ainesten myyntitulot. (Määttä 2023, 265.)

Silloin kun muita pääomatuloja ei ole tai ne eivät riitä tappiollisen tuloksen kattamiseen syntyy alijäämähyvitystä. Alijäämähyvitys vähennetään verovelvollisen ansiotuloista ja vähennyksen suuruus voi olla 30 prosenttia alijäämästä. Yksityishenkilöllä alijäämähyvitys voi enimmillään olla 1400 euroa ja puoliso voi saada hyvityksen kaksinkertaisena. Lisäksi mikäli heillä on lapsia, voi tästä saada vielä maksimissaan 800 euron lisäyksen. Alijäämää voi lisäksi tulla myös muista pääomatulojen hankkimismenoista sekä maatalouden ja elinkeinotoiminnan tappiosta. Mikäli metsänomista-

jalla ei ole muita tuloja, joista alijäämähyvityksen voisi vähentää tai alijäämän määrä on suurempi kuin sallittu vähennysmäärä, syntyy pääomatulolajin tappio. Näissä tapauksissa tappion voi vähentää seuraavan kymmenen vuoden aikana saaduista pääomatuloista. (Jauhiainen 2024, 34.)

2.2.4 Meno- ja tuhovaraus

Metsätalouden tulot ja menot kohdistuvat yleensä eri vuosille, siksi metsänomistaja voi tehdä puun myyntiverotuksessa 15 prosentin menovarauksen. Tämä tarkoittaa sitä, että hän voi siirtää osan verovuoden metsätalouden pääomatulosta verotettavaksi myöhempinä vuosina. Menovarauksella on tarkoitus kattaa metsänuudistamisen kuluja puun myynnin jälkeen. (Kortejärvi & Simula 2023, 7–8.)

Menovarauksen tarkoituksena on siirtää verojenmaksua eteenpäin. Menovaraus vähennetään metsätalouden tuloista ja tällä tavoin varaudutaan tuleviin menoihin. Menovarauksen tekeminen on useimmiten kannattavaa, mutta ei välttämätöntä, sillä yleensä kulut saa myös vähennettyä alijäämähyvityksen kautta. Menovaraus on tuloutettava tai käytettävä kattamaan metsätalouden menoja seuraavan neljän vuoden aikana. Tästä poikkeuksena on Lapin läänin alue, jossa se on käytettävä kuuden vuoden sisällä. Menovaraus voi olla 15 prosenttia metsätalouden veronalaisesta pääomatulosta. Menovaraus lasketaan metsävähennyksen tekemisen jälkeen, mutta kuitenkin ennen poistojen ja kuluja vähentämistä. (Jauhiainen 2019, 53–55.)

Tuhovarauksella tarkoitetaan jonkin metsätuhon vuoksi saatujen vakuutus- tai vahingonkorvausten välittömän tuloutuksen estämistä. Tuhovarauksen voi tehdä sen suuruisena kuin tuhoalueen uudistamisen vaativa tarve on, eli tuhovaraukseen ei sovelleta samaa 15 prosentin korvausrajaa kuin menovaraukseen. Käyttöaika on kuitenkin sama kuin menovarauksella. Selvitys tuhovarauksen perusteista tulee säilyttää muistiinpanoissa. (mts. 55.)

2.2.5 Arvonlisäverotus

Metsänomistaja voi olla alkutuottajana myös arvonlisäverovelvollinen, mikäli hän harjoittaa arvonlisäverollista toimintaa. Metsätalouteen liittyy kuitenkin monia arvonlisäverollisia menoja, joten vapaaehtoinen arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen on useimmissa tapauksissa kannattavaa. Metsänomistajan tulee ilmoittautua arvonlisäverovelvolliseksi, jos arvonlisäverolliset myynnit ylit-

tävät 15 000 euroa kalenterivuoden aikana. Alv-rekisteriin voi hakeutua vapaaehtoisesti myös silloin, kun myynnit jäävät alle 15 000 euron rajan. Arvonlisäverovelvollisuus jatkuu siihen saakka, että metsänomistaja tekee lopettamisilmoituksen ja verottaja poistaa hänet arvonlisäverovelvollisten rekisteristä. (Määttä 2023, 319.)

Puukaupassa sovelletaan 24 prosentin verokantaa, eli, kun metsänomistaja on arvonlisäverovelvollinen, myydään tuotteet ja palvelut verollisena. Tällöin myös metsätalouden harjoittamista varten tehtyjen hankintojen arvonlisäverot ovat vähennyskelpoisia. Useimmissa tapauksissa arvonlisäverovelvollisuus tuo metsänomistajalle verotuksellisen edun, koska metsätalouden tuotteiden ja palveluiden ostamisen arvonlisäverot pystytään tällöin myös vähentämään sataprosenttisesti. (Kiviniemi & Havia 2017, 208.)

Metsänomistajan tulee tehdä arvonlisäveroilmoitus ainoastaan silloin, jos verokaudelta on jotain ilmoitettavaa, kuten puun myyntejä tai vähennettäviä arvonlisäveroja. Tämä pätee ainoastaan silloin, kun verokausi on kalenterivuoden, eikä metsänomistaja ole harjoittanut muuta arvonlisäverollista toimintaa, esimerkiksi maataloutta. Arvonlisäveroilmoitus tulee tehdä OmaVerossa oma-aloitteisesti, Verohallinto ei lähetä tästä erillistä lomaketta. Ilmoitukseen tulee sisällyttää myyntien arvonlisäverot verokannoittain, ostojen arvonlisäverot sekä myyntien ja ostojen arvonlisäverojen erotukset. (Määttä 2023, 322–323.)

Kun metsänomistaja on arvonlisäverovelvollinen, puun ostaja lisää kauppahintaan arvonlisäveron ja tilittää metsänomistajalle. Metsänomistaja ilmoittaa hänelle tilitettyjen ja hänen tekemiensä ostojen arvonlisäverojen erotuksen ja tilittää ylimenevän osan valtiolle. Mikäli verokauden vähennettävät verot ovat suuremmat kuin suoritettavat verot, saa metsänomistaja arvonlisäveron palautusta. Verohallinto maksaa palautuksen arvonlisäveroilmoituksen käsittelyn jälkeen, mikäli estettä palauttamiselle ei ole. Arvonlisäverovelvollinen voi myös halutessaan muuttaa palautusajankohtaa, jos esimerkiksi tahtoo jättää palautuksen odottamaan tulevia maksettavia veroja. (Jauhiainen 2024, 67–69.)

Arvonlisäverovelvollisen metsänomistajan tulee maksaa arvonlisävero myös sellaisesta puutavaraa, jonka hän ottaa yksityistalouden rakennus- tai polttopuuksi. Luonnolliset henkilöt, jakamattomat kuolinpesät ja verotusyhtymät saavat ottaa metsä-, maa- tai puutarhatalouden tai muun

alkutuotannon myyntiin valmistettuja tuotteita omaan käyttöön ilman arvonlisäveroa 850 euron arvosta vuoden aikana. Arvonlisävero maksetaan 850 euroa ylittävältä osalta. (Kiviniemi & Havia 2017, 209–210.)

Arvonlisäveroista pidetään kirjaa, eli laaditaan muistiinpanot, johon eritellään arvonlisäverolliset tulot ja menot. Veroilmoitus täytetään muistiinpanojen perusteella. Veroilmoitukseen tuloja ja menoja ei tarvitse eritellä, vaan pelkät loppusummat riittävät. (Kortejärvi & Simula 2023, 11–12.) Arvonlisäverollisen toiminnan voi lopettaa missä vaiheessa verokautta tahansa ja verokausi päättyy lopettamispäivään. Lopettamisesta ja arvonlisäverorekisteristä poistumisesta tulee tehdä ilmoitus Verohallinnolle. (Määttä 2023, 325.)

2.2.6 Metsäveroilmoituksen tekeminen

Metsäveroilmoitus tehdään kassaperusteisesti, eli sillä ilmoitetaan edellisen vuoden aikana saadut metsätalouden tulot sekä maksetut menot. Metsänomistajan tulee jättää veroilmoitus kerran vuodessa, helmikuun loppuun mennessä. Mikäli metsänomistaja on arvonlisäverovelvollinen, tulee jättää myös arvonlisäveroilmoitus. (Vinkit metsäveroilmoituksen ja arvonlisäveroilmoituksen tekemiseen n.d.)

Suurin osa veroilmoituksista tehdään tänä päivänä verkossa. Veroilmoituksen voi kuitenkin tehdä myös 2C-paperilomakkeella. Verottaja lähettää omistustiedoilla esitetyt paperisen lomakkeen automaattisesti ainoastaan kuolinpesille ja yhtymille. Mikäli yksityishenkilöt haluavat paperilomakkeen, se tulee tulostaa itse tai hakea verotoimistosta. Verkkolomake täytetään kirjautumalla OmaVero -palveluun. OmaVeron kirjaututaan pankkitunnuksilla. Kun henkilöllä on valtuutus, hän voi omilla tunnuksillaan tehdä veroilmoituksen myös kuolinpesän tai yhtymän nimissä. Veroilmoitus etenee kohta kohdalta ja jokaisesta kohdasta löytyy lisätietoja ja ohjeita kyseisen kohdan täyttämiseen sekä linkki verottajan sivuille, josta löytyy lisätietoja verotuksesta. (Metsäveroilmoitus – täyttöohjeet pähkinäkuoressa n.d.)

Veroilmoituksen täyttäminen on syytä aloittaa hyvissä ajoin ja varata kaikki kuitit ja muut selvitykset valmiiksi saataville. Myös edellisuoden veroilmoitus on hyvä ottaa esille. Verkossa tehtävää veroilmoitusta ei ole välttämätöntä täyttää kokonaan kerralla, vaan sen voi tallentaa keskeneräisenä ja jatkaa myöhemmin. Veroilmoitusta ei tarvitse palauttaa mikäli verovuoden aikana ei ole

ollut metsätalouden tuloja tai menoja. Metsäverotuksen muistiinpanoihin tarvitaan kaikki vuoden aikana kertyneet kuitit, tositteet metsätalouden tuloista ja menoista sekä ajopäiväkirja. Tositteet tulee säilyttää kuuden vuoden ajan. Muistiinpanot voi tehdä käsin tai esimerkiksi taulukkolaskentaohjelmalla. (Metsätalouden veroilmoituksen (2C) täyttöohje n.d.)

Henkilötiedot

Veroilmoituksen täyttäminen aloitetaan henkilötiedoilla, jotka on esitäytetty lomakkeelle. Jos metsää omistetaan puolison kanssa yhdessä, on tähän kohtaan merkitty myös omistusosuudet. Avopuolisot tekevät omista metsistään omat ilmoituksensa. Kuolinpesä ja yhtymä tekevät yhden yhteisen veroilmoituksen. (Metsätalouden veroilmoituksen (2C) täyttöohje n.d.)

Tulot

Tulot -kohdassa ilmoitetaan kaikki metsätalouden tulot, kuten puunmyyntitulot sekä Kemera-korvaukset. Myyntitulot ilmoitetaan aina ilman arvonlisäveroa. Kemera-tuki on kestävän maatalouden rahoituslain mukaista, valtion myöntämää verollista tukea metsänomistajille. Myös vakuutuskorvaukset ovat veronalaista tuloa ja ne ilmoitetaan täysimääräisenä. Verottaja huomioi ennakot vakuutusyhtiön ilmoituksen mukaisesti. Muita tuloja voivat olla esimerkiksi edellisvuoden verotuksessa vähennettyjen menojen maksupalautukset. (Metsätalouden veroilmoituksen (2C) täyttöohje n.d.)

Menot ja varaukset

Metsätalouden menoiksi katsotaan kaikki puun tuottamisesta, korjaamisesta ja metsän uudistamisesta aiheutuneet menot sekä esimerkiksi vakuutusmaksut, metsurivarusteet, metsätalouden ammattilehtien tilaukset ja matkakulut. Kaikki oman perheen ulkopuolisten työntekijöiden palkat ja palkan sivukulut ovat verovähennyskelpoisia. Myös perheenjäsenille maksetun palkan voi vähentää, mikäli palkka ei ylitä summaa, joka samasta työstä olisi maksettu ulkopuoliselle henkilölle. (Metsäveroilmoitus – täyttöohjeet pähkinänkuoressa n.d.)

Silloin kun vähennetään metsätalouden matkakuluja, tulee tehdyt matkat kirjata ajopäiväkirjaan ja myös muistiinpanoissa pitää olla niistä selvitys. Vuoden 2023 omalla autolla tehdyistä matkoista voi vähentää 0,30 €/km. Silloin kun hankintakauppaan liittyvän puunkorjaustyön on tehnyt met-

sänomistaja itse tai hänen perheenjäsenensä, voi sen vähentää hankintatyönä. Hankintatyö on verovapaata 125m³:iin saakka. (Metsätalouden veroilmoituksen (2C) täyttöohje n.d.)

Metsävähennyksen seurantaan merkitään metsävähennyspohja ja aikaisemmin käytetty metsävähennys, sekä luovutusvoittoihin lisätty metsävähennys. Nämä luvut saa edellisvuoden verolomakkeelta. Sen jälkeen merkitään verovuoden metsävähennyksen käyttö. Verovuoden yhteenlasketusta pääomatulosta 60 prosenttia on metsävähennyskelpoista. Puunmyyntitulot, erilaiset korvaukset ja omasta metsästä otetun puun veronalainen arvo on metsävähennyskeloista tuloa. Metsävähennyksen vähimmäismäärä on 1500 euroa. (Metsätalouden veroilmoituksen (2C) täyttöohje n.d.)

Edellisillä veroilmoituksilla ilmoitetut varaukset näkyvät veroilmoituksessa valmiina ja mahdolliset verovuoden varaukset lisätään siihen. Varauksien teko ei ole välttämätöntä, mutta niiden teko on mahdollista vuosittain, mikäli metsänomistajalla on säännöllisiä tuloja. Menovaraus voi olla enimmillään 15 prosenttia verovuoden ilmoitettujen tulojen määrästä. Vanhojen varausten tuloutuksia ei huomioida. (Metsätalouden veroilmoituksen (2C) täyttöohje n.d.)

Poistot

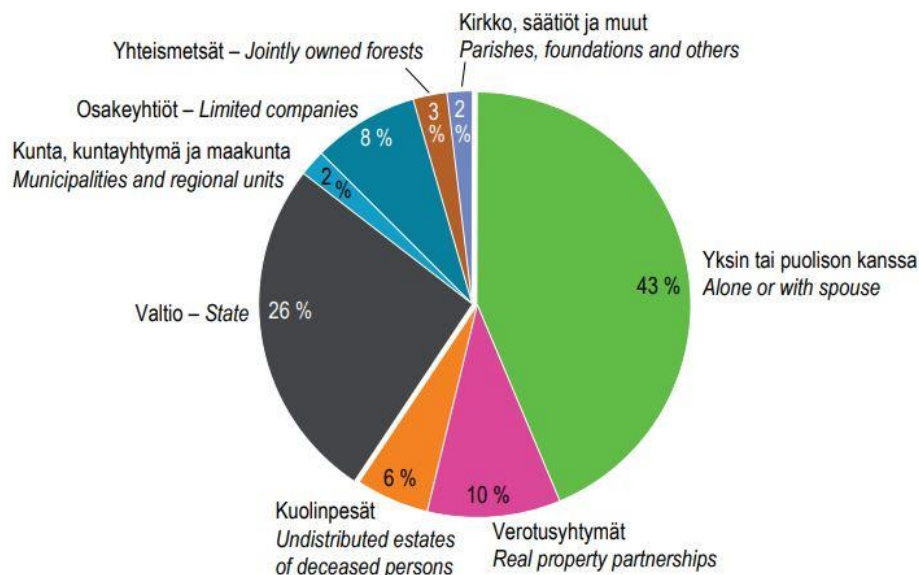
Hankintameno vähennetään vuotuisena poistona, kun omaisuuden arvioitu käyttöaika on yli kolme vuotta. Poistoina vähennetään yleensä moottorisahaa suurempien koneiden hankintamenot. Poistojen menojäännökset ovat veroilmoituksessa valmiina. Poiston suuruus on tietty prosenttiosuus hankintamenosta. Alle 600 euron menojäännös poistetaan kerralla. Tyypillisimpiä metsätalouden koneita ovat traktorit ja peräkärret sekä mönkijät lisävarusteineen. Muita poistojen kautta vähennettäviä hankintamenoja ovat metsätiet ja ojat sekä rakennukset. Kalustosta on hyvä tehdä erillinen selvitys muistiinpanoihin, vaikka ainoastaan yhteenveto kirjataan veroilmoitukseen. Koneiden käytöstä on syytä pitää päiväkirjaa, jossa erotetaan metsätalouden käyttö sekä yksityiskäytön osuus. (Metsätalouden veroilmoituksen (2C) täyttöohje n.d.)

2.3 Metsänomistusmuodot

Metsää voi omistaa monella eri tapaa ja eri metsänomistusmuodoilla on omat hyvät ja huonot puolensa sekä verotukselliset seuraamuksensa. Lappalaisen (2023) mukaan se, miten metsä on tullut omistukseen, on merkittävin omistusmuotoon vaikuttava tekijä. Omistusoikeutta ei pidä

sekoittaa hallintaoikeuteen, vaikka ne useimmiten menevätkin yksi yhteen. Hallintaoikeus voidaan kuitenkin esimerkiksi testamentilla määräämällä erottaa eri henkilölle kuin omistusoikeus. (Määttä 2023, 47.)

Suomessa on 630 000 yksityistä metsänomistajaa ja Suomen metsämaasta noin 44 prosenttia on yksityisten henkilöiden omistamaa. Kuviosta 2. näkee metsämaan pinta-alaosuudet omistajaryhmittäin. Yleisin metsänomistusmuoto on suora henkilöomistus ja metsätilan voi omistaa yksin tai yhdessä aviopuolison kanssa. Yksittäistä metsänomistajaa sanotaan metsätalouden harjoittajaksi. (Määttä 2023, 46.) Metsätalouden harjoittajan metsästä saamat tulot yhdistetään muihin pääomatuloihin ja niitä myös verotetaan sen mukaisesti. Metsänomistaja vastaa yksin metsänsä tuloista ja menoista, kun taas avipuolisoiden yhdessä omistaman metsän verotusta käsitellään samaan tapaan kuin yhtymää, eli tulos jaetaan samassa suhteessa omistusosuuksien kanssa. Jos aviopuolisot omistavat metsää yksin, ei tulosta voi jakaa puolison kanssa, mutta tällöin on kuitenkin mahdollista hyödyntää alijäämähyvitystä. (Jauhiainen 2023, 19.)



Kuvio 2. Metsämaan pinta-alaosuudet omistajaryhmittäin 2016 (SVT: Luonnonvarakeskus, Metsämaan omistus.)

Yksityisen metsätalouden harjoittajan lisäksi muita yleisiä metsänomistusmuotoja ovat verotusyhdytymä, kuolinpesä, yhteismetsä tai yhtiömuotoinen metsänomistus (Määttä 2023, 47–49). Näitä omistusmuotoja ja niiden verotuksellisia erityispiirteitä on käsitelty tarkemmin alempana.

Muita vähemmän yleisiä omistusmuotoja ovat osuuskunnat, säätiöt ja rahastot. Osuuskunta voisi soveltua esimerkiksi virkistys- tai metsästyspalveluita harjoittavan metsätilan omistusmuodoksi ja säätiöiden omistuksella on yleensä jokin yhteiskunnallinen tarkoitus. (Jauhiainen 2023, 22.) Sekä Jauhiainen (2023, 23) että Lappalainen (2023) toteavat, että kotimaiset ja ulkomaiset rahastot sijoittavat metsiin koko ajan enenevässä määrin. Metsärahasot omistavat reilun prosentin Suomen metsämaasta. Metsärahasot-osuus on niin sanotusti helppoa metsänomistajuutta. Osuuden saa pienellä panoksella ja se on helppo myydä milloin tahansa. (Lappalainen 2023.) Näiden harvinaisempien omistusmuotojen käsittely on jätetty tämän työn ulkopuolelle.

2.3.1 Kuolinpesä

Metsänomistajan kuollessa metsänomistus siirtyy kuolinpesälle, eli leskelle ja perillisille. Kuolinpesä voi harjoittaa metsätaloutta määrittelemättömän ajan, siihen saakka, kunnes tehdään ositus ja perinnönjako. (Määttä 2023, 47.) Vuonna 2020 tehdyssä Suomalainen metsänomistaja - tutkimuksessa (Karppinen ym. 2020) käy ilmi, että metsätiloista 11 prosenttia on kuolinpesien omistuksessa.

Kuolinpesä on itsenäinen verovelvollinen, eli verotusyksikkö. Metsästä saatavat tulot siis maksetaan kuolinpesälle ja kuolinpesä maksaa siitä mahdolliset verot. Alijäämää tai tappiota ei voi siirtää kuolinpesän osakkaiden verotukseen. Jos kuolinpesä haluaa jakaa tuloja osakkaille, eivät osakkaat enää joudu maksamaan veroja näistä tuloista. Tulos voidaan jakaa omistusosuuksien suhteessa, ei tehtyyn työmäärään suhteutettuna. Jos metsä on ollut puolisoitten yhteisomistuksessa, vainajan osuus siirtyy kuolinpesälle. Mikäli rintaperilliset eivät vaadi kuolinpesän jakamista, voi leski hallita metsätilaa testamentilla saadulla hallintaoikeudella. (Jauhiainen 2023, 19–20.)

Useimmiten kuolinpesä ei ole pitkällä tähtäimellä taloudellisesti kannattavin metsän yhteisomistusmuoto, vaan kannattavampaa on muuttaa se yhtymäksi tai purkaa ja lohkoa tila osakkaille omiksi metsäkiinteistöikseen. Metsäkiinteistön pitäminen kuolinpesän omistuksessa voi olla taloudellisesta järkevää silloin, kun erillisverotuksesta on osakkaille hyötyä. Tällainen tilanne on esi-

merkiksi silloin, jos kuolinpesällä on myös ansiotuloja tai jos osakkaina on lapsia tai opiskelijoita, sillä osakkuus ei vaikuta sosiaalietuuksiin. (Jauhiainen 2023, 20.) Kuolinpesän omistamaa metsätaloutta koskevat päätökset tulee tehdä osakkaiden kesken yksimielisesti, mikä vaikeuttaa tilan hallintaa, jos kuolinpesä on riitainen. (Perälä 2018.)

Kuolinpesää verotetaan erillisenä verovelvollisena, eli kuolinpesästä täytetään vain yksi yhteinen metsäveroilmoitus ja kausiveroilmoitus. Näin ollen kuolinpesän osakkaat eivät siis ilmoita metsätalouden tuloja omalla esitäytetyllä veroilmoituksellaan. Osakkaan ei tarvitse veroilmoituksella myöskään ilmoittaa olevansa kuolinpesän osakas. Kuolinpesän tuloja ei jaeta osakkaiden henkilökohtaisiksi tuloiksi. (Kortejärvi & Simula 2023.)

2.3.2 Verotusyhtymä

Tuloverolain (1535/1992, 4§) mukaan yhtymä on kahden tai useamman henkilön muodostama yhteenliittymä, joka harjoittaa maatalan viljelyä tai hallintaa, metsätaloutta tai sellaisen kiinteistön hallintaa, jossa yhteenliittymä on arvonlisäverovelvollinen tai hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Verotusyhtymä on siis verotuksellinen käsite, eikä käsitettä tunneta esimerkiksi yhtiöoikeudessa. Toiminnan luonteen mukaisesti verotusyhtymää voidaan kutsua myös kiinteistö-, maatalous- tai metsäyhtymäksi, mutta verotusyhtymä voi harjoittaa samanaikaisesti myös näitä kaikkia. (Määttä 2023, 60–61.) Karppisen, Hännisen ja Hornen (2020) kokoamassa Suomalainen metsänomistaja 2020 tutkimuksessa kerrotaan, että yhtymämuotoisessa omistuksessa on 17 prosenttia Suomen metsätiloista ja yhtymässä on keskimäärin 2,5 osakasta. Yleisin tapa yhtymän muodostumiselle on kuolinpesien metsätilan jakaminen määräosiin (Kiviniemi & Havia 2071, 231.)

Verotusyhtymä ei ole yksityisoikeudellinen oikeushenkilö eikä erillinen verovelvollinen (Määttä 2023, 61). Verotusyhtymässä osakkaiden yhteisesti harjoittaman toiminnan tulo ja tappio jaetaan osakkaiden verotuksessa, eli se verotetaan pääomatulona. Yhtymä tekee siis yhden yhteisen veroilmoituksen ja tulos jaetaan omistusosuuksien suhteessa osakkaiden kesken. Yhtymä itsessään ei voi omistaa mitään, jonka vuoksi esimerkiksi metsätalouden koneet ja laitteet on hankittava yhtymän osakkaiden nimiin. Niiden hankinta voidaan kuitenkin lisätä yhtiön menoihin ja vähentää poistoina. (Jauhiainen 2023, 20–21.) Yhtymää koskevat päätökset on tehtävä osakkaiden kesken

yhdessä ja yksimielisesti. Osakas voi kuitenkin luovuttaa omistusosuutensa muista osakkaista riippumatta. (Perälä 2018.)

2.3.3 Yhteismetsä

Yhteismetsien suosio on kasvanut viime vuosina, uusia perustetaan ja olemassa oleviin yhteismetsiin liitetään lisää metsiä. Erityisesti sukujen ja metsäsijoittajien perustamien yhteismetsien määrä on kasvussa. Yhteismetsien pinta-ala on kokonaisuudessaan noin 815 000 hehtaaria, joka on noin kuusi prosenttia yksityismetsien pinta-alasta. Yhteismetsien koot vaihtelevat alle 20 hehtaarista yli 90 000 hehtaariin ja Suomen yhteismetsissä on yli 20 000 osakasta. (Määttä 2023, 48.)

Tuloverotuksessa puhutaan yhteisetuuksista, joihin kuuluu yhteismetsien lisäksi tie-, kalastus ja jakokunnat sekä muut niihin verrattavat yhteenliittymät (TVL 1535/1992, 5 §). Yhteismetsän omistaa osakaskiinteistöt ja sitä hallinnoidaan osakaskiinteistöjen yhteisillä päätöksillä. Yhteismetsä on erillinen verovelvollinen ja näin ollen maksaa tuloistaan verot. Yhteismetsän pääomatulon veroprosentti on tulojen määrästä riippumatta 26,5 prosenttia. Kuten kuolinpesän tulot, myös yhteismetsän osakkaille edelleen jaettavat tulot ovat verottomia. (Jauhiainen 2023, 21.)

Jauhiaisen (2023, 21) mukaan yhteismetsä voi olla taloudellisesti kannattava omistusmuoto jos metsäomaisuutta on suhteellisen paljon ja sitä hallinnoi useampi ihminen. Suomen metsäkeskus esimerkiksi ei suosittele alle 100 hehtaarin yhteismetsän perustamista, sillä korkeiden hallintokulujen takia pienempien yhteismetsien toiminta ei ole kannattavaa. Nyrkkisääntönä riittävälle yhteismetsän pinta-alalle voidaan pitää sitä, että metsätalouden tuloja saadaan vuosittain. (Perustietoa yhteismetsästä n.d.)

Vaikka yhteismetsän perustaminen ei useimmissa tapauksissa ole kuolinpesälle kannattavaa metsätilan koon ja monimutkaisen perustamisprosessin takia, voi oman metsätilan liittäminen yhteismetsään kuitenkin olla toimiva ratkaisu. Yhteismetsään liityttäessä kuolinpesän osakkaat saavat metsän määritellyn arvon mukaisen määrän osuuksia yhteismetsästä. (Hämäläinen 2024, 20.)

2.3.4 Yhtiömuotoinen metsänomistus

Metsää voi omistaa mikä tahansa yhtiömuoto, eikä Jauhiaisen (2023, 22) mukaan näillä ole juuri-kaan verotuksellisia etuja toisiinsa nähden. Yksityishenkilöt omistavat hyvin vähän metsää yhtiömuotoisesti. Joitakin isoimpia maatiloja on kuitenkin viime vuosina yhtiöitetty, jolloin näiden maatilojen metsiä on myös jonkin verran siirtynyt osakeyhtiömuotoiseen omistukseen.

Yhtiömuotoisessa omistuksessa ei ole mahdollisuutta hyödyntää metsävähennystä, menovarausta tai hankintatyön arvon vähennystä eikä metsälahjavähennystä. (Määttä 2020, 49.) Metsätaloutta harjoittavan yhtiön verotus menee normaalin yhteisöverokannan, eli 20 %:n mukaisesti. Yhtiön ylijäämä voidaan jakaa osinkona. Oman metsätilan yhtiöittämistä koskee toimintamuodonmuutoksesta aiheutuva varainsiirtoverovapaus. (Jauhiainen 2023, 22.)

3 Opinnäytetyön toteutus

Tiedonhaku opinnäytetyötä varten aloitettiin rakentamalla miellekartta, eli mind map. Miellekartta on tehokas työkalu ideointiin, ajatusten kasaamiseen ja tiedonhaun pohjustukseen. Miellekarttaan koottiin ensin kaikki mahdolliset sanat ja käsitteet, joita päätetystä aihealueesta tuli mieleen. Tämän jälkeen näistä koottiin merkittävimmät ja niiden perusteella lähdettiin etsimään tietoa aiheesta.

Tiedonhaun hakusanat rakennettiin siis miellekartan ja aihealueen tutkimisen perusteella, sekä YSO-palvelua käyttämällä. Merkittävimmiksi hakusanoiksi muodostuivat kuolinpesä, perintö, perukirja, verotus, metsätalous, metsänomistus, verovelvollinen, pääomaverotus, veroilmoitus, arvonalisäverotus ja metsäyhtymä. Tietoperustaa aiheeseen liittyen on haettu Google Scholarista, JAMKin ja Jyväskylän yliopiston tietokannoista sekä Alma Talentin verkkotietokirjahyllystä ja Finlex -palvelusta. Merkittävimpiä tietolähteitä ovat perintökaari ja verohallinnon ohjeistukset.

3.1 Tutkimusote ja -menetelmät

Tutkimusote valitaan tutkittavan ilmiön luonteen perusteella. Tutkimusotteella tarkoitetaan menetelmien kokonaisuutta, jonka avulla saadaan ratkaisu tutkimusongelmaan. Tutkimusote voi olla määrällinen eli kvantitatiivinen, laadullinen eli kvalitatiivinen, tai näiden yhdistelmä. Laadullinen tutkimus pyrkii selittämään tutkittavaa ilmiötä ja määrällinen taas mittaamaan sitä. (Kananen 2014, 63–64.)

Tämä opinnäytetyö toteutetaan tapaustutkimuksena, eli tutkimusote on laadullinen. Kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus auttaa ymmärtää tutkittavaa ilmiötä paremmin. Sen tavoitteena on ilmiön kuvaaminen, ymmärtäminen ja tulkitseminen, eikä sen tarkoituksena ole yleistää. Kvalitatiivinen tutkimus sopii tilanteisiin, joissa ilmiöstä ei ole aikaisempaa tietoa ja siitä halutaan saada syvällinen näkemys, tai halutaan luoda uusia teorioita tai hypoteeseja. Laadullinen tutkimus perustuu sanoihin ja lauseisiin kun taas määrällinen tutkimus perustuu lukuihin. (mts. 16–18).

Siinä missä kvantitatiivisen tutkimuksen voidaan katsoa olevan suoraviivainen prosessi, joka etenee järjestelmällisesti alusta loppuun. Kvalitatiivinen tutkimus taas on syklinen prosessi, jota ei ohjaile tiukat säännöt. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa aineiston keruu ja analysointi tapahtuvat päällekkäin, eikä tarvittavan aineiston määrää voida määrittellä etukäteen. (mts. 18–19.)

Tapaustutkimukselle ominaista on tarkka rajaus sekä teoreettinen kattavuus, yleensä tutkimuksen kohteeksi valitaan jokin yksittäinen tapaus. Vilka (2021, 124) muistuttaa, että tapaustutkimus ei ole tutkimusmenetelmä vaan ennemminkin lähestymistapa. Tutkimuksen kohteena oleva tapaus voi olla esimerkiksi organisaatio, yritys, tapahtuma tai tilanne. Tapaus on ikään kuin rajattu esimerkki jostain suuremmasta joukosta ja tutkijan on pystyttävä perustelevaan, että mihin ilmiöön tapaus liittyy. (mts. 125.)

Tämä opinnäytetyö sisältää myös konstruktiiivisen tutkimuksen piirteitä. Konstruktiiivista tutkimusotetta pidetään yleisesti nimenomaan tapaustutkimuksen toteutustapana. Konstruktiiivisen tutkimuksen taustalla on jokin todellinen ongelma ja sen tavoitteena on luoda jokin konkreettinen tuotos, kuten suunnitelma, malli tai koulutusmateriaali. Konstruktiiivisessa tutkimuksessa käytetään pohjana jo olemassa olevaa tutkimustietoa ja sen perusteella halutaan luoda ratkaisu johonkin käytännön ongelmaan. Konstruktiiivisen tutkimuksen prosessi alkaa ongelman tunnistamisella ja syvällisen teoreettisen tiedon hankinnalla, joiden perusteella lähdetään laatimaan ratkaisua. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2015, 65–57.)

Tutkimus toteutetaan laadullisena tutkimuksena, koska tutkimuksen kohteena on yksittäinen tapaus, jota pyritään ymmärtämään ja tulkitsemaan. Tutkittavasta kohteesta pyritään saamaan mahdollisimman tarkka kuva ja aiheeseen perehdytään syvällisesti.

Opinnäytetyössä käsitellään kuolinpesän metsätalouden verotusta ja metsätilan omistusmuodon muuttamista kuolinpesästä metsäyhtymäksi. Tutkimus on rajattu koskemaan tiettyä kuolinpesää, eli on kyse tapaustutkimuksesta. Opinnäytetyön kohderyhmänä ovat case kuolinpesän osakkaat, mutta myös kaikki metsää omistavien kuolinpesien osakkaat sekä henkilöt, jotka tulevat perimään metsää tulevaisuudessa. Tämän tutkimuksen tarkoituksena ei ole yleistää, mutta tutkimuksessa saatuja tuloksia on hyvä pohtia myös laajemmassa mittakaavassa ja peilata niitä vastaaviin tapauksiin. Tapaustutkimus siis pyrkii siihen, että tarkka kuvaus rajatusta tutkimuskohteesta antaa mahdollisuuden soveltaa tietoa myös muissa yhteyksissä.

3.2 Aineiston keruu

Laadullisen tutkimuksen aineiston keruu poikkeaa huomattavasti määrällisen tutkimuksen aineistonkeruusta. Laadullisen tutkimuksen aineiston keruu on useimmiten vuorovaikutusta toisten ihmisten kanssa ja kerättävään aineistoon vaikuttaa tutkijan oma käsitys tutkittavasta ilmiöstä. Aineistonhankintaa ja sen keinoja ohjailee aina tutkimuksen päämäärät ja tavoitteet.

Aineistonkeruumenetelmät tulee valita niin, että ne palvelevat tutkimuksen tarkoitusta (Puusa & Juuti 2020). Aineistoa kerätessä eri menetelmiä voidaan käyttää rinnakkain ja eri tavoin yhdisteltävinä, mikäli tämä on tutkimuksen kannalta tarkoituksenmukaista (Tuomi & Sarajärvi 2018, 62).

Haastattelu on yleisin laadullisen tutkimuksen aineistonkeruumenetelmä. Haastattelu voidaan toteuttaa monin eri tavoin, joista käytetyin on teemahaastattelu. (Kananen 2014, 70). Haastateltavalla henkilöllä tiedetään olevan omakohtaista kokemusta tutkittavasta ilmiöstä, eli puhutaan harkinnanvaraisesta näytteestä. Haastattelussa haastattelijalla on keskeinen merkitys. Haastattelijan tulee onnistua luomaan luottamuksellinen ilmapiiri ja asettelemaan kysymykset niin, että halutusta ilmiöstä saadaan mahdollisimman paljon tutkimuksen kannalta oleellista aineistoa. (Puusa & Juuti 2020.)

Tämän opinnäytetyön primääriaineiston keräämiseen käytetään teemahaastattelua. Teemahaastattelusta käytetään myös nimitystä puolistrukturoitu haastattelu. Teemahaastattelu etenee etukäteen määriteltyjen teemojen mukaisesti. Valitut teemat perustuvat tutkimuksen viitekehykseen ja ne tukevat ratkaisun löytämistä tutkimusongelmaan. Teemahaastattelun avoimuus vaihtelee ja haastattelun edetessä teemoista voi nousta esiin tarkentavia kysymyksiä haastateltavien vastausten perusteella. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 65.)

Niin sanottu sekundääriaineisto kootaan valmiista aineistoista ja dokumenteista, kuten artikkeleista, kirjoista ja aiemmista tutkimuksista. Valmiiden dokumenttien avulla pyritään luomaan kokonaisvaltainen ja selkeä kuvaus tutkittavasta ilmiöstä. Tästä kerätystä aineistosta järjestellään selkeä kokonaisuus, josta voidaan tehdä luotettavia johtopäätöksiä. Valmiiden dokumenttien tulkitsemisessa on huomioita jatkuva kriittinen tarkastelu. (Ojasalo ym. 2015, 136.)

3.3 Aineiston analysointi

Kun tutkimusaineisto on kerätty, on se vielä analysoitava, jotta saadaan haettua vastaukset asetettuihin tutkimuskysymyksiin. Aineiston analyysimenetelmien tulee olla linjassa käytettyjen aineistonkeruumenetelmien kanssa. Laadullisessa tutkimuksessa sekä aineistonkeruu että sen analysointi tapahtuvat usein ainakin osittain samanaikaisesti. (Kananen 2010, 51.)

Teemahaastattelulla saadun aineiston käsittely alkaa litteroinnilla. Litteroinnilla tarkoitetaan erilaisten tallenteiden muuntamista yhtenäiseen, kirjalliseen muotoon. Litterointia voidaan suorittaa eri tarkkuuksilla aina eleiden ja äänenpainojen huomioimisesta alkaen. Useimmiten kuitenkin riittää tätä karkeampi taso. Litteroinnissa voidaan käyttää yleiskieltä, jolloin siitä jätetään pois puhekielen ilmaukset. Tärkeintä on, ettei haastateltavien puheita tai niiden merkityksiä muuteta. (Kananen 2014, 101–102.)

Litteroidun aineiston analysointiin käytetään tässä opinnäytetyössä teemoittelua. Teemoittelussa aineistoista poimitaan esille nousseita teemoja, joita ei pidä sekoittaa teemahaastattelussa käytettyihin teemoihin. Aineisto siis ikään kuin pilkotaan ja ryhmitellään eri teemojen mukaisesti. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 79.)

3.4 Luotettavuus

Tutkimuksen jokaisessa vaiheessa tulee tarkastella työn reliabiliteettia sekä validiteettia, eli työn luotettavuutta ja pätevyyttä. Luotettavuudella tarkoitetaan tulosten pysyvyyttä eli sitä, että jos tutkimus toistetaan, pysyy lopputulema samana. Pätevyys taas tarkoittaa sitä, että tutkitaan oikeita asioita, eli kerätyn aineiston tulee olla aitoa ja siitä tehtyjen tulkintojen oikeita. (Kananen 2019, 31.)

Tämän opinnäytetyön eettisyys ja luotettavuus varmistetaan lähdekriittisyydellä, asioiden varmistamisella useammasta lähteestä sekä raportointiohjeen mukaisella lähdeviitteiden merkitsemisellä. Tutkimuksen luotettavuuskysymyksistä huolehditaan myös aineiston huolellisen dokumentaation ja säilytyksen avulla. Kerätty aineisto tallennetaan pilvipalveluun ja varmuuskopioidaan säännöllisesti. Tutkimuksen valmistumisen jälkeen kerätyt aineistot ja tallenteet hävitetään kaikilta alustoilta.

Tutkijat ovat perehtyneet tutkimuksen tieteellisiin käytäntöihin sekä tutkimusetiikkaan. Opinnäytetyössä ei käsitellä henkilötietoja ja haastateltavat henkilöt säilyttävät anonymiteettinsä. Haastateltavat saavat etukäteen tutustua tutkimuksen sisältöön ja haastattelun teemoihin. Käytetyt tutkimus- ja analyysimenetelmät on valittu niin, että ne tukevat tutkimusongelman ratkaisemista.

4 Opinnäytetyön tulokset

Aineisto opinnäytetyöhön kerättiin haastattelemalla case kuolinpesän kahta osakasta. Haastattelut toteutettiin teemahaastatteluina. Haastattelut tallennettiin äänitiedostoina, jonka jälkeen ne litte-roitiin. Haastatteluiden avulla haluttiin selvittää kuolinpesän osakkaiden näkemyksiä metsätilan omistamisesta ja metsätalouden harjoittamisen jatkamisesta. Ennen haastatteluiden toteutusta pohdittiin, suoritetaanko haastattelut erikseen vai yhtä aikaa ikään kuin ryhmähaastatteluna. Osakkaita päädyttiin kuitenkin haastattelemaan erikseen, sillä ei haluttu, että toisen haastateltavan vastaukset vaikuttaisivat toisen sanomisiin ja lisäksi haluttiin saada selville, että ovatko heidän näkemyksensä metsätilan tulevaisuudesta yhteneväiset.

Case kuolinpesän omistuksessa on noin 69 hehtaarin metsätila Pohjois-Savossa. Kuolinpesässä on kolme osakasta. Osakkaat ovat sisaruksia ja kaikki heistä ovat palkkatöissä. Kuolinpesä on muodostunut vuonna 2002, eli se on ollut olemassa jo 22 vuotta. Tapauksen metsätila on siis ollut kuolinpesän omistuksessa huomattavan pitkään.

Molempien haastateltujen kuolinpesän osakkaiden tavoitteet metsänomistajuudelle olivat melko samankaltaisia. Molemmat mainitsivat tavoitteiksi pitkäaikaisen taloudellisen turvan, eli näkevät metsän hyvänä sijoituskohteena. Lisäksi kumpikin haastateltavista piti luontoarvoja tärkeänä, metsästä halutaan pitää hyvää huolta, eikä ajatuksena ole vaan sen rahallisen tuoton maksimointi. Toinen osakkaista myös mainitsi metsän olevan tärkeä senkin vuoksi, että se on ollut suvun omis-

tuksessa pitkään, eikä siitä haluta luopua, sillä metsä on hyvin hoidettua. Lisäksi metsää pidetään vapaa-ajanviettopaikkana sekä sitä halutaan hyödyntää marjastukseen ja sienestykseen.

Kuolinpesän osakkaiden keskinäinen päätöksenteko on tähän asti sujunut hyvin. Kaikki osakkaat ovat hyvissä väleissä keskenään ja he mainitsivat olevansa paljon tekemisissä toistensa kanssa muutenkin, mikä on helpottanut myös kuolinpesän asioiden hoitamista. Kuolinpesän muut osakkaat ovat valtuuttaneet yhden osakkaista hoitamaan kuolinpesän asioita, jotta valtuutettu osakas voi esimerkiksi allekirjoittaa dokumentteja kuolinpesän puolesta. Osakkaat kuitenkin haastattelun lomassa pohtivat, että tilanne ei todennäköisesti kaikissa kuolinpesissä ole yhtä hyvä ja mikäli minkäänlaista kiinnostusta metsän omistamiseen ei ole, niin metsät varmasti jäävät helposti hoitamatta.

Käsiteltävän tapauksen kuolinpesä on ulkoistanut kirjanpidon ja metsäveroilmoituksen täyttämisen kokonaan. Osakkaat ovat kokeneet sen helpoksi ratkaisuksi, eikä heidän näin ollen tarvitse miettiä, että tehdäänkö asiat oikein ja kaikkien lakien mukaisesti. He kuitenkin sanoivat, että mikäli asiaan viitsisi perehtyä, olisi näiden hoitaminen itsekin suhteellisen helppoa. Kuolinpesällä on myös metsänhoitosopimus metsäalan toimijan kanssa. Metsänhoitosopimukseen sisältyy metsänhoitosuunnitelma ja vuosittain tehtävät kartoitukset metsänhoidollisista toimenpiteistä. Molemmat haastateltavat mainitsivat, että oma tietämys metsätalouden hoitamisesta voisi olla parempi.

Yksi merkittävimmistä syistä sille, että kuolinpesä on pidetty niin pitkään jakamattomana, on verotus. Kuolinpesä on tuloverotuksessa erillinen verovelvollinen ja näin ollen metsätalouden verotusta ei ole tarvinnut sotkea osakkaiden henkilökohtaiseen verotukseen. Kuolinpesän osakkaat ovat kokeneet sen selkeänä ja vaivattomana. Molemmat haastateltavat mainitsivat tämän suurimmaksi syyksi kuolinpesän jakamattomuudelle. Toisena tekijänä he mainitsivat tiedon puutteen ja asiaan perehtymättömyyden. Koska kaikki on kuolinpesänä toiminut hyvin tähän saakka, on koettu, että ei ole tarvetta alkaa tilannetta muuttamaan ja käyttämään aikaa asioiden selvittelyyn. Toinen haastateltavista osakkaista kertoi, että he ovat pyöritelleet mielessä ajatusta kuolinpesän muuttamisesta yhtymäksi, sillä joissain tilanteissa se voisi olla hallinnollisesti ja verotuksellisesti kannattavampaa. Kumpikin osakkaista oli kuitenkin sitä mieltä, etteivät halua myydä metsätilaa tai omistaa metsää yksin, sillä se tuntuisi vaikealta.

Haastattelussa vahvimmin korostuneita teemoja olivat halukkuus metsänomistajuuteen ylipäättään sekä halu jatkaa metsänomistajuutta yhdessä. Osakkaat ovat kokeneet kuolinpesän heille toimivaksi omistusmuodoksi ja yhtymän ainoaksi mahdolliseksi vaihtoehdoksi tälle. Tämän vuoksi tässä työssä on päätetty tarkemmin käsitellä kuolinpesän jakamista yhtymäksi ja millaisia toimenpiteitä se käytännössä vaatisi. Lisäksi on tehty vertailua metsänomistajuuden eroista kuolinpesän ja metsäyhtymän välillä.

4.1 Kuolinpesästä metsäyhtymä

Kuten tässä opinnäytetyössä käsiteltävän kuolinpesän ja myös monen muun metsää omistavan kuolinpesän tapauksessa metsätilasta muodostetaan yhtymä, koska halutaan selventää omistusoosuksia sekä kustannusten ja tulojen jakamista osakkaiden välillä. Merkittävä tekijä on myös tuloverotuksen muuttaminen osakkaiden henkilökohtaiseksi verotukseksi. Kun pääomatulot jaetaan verotettavaksi kunkin osakkaan henkilökohtaisessa verotuksessa, voidaan usein välttää korkeampi 34 %:n verokanta, jos osakkailla ei ole muita pääomatuloja. (Kiviniemi & Havia 2017, 232.)

Kun kuolinpesän osakkaat tahtovat perustaa metsäyhtymän, on heidän ensimmäiseksi tehtävä osittainen ositus ja perinnönjakosopimus koskien kuolinpesän hallinnoimaa metsätilaa. Osittainen ositus tarkoittaa, että metsätilan osuus rajataan muun perinnön ulkopuolelle ja jaetaan murtoosiin osakkaiden kesken. Osakkaat siis omistavat metsän yhdessä murto-osin. Kiinteistön jako tulee vahvistaa kaupanvahvistajan toimesta. (Kiviniemi & Havia 2017, 228.) Työssä käsiteltävän kuolinpesän tapauksessa jokainen osakas omistaisi siis yhden kolmasosan metsätilasta.

Perinnönjakosopimuksella eritellään perinnönjättäjä, perikunnan osakkaat, perukirja, kuolinpesän velat ja varat sekä mahdollinen lesken tasinkoprivilegi, eli lausuma lesken oikeudesta olla luovuttamatta tasinkoa kuolleen puolison perillisille. Lisäksi yksilöidään jaettava omaisuus, eli metsät ja maa-alueet sekä osuudet yhteisiin alueisiin ja erityisiin etuuksiin. Jakosopimuksessa esitetään myös jakotoimitus murto-ositettuna. Kaikki kuolinpesän osakkaat allekirjoittavat perinnönjakosopimuksen ja kaksi puolueetonta todistajaa todistavat sen oikeaksi allekirjoituksillaan. (Perinnönjakosopimus tasinko n.d.)

Jakosopimuksen teon jälkeen on haettava lainhuutoa Maanmittauslaitokselta. Lainhuuto tarkoittaa omistusoikeiden kirjaamista kiinteistötutkille, määräaalalla tai yhteismetsäosuudelle ja se mer-

kitään julkiseen lainhuuto- ja kiinnitysrekisteriin. Lainhuutoa on haettava kuuden kuukauden kuluessa kauppa-, vaihto- tai lahjakirjan tekemisestä. Jos lainhuutoa ei tehdä, kiinteistöä ei voida kiinnittää ja käyttää velan vakuutena. (Kiviniemi & Havia 2017, 227.)

Yhtymän perustamista, kuten mitä tahansa omistusmuodon muutosta varten on määriteltävä metsätilan arvo. Arvo määritellään perukirjassa, mutta suositeltavaa on teettää päivitetty metsäsuunnitelma ammattilaisella siinä vaiheessa, kun yhtymän perustaminen on ajankohtaista. (Metsätilan arvon määrittäminen n.d.) Yhtymälle tulee lisäksi hakea Y-tunnus, mikäli kuolinpesällä ei tunnusta ole ollut. Y-tunnus haetaan Yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä Y3 -lomakkeella. Jos kuolinpesällä on jo aikaisemmin ollut Y-tunnus, riittää muutosilmoituksen tekeminen. (mts. 233.)

Ainoa varsinainen yhtymän perustamisesta aiheutuva kustannus on perinnönjakosopimuksen laadinnan kustannus. Kun kiinteistö jaetaan kuolinpesästä yhtymäksi, ei tästä itsessään aiheudu vero-seuraamuksia. Kuolinpesän metsävähennysoikeus siirtyy sellaisenaan yhtymälle. (mts. 267.)

Kun metsätilaa hallinnoidaan metsäyhtymänä, on järkevää tehdä yhteishallintasopimus, sillä toimeenpantavien päätösten on oltava yksimielisiä. Sopimuksella osakkaat sopivat metsätalouden harjoittamisen linjauksista. Sovittavia asioita ovat muun muassa metsäsuunnitelman hankkiminen, metsien hoidon ja puukaupan periaatteet sekä yhtymän pankkiasioiden ja veroilmoituksen hoitaminen. Yhtymän osakkaat voivat valtuuttaa yhden tai useamman osakkaan hoitamaan yhtymän asioita. (Havia 2021.)

4.1.1 Yhtymän verotus

Metsäyhtymä ei ole erillinen verovelvollinen, vaan kyseessä on verotuksessa käytetty laskentayksikkö. Verotusyhtymää käytetään useamman henkilön yhteiseen lukuun harjoittaman toiminnan verojen laskemiseen. Yhtymän tulo tai tappio jaetaan yhtymän osakkaille verotettavaksi heidän omistusosuksiensa suhteessa. Yhtymä itsessään ei omista toimintaan kuuluvia varoja, eikä se voi tehdä sopimuksia tai hankintoja. (Määttä 2023, 60.) Osakkaat voivat kuitenkin tehdä yhteishankintoja ja tällöin hankintameno ja vähennykset kohdistuvat osakkaille omistusosuuksien suhteessa (Kiviniemi & Havia 2017, 202).

Metsätalouden tulojen lisäksi metsäyhtymä voi saada esimerkiksi maa-ainestuloja tai vuokratuloja. Korkotuloja metsäyhtymällä voidaan katsoa olevan siinä tapauksessa, että puukaupasta saatava tulo jätetään puunostajan tarjoamalle tilille kasvamaan korkoa. Puukaupasta saaduilla tuloilla ei voi osaa osakkeita tai osuuksia yhtymän nimiin. Tulonhankkimismenot vähennetään yhteisistä tuloista riippumatta siitä, kuka osakkaista ne on maksanut. Sama koskee myös esimerkiksi yhteisessä tulonhankkimiskäytössä olevien koneiden poistoja. (mts. 68.)

Arvonlisäverolain (1993/1501) 13§:n mukaan yhtymää käsitellään arvonlisäverotuksessa erillisenä verovelvollisena. Näin ollen arvonlisäverolain ja tuloverolain määritelmät yhtymästä eroavat toisistaan jonkin verran. (Määttä 2023, 325–327.)

Yhtymän osakkaat täyttävät yhdessä yhden metsätalouden veroilmoituksen ja mikäli verovuonna on tullut muutoksia osakastiedoissa, tulee veroilmoituksen mukana jättää yhtymäselvityslomake. Yhtymäselvityksellä varmistetaan, että verotettava tulo tai alijäämä ohjautuu osakkaille oikeiden omistusosuuksien mukaisesti. (Kiviniemi & Havia 2017, 201.)

Verotusyhtymä on muistiinpanovelvollinen, sillä metsätaloutta koskee muistiinpanovelvollisuus, ellei toiminnan harjoittaja ole kirjanpitovelvollinen. Muistiinpanoihin tulee kirjata kaikki verotusta varten tarvittavat tiedot sekä tositteet mihin ne perustuvat. Tositteet ja muistiinpanot tulee säilyttää kuusi vuotta verovuoden päättymisen jälkeen. (Määttä 2023, 141.)

4.1.2 Yhtymän purkaminen

Mikäli jossain vaiheessa yhtymän osakkaat eivät syystä tai toisesta tahdo jatkaa yhteistä metsätalouden harjoittamista, esimerkiksi erimielisyyksistä johtuen, on tilanteen ratkaisemiseksi useita eri vaihtoehtoja. Kukin osakas voi milloin tahansa myydä tai lahjoittaa osuutensa yhtymästä muita osakkaita kuulematta. Usein yhtymäosuuden myynti täysin ulkopuoliselle on vaikeaa, koska myytävää osuutta ei ole erotettu kiinteistöstä vaan myydään murto-osaa, näin ollen osuuden ostaja onkin yleensä yhtymän toinen osakas. (Kiviniemi & Havia 2017, 237.)

Yksittäinen osakas voi myös erottaa oman osuutensa metsätilasta ja muut osakkaat jatkavat toimintaa yhtymänä. Yhtymä on myös mahdollista purkaa kokonaan, ja metsätila voidaan halkoa osakkaille omiksi kiinteistöikseen. Tällöin kukin osakas jatkaa itsenäisenä metsätalouden harjoitta-

jana. Osakkaat voivat myös myydä koko metsätilan, jolloin on kyseessä tavallinen luovutusvoitto-verollinen kiinteistökauppa. (mts. 236–238.)

Tuloverolain (1535/1992, 46§) mukaan, kun osakas on omistanut yhtymäosuuden yli 10 vuotta ja myy sen lähisukulaiselle, on myyjä tällöin vapautettu luovutusvoittoverosta. Kymmenen vuoden omistusaikaan lasketaan aika yhtymän, kuolinpesän ja perinnönjättäjän omistuksessa. Ostaja maksaa kauppahinnasta 4 % varainsiirtoveron. (Kiviniemi & Havia 2017, 81–82.)

4.2 Kuolinpesä vai yhtymä?

Kuten jo aiemmin todettu, työssä tarkemmin käsiteltävä kuolinpesä on ollut olemassa yli 20 vuotta, joten voidaan todeta sen olevan osakkaille pääasiassa toimiva omistusmuoto. Yleisesti kuolinpesää kuitenkin pidetään väliaikaisena tilana, joka pyritään jakamaan mahdollisimman pian. Case kuolinpesän osakkaat tahtovat jatkaa metsänomistusta yhdessä ja näin ollen yhtymä olisi heille luontevin jatkumo kuolinpesälle. Metsänomistamisessa kuolinpesänä ja yhtymänä on monia samoja piirteitä ja suurimmat erot liittyvät verotukseen.

Taulukko 3. Metsänomistusmuotojen vertailu (Mukaillen Kiviniemi & Havia 2017, 266-267.)

	Kuolinpesä	Yhtymä
Päätöksenteko	Yksimielisyysperiaate.	Yksimielisyysperiaate.
Verotus	Yhteisvastuu veroista.	Kukin osakas vastaa omista veroistaan.
Kemera-tuet	Kemerakelpoinen.	Kemerakelpoinen, jos osakkaat luonnollisia henkilöitä.
Hallinto	Osakkaiden päätettävissä.	Osakkaiden päätettävissä.
Joustavuus	Purkaminen ja omistumuodon muuttaminen helppoa.	Purkaminen ja omistumuodon muuttaminen helppoa.
Myel-eläke	Mahdollinen.	Mahdollinen.
Perustamiskustannukset, edut ja menetykset	Siirtyy edellisen omistajan kuoltua. Metsävähennysoikeus siirtyy.	Perinnönjakosopimuksen laadinta, ei veroteta. Metsävähennysoikeus siirtyy.

Taulukossa 3. on vertailtu kuolinpesää ja yhtymää metsänomistusmuotoina ja tulevissa kappaleissa asioita avataan hieman tarkemmin. Molemmissa omistusmuodoissa päätöksentekoon pätee yksimielisyysperiaate, eli kaikkiin päätöksiin tulee olla jokaisen osakkaan suostumus. Tämä koetaan usein haastavana ja etenkin kuolinpesän voivat olla hyvinkin riitaisia, minkä takia päätöksenteko voi olla hankalaa ja pahimmillaan metsät jäävät kokonaan hoitamatta.

Verotuksen osalta omistusmuodot poikkeavat toisistaan melko paljon. Kuolinpesää verotetaan erillisenä verovelvollisena ja yhtymän osakkaat taas vastaavat omista veroistaan. Kuolinpesän voi olla vaikea tehdä tappioiden vähennyksiä, kun taas yhtymän tappiot voi hyödyntää osakkaiden verotuksessa. (Kiviniemi & Havia 2017, 266.) Molemmissa omistusmuodoissa on mahdollisuus verovapaaseen hankintatyöhön, eli metsänomistajan itse tekemän myyntipuun korjaustyön voi vähentää puukaupan arvosta (Jauhiainen 2024, 60). Molempien omistusmuotojen osakkailla on myös oikeus yrittäjävähennykseen. Yrittäjävähennys on viisi prosenttia metsätalouden tuloksesta, josta on tehty metsävähennys, menovaraus ja muut vähennykset. (mts. 59).

Sekä kuolinpesä että yhtymä voivat molemmat saada Kemera-tukea, eli kestävän metsätalouden rahoituslain tukea. Yhtymä on kokonaisuudessaan kemerakelpoinen silloin, kun osakkaina on ainoastaan luonnollisia henkilöitä. Mikäli osakkaana olisi yhtiöitä, saavat luonnolliset henkilöt tukea, jos heidän omistusosuutensa on vähintään 50 %. (Kiviniemi & Havia 2017, 266.) Kemera-tuet ovat tarkoitettu tukemaan muun muassa nuoren metsän hoitoa tai metsäteiden rakentamista (Määttä 2023, 269.)

Hallinnollisesti kuolinpesä ja yhtymä ovat hyvin samankaltaisia, eli osakkaat hoitavat hallinnonin yhdessä. Osakkaiden olisi hyvä sopia asioista kirjallisesti ja laatia yhteishallintosopimus. (Kiviniemi & Havia 2017, 222.) Molemmat omistusmuodot ovat myös melko joustavia, eli niiden purkaminen tai omistusmuodon muuttaminen on suhteellisen helppoa silloin, kun osakkaat ovat yksimielisiä. Yhtymän osakkaan on helppo myydä tai lahjoittaa osuutensa toiselle yhtymän osakkaalle tai ulkopuoliselle. Kuolinpesän osakas voi myös periaatteessa myydä tai lahjoittaa osuutensa ulkopuoliselle, mutta käytännössä tämä asettaa ostajan hankalaan asemaan kuolinpesässä. Hänestä ei tule pesän osakas, mutta hän voi vaatia perinnönjakoa ja olla siinä mukana. (mts. 229–230.)

MYEL-eläke on työeläkevakuutus viljelijöille ja metsänomistajille sekä heidän perheenjäsenilleen. Myel-eläkettä aletaan maksamaan metsänomistajan jäädessä eläkkeelle. Myel-eläkevakuutusmaksut ovat verovähennyskelpoisia. (Jauhiainen 2024, 46.) Myel-vakuutus on mahdollinen kaikissa muissa omistusmuodoissa lukuun ottamatta yhteismetsänomistusta. (Kiviniemi & Havia 2017, 263.)

Kuolinpesä syntyy suoraan metsänomistajan kuollessa, kun taas yhtymä täytyy erikseen perustaa joko jakamalla kuolinpesä tai ostamalla kiinteistö osakkaiden yhteiseen lukuun. Kuolinpesän syntymisestä aiheutuu osakkaille kustannuksia ainoastaan perintöveron muodossa. Yhtymää perustettaessa kustannuksia voi syntyä perinnönjakosopimuksen laadinnasta tai kiinteistön ostamisesta. Molemmissa tapauksissa metsävähennysoikeus siirtyy sellaisenaan. Yhtymän osakkailla on myös mahdollisuus metsälahjavähennykseen, mikäli osuus on saatu lahjana. (mts. 267.) Metsälahjavähennys tehdään maksetun lahjaveron perusteella (Jauhiainen 2024, 60).

4.3 Johtopäätökset

Opinnäytetyössä käsiteltävän kuolinpesän tapauksessa metsätila on ollut kuolinpesän omistuksessa verrattain pitkään, vähän yli 20 vuotta. Kuolinpesän osakkaina on kolme sisarusta ja heidän yhteishallintonsa sekä metsätalouteen liittyvät päätöksenteko on aina sujunut ilman sen suurempia erimielisyyksiä tai ongelmia. He ovat säilyttäneet kuolinpesän, eivätkä ole kokeneet tarvetta lähteä sitä jakamaan, koska kaikki on sujunut hyvin näin ja metsät ovat säilyneet hyvin hoidettuna.

Haastatteluissa osakkaat kuitenkin toivat ilmi, että yksi merkittävä syy kuolinpesän säilyttämiselle on ollut tiedonpuute. He ovat kokeneet raskaaksi ja vaivalloiseksi lähteä selvittämään eri vaihtoehtoja ja niiden toteuttamista käytännössä. Tämä omalta osaltaan osoittaa tämän opinnäytetyön tarpeellisuutta ja tätä tukee myös muut aiheesta tehdyt tutkimukset, kuten Kuolinpesästä sujuvaan metsänomistukseen – raportti (Matila, Koistinen & Lahti 2017, 17–18).

Kun kuolinpesän jakamista ja erilaisia mahdollisia vaihtoehtoja omistusmuodoksi aletaan miettiä, on syytä tiedostaa, mitä osakkaat metsänomistajuudelta haluavat hyötyjen, vastuiden ja kustannusten näkökulmasta. Case kuolinpesän osakkailla ei ole halua ryhtyä itsenäisiksi metsänomistajiksi ja halkoa metsätilaa, eivätkä he halua myydä metsätilaa ulkopuolisille, joten mikäli kuo-

linpesä halutaan tulevaisuudessa jakaa, sopivin omistusmuoto metsätalouden harjoittamisen jatkamiseksi tässä tilanteessa olisi verotusyhtymän muodostaminen.

Vaikka kuolinpesää pidetään passiivisena metsänomistajana ja sen on lähtökohtaisesti tarkoitus olla väliaikainen omistusmuoto, ei mitään lainsäädännöllistä estettä kuolinpesän säilyttämiselle ole, niin kauan kun osakkaat niin haluavat. Koska kuolinpesän merkittävimpänä haittapuolena on päätöksenteon hankaluus, mikä ei tässä työssä käsiteltävän kuolinpesän tapauksessa ole ollut ongelma, ei sinällään pakollista tarvetta kuolinpesän jakamiselle ole. Kuitenkin, mikäli metsäomaisuuden hallintaa jatketaan kuolinpesän muodossa jopa vuosikymmeniä, voi ongelmia aiheutua siinä vaiheessa, kun joku kuolinpesän osakkaista kuolee ja syntyy niin sanottu sisäkkäinen kuolinpesä. Tällöin vainajan perilliset tulevat kuolinpesän osakkaan tilalle. Tämä voi hankaloittaa kuolinpesän hallinnointia ja monimutkaistaa päätöksentekoa entisestään.

Verotuksen näkökulmasta yhtymällä on monia etuja kuolinpesään verrattuna. Metsäyhtymän tulos jaetaan osakkaille henkilökohtaisesti verotettavaksi ja osakkaan metsätalouden tulosta tehdään 5 % yrittäjävähennys ja tämän jälkeen vielä mahdollinen metsälahjavähennys. Pääomatuloa verotetaan 30 % 30 000 euroon asti ja sen ylittävältä osalta 34 %, joten kun tulos jaetaan osakkaiden kesken, voidaan useissa tapauksissa välttää tuo korkeampi pääomatulon veroprosentti, etenkin jos osakkailta ei ole muita pääomatuloja. Samoin metsätalouden tappiollinen pääomatulo jaetaan osakkaiden henkilökohtaisessa verotuksessa vähennettäväksi. Mikäli osakkailta ei ole muita pääomatuloja, syntyy alijäämä, josta voidaan tehdä alijäämähyvitys. Kuolinpesällä harvoin on ansiotuloja, jolloin pääomatulon tappiota ei voi vähentää alijäämähyvityksenä, vaan tappio vähennetään pääomatuloista seuraavan kymmenen vuoden aikana.

Koska yhtymän osakkaat ovat kiinteistön omistajia, on heillä mahdollisuus käyttää omaisuuttaan esimerkiksi lainan vakuutena. Murto-osuuden omistaja voi hakea omistamaansa osuuteen kiinnityksiä ja käyttää niitä vakuutena, ilman yhtymän muiden osakkaiden suostumusta. Yhtymällä on kuolinpesään nähden myös joitakin etuja osuuksien myynnissä. Sisarusten välinen yhtymäosuuden kauppa on vapaa luovutusvoittoverosta, kun osuus on ollut osakkaan omistuksessa vähintään 10 vuotta. Kuolinpesäosuuden kaupassa taas voi muodostua luovutusvoittoveroa. Lisäksi kuolinpesäosuuden osto katsotaan irtaimen kaupaksi, josta ei synny metsävähennyspohjaa ja yhtymäosuuden kauppa kiinteän omaisuuden kaupaksi, jolloin ostajalle syntyy metsävähennyspohjaa.

Verotuksellisten etujen lisäksi metsäyhtymän hyviä puolia ovat sen hallinnollinen helppous ja samankaltaisuus kuolinpesän hallinnoinnin kanssa, mikä on case kuolinpesän osakkaille tuttua. Yhtymän perustamisesta ei myöskään synny osakkaille merkittäviä kustannuksia, joten yhtymän perusteaminen olisi helppoa ja edullista. On kuitenkin hyvä huomioida, että yhtymän osakkuudella on alentava vaikutus esimerkiksi Kelan asumistukeen ja muihin etuuksiin, ja se myös nostaa kunnallisia asiakasmaksuja, kuten päivähoitomaksuja.

Molemmissa omistusmuodoissa on avainasemassa avoin keskustelu sekä selkeät pelisäännöt osakkaiden välillä. Mikäli osakkaille syntyisi merkittäviä erimielisyyksiä ja päätöksenteko hankaloituisi niin, että metsät uhkaisivat jäädä hoitamatta, on yhtymä tässä tilanteessa helppo purkaa myymällä tai jakamalla kiinteistö tai sen osuuksia.

Johtopäätöksenä voidaan todeta, että case kuolinpesä on onnistunut saamaan kuolinpesästä heille toimivan omistusmuodon yhteisen metsätalouden harjoittamiseksi. Kuolinpesän osakkailta ei ole halukkuutta halkoa metsätilaa tai myydä metsää ulkopuolisille, vaan heille metsänomistajuus on tärkeää ja he näkevät sen taloudellisena turvana. Tulevaisuutta ja verotuksellisia hyötyjä ajatellen kuolinpesän jakaminen ja metsäyhtymän muodostaminen voisi olla kannattava ja järkevä vaihtoehto. Tällä tavoin he voisivat jatkaa metsätilan hallinnointia yhdessä, samalla hyödyntäen verotukselliset edut.

5 Pohdinta

Vuonna 2022 Suomen yksityismetsistä 9,3 prosenttia oli kuolinpesien omistuksessa. Maa- ja metsätalousministeriön kansallisessa metsästrategiassa on määritelty erilaisia päämääriä Suomen metsätalouden tilan parantamiseksi ja perustettu useita hankkeita näiden päämäärien toteuttamiseksi. Näitä päämääriä ovat esimerkiksi metsien aktiivinen, kestävä ja monipuolinen käyttö sekä tiedolla johtamisen ja metsäalan osaamisen vahvistaminen. Yhdeksi toimenpiteeksi on nimetty omistusrakenteiden kehittäminen ja erityisesti metsää omistavien kuolinpesien purkamisen nopeuttaminen. Tällä pyritään aktivoimaan metsänomistajien päätöksentekoa ja tehostamaan metsien hyödyntämistä. (Kansallinen metsästrategia 2035, 2023.)

Suurten ikäluokkien ikääntyessä on todennäköistä, että myös kuolinpesien metsänomistajuus yleistyy tulevaisuudessa. Metsänomistajuus voi tulla monelle kuolinpesän osakkaalle yllättäen ja

täysin uutena asiana. Tuore metsänomistaja voi olla täysin tietämätön mistään metsänhoitoon tai metsäverotukseen liittyvästä. Kuolinpesän osakas voi myös pahimmillaan asua satojen kilometrien päässä perimästään kiinteistöstä, jolloin kynnys metsänomistajuuteen voi kasvaa entisestään. Metsätalouden verotuksen kiemurat voivat olla haastavia kokeneemmankin metsänomistajan ymmärtää ja aiheeseen perehtyminen vaatii aikaa ja omistautumista.

Opinnäytetyön tavoitteena on lisätä ymmärrystä metsää omistavan kuolinpesän verotuksesta, helpottaa metsätilan tulevaisuuden suunnittelua ja selvittää mitä vaihtoehtoja kuolinpesän osakkailla on metsätalouden harjoittamisen jatkamiseksi. Tutkimusongelmana oli metsää omistavan kuolinpesän osakkaiden suhtautuminen metsätilansa tulevaisuuteen ja vaihtoehtoisten omistusmuotojen verotukselliset hyödyt verrattuna kuolinpesään. Tutkimusongelmasta johdettiin kaksi tutkimuskysymystä, joista ensimmäinen oli: ”Mikä omistusmuoto on sopivin vaihtoehto case kuolinpesän metsätalouden harjoittamisen jatkamiseksi?” Ensimmäiseen tutkimuskysymykseen saatiin vastaus osakkaiden haastattelun sekä omistusmuotojen vertailun avulla. Haastattelussa kävi ilmi osakkaiden vahva tahtotila jatkaa metsänomistusta yhdessä ja omistusmuotojen vertailussa yhtymän verotukselliset hyödyt nousivat esille, joten näin ollen case kuolinpesälle sopivin omistusmuoto on yhtymä.

Ensimmäisen tutkimuskysymyksen perusteella luotiin jatkokysymys: ”Miten metsätilan omistusmuodon muutos toteutetaan?” Tähän tutkimuskysymykseen saatiin vastaus kokoamalla tietoa aiemmin tehdyistä tutkimuksista ja alan kirjallisuudesta. Hankittu tieto jäseneltiin selkeäksi ja helposti ymmärrettäväksi kokonaisuudeksi.

Opinnäytetyössä käsitellyn esimerkkitapauksen osalta tutkimuksen tulosten voidaan todeta olevan luotettavia. Tuloksia ei voida kuitenkaan sellaisenaan verrata muihin vastaaviin tapauksiin, sillä jokaiseen kuolinpesään ja metsätilaan liittyy erilaisia tekijöitä, jotka vaikuttavat lopputulokseen. Opinnäytetyön tutkimuksen tuloksia voidaan kuitenkin soveltaa muihin samankaltaisiin tapauksiin suuntaa antavana ohjeistuksena.

Toinen tämän tutkimuksen tekijöistä on esimerkkitapauksena toimivan kuolinpesän kolmas osakas. Opinnäytetyötä tehtäessä oli pohdittava miten tutkijan osallisuus ja suhde tutkimuskohteeseen huomioidaan. Vaikka työ on toteutettu tietyn esimerkkitapauksen pohjalta, on näkökulma

kuitenkin melko neutraali. Aineiston keräämiseksi haastateltiin kuolinpesän kahta muuta osakasta, eikä kolmas osakas osallistunut haastatteluiden tekemiseen. Näiden seikkojen vuoksi voidaan katsoa, että toisen tekijän osakkuus kuolinpesään ei ole vaikuttanut työn toteutukseen tai tuloksiin.

Opinnäytetyön lähdeaineistoon on käytetty yksinomaan suomenkielisiä lähteitä siitä syystä, että työssä käsitellään Suomen verotusta ja lainsäädäntöä, eikä työn rajauksen kannalta olisi ollut järkevää lähteä perehtymään muiden maiden metsäverotukseen tai kuolinpesien hallinnointiin.

Työssä on käsitelty metsätalouden verotuksen perusteita melko kevyesti, mutta todellisuudessa aihe on todella laaja ja erilaisia skenaarioita ja poikkeustilanteita on loputtomasti. Näin ollen myös jatkotutkimusvaihtoehtoja opinnäytetyölle olisi hyvin monenlaisia. Tätä tutkimusta voisi jatkaa esimerkiksi luomalla erilaisia skenaarioita, joiden kautta tutkisi metsätilan verosuunnittelua syvemmällä tasolla tai perehtymällä tarkemmin muiden omistusmuotojen soveltuvuuteen case kuolinpesälle. Aihetta voisi tutkia myös laajemmin haastatteleamalla useamman eri metsää omistavan kuolinpesän osakkaita ja selvittämällä heidän suhtautumistaan metsänomistukseen ja kuolinpesän jakamiseen.

Opinnäytetyö toimii hyvänä teoriapohjana ja ohjeistuksena metsätalouden verotuksen peruspiirteistä ja eri metsänomistusmuodoista sekä niiden verotuksellisista hyödyistä. Uudet metsänomistajat ja kuolinpesän osakkaat voivat hyödyntää opinnäytetyötä oman metsätilansa verotuksen ja omistajanvaihdoksen suunnitteluun.

Lähteet

Aarnio, A., Kangas, U., Puronen, P. & Rabinä, T. 2016. Perunkirjoitus ja perinnön veroseuraamukset. Helsinki: Talentum Media Viitattu 17.12.2024. <https://janet.finna.fi>, Alma Talent.

Arvonlisäverotus. Metsäkeskuksen www-sivusto. Viitattu 17.11.2023.
<https://www.metsakeskus.fi/fi/metsan-kaytto-ja-omistus/metsaverotus/arvonlisaverotus>

Havia, P. 2021. Perintömetsä – Pelisäännöt paperille. Metsälehti 11.3.2021. Viitattu 14.5.2024.
<https://www.metsalehti.fi/artikkelit/perintometsa-pelisaannot-paperille/#710d555d>

Hokkanen, M., Niskakangas, H. & Viitala, T. 2020. Johdatus Suomen verojärjestelmään. Helsinki: Alma Talent. Viitattu 21.4.2024. <https://janet.finna.fi>, Alma Talent.

Horne, P., Hänninen, H. & Karppinen, H. 2020. Suomalainen metsänomistaja 2020. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 30/2020. Luonnonvarakeskus. Helsinki. Viitattu 2.11.2023.
<https://jukuri.luke.fi/handle/10024/545837>

Hämäläinen, J. 2024. Metsäomaisuus jakoon. MTK:n jäsenlehti 1, 18–20.

Jauhiainen, H. 2023. Metsäverokirja 2023. Helsinki: Tapio. Viitattu 3.1.2024 <https://janet.finna.fi>, Ellibs ebooks.

Jauhiainen, H. 2024. Metsäverokirja 2024. Helsinki: Tapio. Viitattu 27.3.2024. <https://janet.finna.fi>, Ellibs ebooks.

Jauhiainen, H. 2023. Metsäverotus - Verkossa vai paperilla? Artikkelit Metsälehti.fi -sivustolla 2.2.2023. Viitattu 28.11.2024. <https://www.metsalehti.fi/artikkelit/metsaverotus-verkossa-vai-paperilla/#710d555d>

Kananen, J. 2012. Kehittämistutkimus opinnäytetyönä. Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kananen, J. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä. Miten kirjoitan kvalitatiivisen opinnäytetyön vaihe vaiheelta. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kananen, J. 2010. Opinnäytetyön kirjoittamisen käytännön opas. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kansallinen metsästrategia. 2035. Maa- ja metsätalousministeriö. Viitattu 13.5.2024.
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-366-740-2>

Karppinen, H., Hänninen, H. & Horne, P. 2020. Suomalainen metsänomistaja 2020. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus. Helsinki: Luonnonvarakeskus. Viitattu 12.4.2024.
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-326-961-3>

Ketkä ovat kuolinpesän osakkaita? N.d. Minilex. Viitattu 30.11.2023.
<https://www.minilex.fi/a/ketk%C3%A4-ovat-kuolinpes%C3%A4n-osakkaita>

Kiviniemi, M. & Havia, P. 2017. Sujuvasti seuraavalle. 2.p. Helsinki: Metsäkustannus.

Kortejärvi, P. & Simula, J. 2023. Metsävero-opas vuodelle 2023. Osuuspankki. Viitattu 21.4.2024. <https://www.op.fi/henkiloasiakkaat/teemat/metsanomistajan-palvelut/metsavero-opas>

Kostamo, P., Airaksinen, T. & Vilkkä, H. 2022. Kirjoita itsesi asiantuntijaksi. Opas toiminnalliseen opinnäytetyöhön. 2.p. Helsinki: Art House.

Koponen, J. 2019. Kuolinpesän osakkaan opas. Helsinki: Verotieto Oy.

Kuolinpesän varojen verotus. N.d. Minilex. <https://www.minilex.fi/a/kuolinpes%C3%A4n-varojen-verotus>

Kuolinpesän verotus. 2023. Veronmaksajain Keskusliiton verkkosivut 20.12.2023. Viitattu 5.5.2024. <https://www.veronmaksajat.fi/neuvot/henkiloverotus/perhe-lahjat-ja-perinto/kuolinpesan-verotus/kuolinpesan-verotus/#dc57d58d>

Lappalainen, Esa. 2023. Metsänomistamisen monet muodot. Blogikirjoitus Metsään - verkkolehdessä. Julkaistu 7.12.2023. Viitattu 7.1.2024. <https://www.metsaan-lehti.fi/blogi/esa-lappalainen-metsanomistamisen-monet-muodot.html>

Lindholm, T. 2020. Perintöverokirja. Helsinki: Verotieto.

Matila, A., Koistinen, A. & Lahti, E. 2017. Kuolinpesästä sujuvaan metsänomistukseen. Tapion raportteja nro. 21. Viitattu 14.5.2024. <https://tapio.fi/oppaat-ja-tyovalineet/kuolinpesasta-sujuvaan-metsanomistukseen/>

Metsätalouden menot. Verohallinto. Viitattu 20.11.2023. <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/menot/>

Metsätalouden veroilmoituksen (2C) täyttöohje. Verohallinnon verkkosivut. Viitattu 9.5.2024. <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsatalouden-veroilmoitus/tayttoohje/>

Metsätilan arvon määrittäminen. N.d. Metsäkeskuksen verkkosivu. Viitattu 9.5.2024. <https://www.metsakeskus.fi/fi/metsan-kaytto-ja-omistus/metsatilan-omistajanvaihdos/metsatilan-arvon-maarittaminen>

Metsäveroilmoitus – täyttöohjeet pähkinänkuoressa. N.d. Stora Enson verkkosivut. Viitattu 9.5.2024. <https://www.storaensometsa.fi/veroilmoituksen-tayttoohjeet/>

Mäntyharju, H. 2019. Metsäala Suomessa. Artikkelit forest.fi-verkkolehdessä. Viitattu 30.10.2023. <https://forest.fi/fi/artikkeli/metsaala-suomessa/#649b5b64>

Määttä, K. 2023. Metsänomistajan verotus. Helsingin Kamari Oy. Viitattu 1.11.2023. [https://kauppakamaritieto-fi.ezproxy.jamk.fi:2443/ammattikirjasto/teos/metsanomistajan-verotus-2023#kohta:Mets\(\(e4\)nomistajan\(\(20\)verotus](https://kauppakamaritieto-fi.ezproxy.jamk.fi:2443/ammattikirjasto/teos/metsanomistajan-verotus-2023#kohta:Mets((e4)nomistajan((20)verotus)

- Määttä, K. 2023. Metsänomistajan verotus. Helsinki: Kauppakamari. Viitattu 5.1.2024. <https://janet.finna.fi>, KauppakamariTieto: Ammattikirjasto.
- Norri, M. 2017. Perintö ja testamentti: käytännön käsikirja. Helsinki: Alma Talent Pro. Viitattu 23.4.2024. <https://janet.finna.fi>, Alma Talent Pro.
- Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2015. Kehittämistyön menetelmät: uudenlaista osaamista liiketoimintaan. 3.–4.p. Helsinki: Sanoma Pro. Viitattu 20.1.2024. <https://janet.finna.fi>, Ellibs ebooks.
- Perinnönjako ja avioehto. N.d. Minilex. Viitattu 16.5.2024. <https://www.minilex.fi/a/perinn%C3%B6njako-ja-avioehto>
- Perinnönjakosopimus tasinko. N.d. Minilex. Viitattu 15.5.2024. <https://www.minilex.fi/a/perinn%C3%B6njakosopimus-tasinko>
- Perintö- ja lahjaverolaki 378/1940. Annettu 1.8.1940. Viitattu 21.4.2024. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1940/19400378>
- Pernaa, J. 2013. Kehittämistutkimus tutkimusmenetelmänä. Jyväskylä: PS-Kustannus. Viitattu 20.1.2024. <http://hdl.handle.net/10138/317958>
- Perustietoa yhteismetsästä. N.d. Metsäkeskuksen verkkosivu. Viitattu 7.1.2024. <https://www.metsakeskus.fi/fi/metsan-kaytto-ja-omistus/metsanomistusmuodot/yhteismetsat/perustietoa-yhteismetsasta>
- Perälä, Piia. 2018. Metsän omistusmuodot ja omistusjärjestelyt. Opetusmateriaali Metsänomistajan talouskoulu sivustolla. Viitattu 7.1.2024. <https://tuhtametsasta.fi/wp-content/uploads/2018/03/Omistusmuodot-ja-omistajanvaihdos.pdf>
- Puusa, A. & Juuti, P. & 2020. Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. 1. painos. Helsinki: Gaudeamus. Viitattu 20.1.2024. <https://janet.finna.fi>, Ellibs ebooks.
- Suomen virallinen tilasto (SVT): Metsämaan pinta-alaosuudet omistajaryhmittäin 2016. Helsinki: Luonnonvarakeskus. Viitattu. 18.3.2024. <https://www.luke.fi/fi/tilastot/metsamaan-omistus/metsamaan-omistus-2016>
- Tuloverolaki 1535/1992. Annettu 30.12.1992. Viitattu 5.1.2024. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921535>
- Tuloverotus. N.d. Metsäkeskuksen verkkosivu. Viitattu 21.11.2023. <https://www.metsakeskus.fi/fi/metsan-kaytto-ja-omistus/metsaverotus/tuloverotus>
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi. Viitattu 18.3.2024. <https://janet.finna.fi>, Ellibs ebooks.

Vilkkä, H. 2021. Tutki ja kehitä. 5. painos. Jyväskylä: PS-kustannus. Viitattu 18.3.2024.
<https://janet.finna.fi>, Ellibs ebooks.

Vinkit metsäveroilmoituksen ja arvonlisäveroilmoituksen tekemiseen. N.d. Puusta Puuhun Oy:n verkkosivu. Viitattu 21.4.2024. <https://puustapuuhun.fi/vinkit-metsaveroilmoituksen-tekoon/>

Liitteet

Liite 1. Teemahaastattelurunko

- **Taustat ja perustiedot**
 - Kuolinpesän osakkaat, kesto
 - Metsätilan sijainti ja koko
 - Haastateltavan ikä ja ammatti

- **Motiivit ja tavoitteet metsänomistukseen**
 - Yhteys kotiseutuun
 - Tulonlähde
 - Sijoitusmuoto
 - Luonnossa liikkuminen ja vapaa-ajanvietto
 - Marjastus ja sienestys
 - Metsästys

- **Talous ja päätöksenteko**
 - Päätöksenteko, valtuutus
 - Kirjanpito
 - Veroilmoitus

- **Metsäomaisuuden hoito**
 - Kiinnostus metsänhoitoon
 - Menneet metsänhoitotoimenpiteet
 - Metsän tulevat toimenpiteet
 - Onko kuolinpesällä metsänhoitosuunnitelma
 - Metsänhoitotoimenpiteet, itse vai ulkoistettu

- **Metsätilan tulevaisuus**
 - Omistusjärjestelyt

