



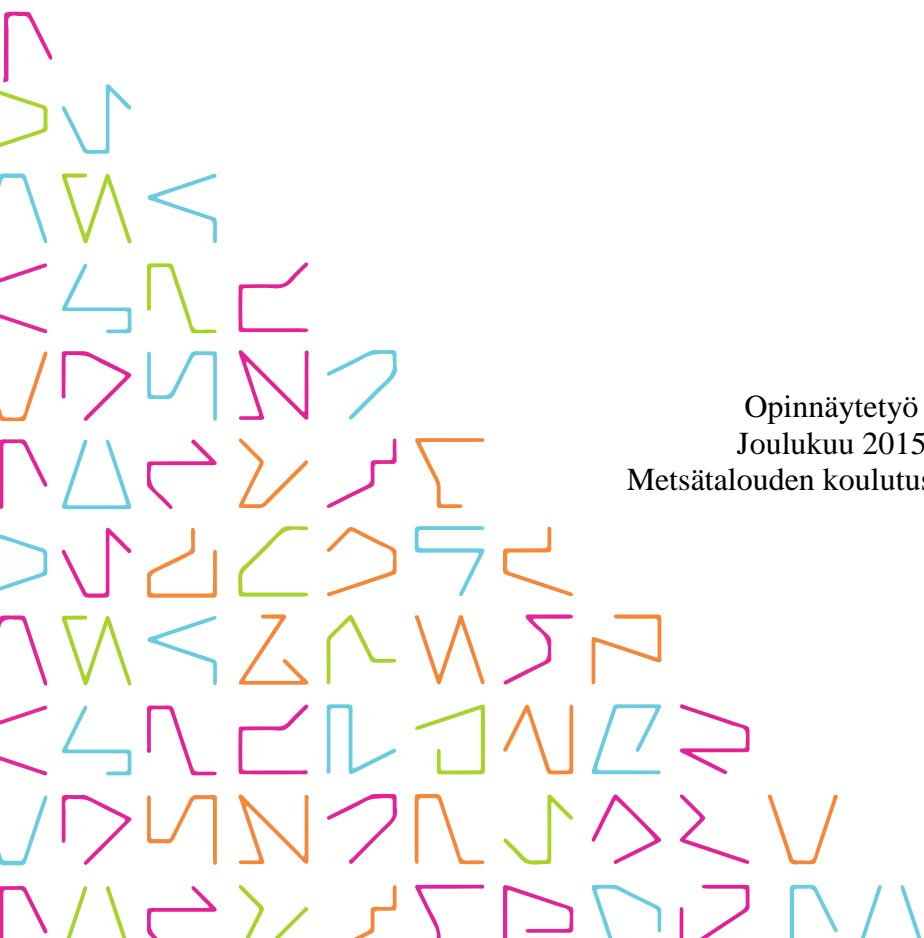
TAMPEREEN
AMMATTIKORKEAKOULU

VAIHTOEHTOISET OMISTUSMUODOT KUOLINPESÄN METSÄOMAISUUDELLE

Erään kuolinpesän tapaus

Anssi Vääräsmäki

Opinnäytetyö
Joulukuu 2015
Metsätalouden koulutusohjelma



TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu
Metsätalouden koulutusohjelma
Metsätalousinsinööri

Anssi Vääräsmäki:

Vaihtoehtoiset omistusmuodot kuolinpesän metsäomaisuudelle
Erään kuolinpesän tapaus

Opinnäytetyö 58 sivua
Joulukuu 2015

Suomessa metsää omistavia kuolinpesiä on yli 40 000 kappaletta. Näissä kuolinpesissä on yli 160 000 osakasta. Kuolinpesät omistavat Suomen metsäpinta-alasta noin 1 000 000 hehtaaria. Tässä opinnäytetyössä pohditaan vaihtoehtoja metsäomaisuuden hallinnalle kuolinpesän näkökulmasta. Lisäksi selvitetään, missä tilanteissa kuolinpesä metsänomistusmuotona on perusteltu. Opinnäytetyössä pureudutaan melko tyypilliseen ja todelliseen keskisuomalaiseen kuolinpesään ja pyritään löytämään juuri tälle kuolinpesälle paras mahdollinen osakkaita hyödyttävä metsänomistusmuoto.

Vartenotettavat vaihtoehdot kuolinpesän metsäomaisuuden omistusmuodoille ovat metsänomistus yksin tai puolison kanssa, verotusyhtymänä tai yhteismetsänä. Kuolinpesänä jatkaminen sopii myös eräisiin tilanteisiin. Sen sijaan yhtiömuotoiset omistusmuodot ovat harvoin edullisia vaihtoehtoja metsänomistamiselle, koska metsänomistamista tai puun tuottamista ei verotuksellisesti katsota ainakaan vielä elinkeinotoiminnaksi. Myöskään erikoismuodot kuten säätiö-, kiinteistörahasto-, sijoitusrahasto- tai osuuskuntamuotoiset metsänomistusmuodot eivät sovellu perhemetsäomaisuuden hoitamiseen. Metsänomistusmuotoa valittaessa tärkein kriteeri on aina metsänomistajan omat toiveet.

Suomessa on kuolinpesiä runsaasti muutettu viime vuosina yhtymiksi. Tutkimuksen kohteena olevan tilan kohdalla parhaimmaksi vaihtoehdoksi valikoitui toistaiseksi kuolinpesänä jatkaminen. Seuraavaksi paras vaihtoehto oli verotusyhtymäksi muuttaminen, mutta välitöntä tarvetta ei omistusmuodon muuttamiselle ollut. Myös yksinomistus oli vahvassa harkinnassa, mutta siihenkin kannattaa ryhtyä vasta yhtymäksi muuttamisen jälkeen, jotta saavutetaan metsänomistajan kannalta parhaimmat verohyödyt.

Metsäkiinteistöjä omistavia kuolinpesiä tulee syntymään jatkossa runsaasti lisää metsänomistajien korkean keski-ikänsä takia. Tämä opinnäytetyö tarjoaa ratkaisumalleja metsänomistusmuotoihin tilanteissa, joissa metsätaloutta harjoittaa olemassa oleva kuolinpesä.

Tämä opinnäytetyö sisältää luottamuksellista tietoa tutkimuksen kohteena olevan tilan osalta. Tieto on käytettävissä vain tämän opinnäytetyön toteutuksessa mukana olleilla henkilöillä.

Asiasanat: kuolinpesä, omistusmuodot, yhtymä, metsänomistus

ABSTRACT

Tampereen ammattikorkeakoulu
Tampere University of Applied Sciences
Degree programme in forestry

Anssi Vääräsmäki:

Optional forms of ownership for estate's forest property
Case of a certain estate

Bachelor's thesis 58 pages
December 2015

In Finland, there are more than 40 000 estates of deceased that own forest. These estates have over 160 000 shareholders. These estates own a little over 1 000 000 hectares of Finland's forest area. This thesis discusses the options for forestry property from estate's point of view. Also this thesis aims to clarify under which circumstances estate is a reasonable form of forest ownership. This thesis tackles a fairly typical and real estate in Central Finland and tries to find for this particular estate the best possible form of ownership of forests for the benefit of the shareholders.

The most reasonable options for estate's forest property is to own forest alone or with a spouse, own forest in corporation subject to taxation or join the forest property to jointly owned forest. Keeping form of ownership as estate is also appropriate in some cases. Instead companies like a limited company are rarely inexpensive forms of forest ownership because owning the forest or producing growing trees are not yet considered to be business activity in tax administration. Also a special form of forest ownership like a foundation, a property fund, an investment fund and a cooperative are not a very suitable way of management for family owned forest. When considering the best form of forest ownership, the most important criterion is always the forest owner's personal wishes.

Many estates of deceased in Finland have been modified into corporations subject to taxations in recent years. For example, for the case estate in the present thesis, the best option was so far to continue the estate-form of ownership. The second best choice was to change the estate to corporation subject to taxation, but there is no immediate need for modification into an alternative form of ownership. Also sole ownership was strongly considered, but before proceeding for that it is recommended first to change the form of ownership from estate to corporation subject to taxation. This way the forest owner can achieve the best tax benefits.

Because of the high average age of Finnish private forest owners, there are going to be numerous more estate-form of ownerships which own forest property. This thesis offers solutions for the form of ownership in situations where the forest owner is an existing estate.

This thesis contains confidential information about the case estate of the thesis. That confidential information is available only for people who are involved in the implementation of this thesis work.

Key words: estate, forms of ownership, corporation subject to taxation, forest ownership

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	7
2	SUOMALAISEN YKSITYISMETSÄTALouden TAUSTAA.....	9
3	YKSITYISMETSÄIEN OMISTUSMUODOT JA NIIDEN OMINAISPIIRTEET.....	14
3.1	Yksinomistus	14
3.2	Puolison kanssa.....	15
3.3	Kuolinpesä	15
3.3.1	Kuolinpesä verotuksessa	16
3.3.2	Lesken asema kuolinpesässä.....	16
3.3.3	Rintaperillisten oikeus vaatia kuolinpesän jakoa	16
3.3.4	Puukauppa kuolinpesässä.....	17
3.3.5	Kiireelliset toimenpiteet kuolinpesän hoidossa.....	18
3.3.6	Haasteet ja niiden hallinta kuolinpesässä.....	18
3.4	Verotusyhtymä.....	20
3.4.1	Puukauppa verotusyhtymässä	21
3.4.2	Kiireelliset asiat verotusyhtymässä.....	21
3.4.3	Haasteiden hallinta verotusyhtymässä	22
3.5	Vero- ja taloussuunnittelu metsää omistavilla luonnollisilla henkilöillä, kuolinpesillä ja yhtymillä.....	23
3.5.1	Metsävähennys	23
3.5.2	Menovaraus	25
3.5.3	Milloin kuolinpesän pitäminen jakamattomana kannattaa.....	26
3.5.4	Milloin kuolinpesän jakaminen on järkevää	27
3.6	Yhteismetsä.....	28
3.6.1	Puukauppa yhteismetsässä	31
3.6.2	Yhteismetsän purkaminen.....	32
3.6.3	Milloin yhteismetsän perustaminen tai siihen liittyminen on järkevää.....	33
4	MUITA OMISTUSMUOTOJA	35
4.1	Metsätalouden yhtiöittäminen.....	35
4.2	Osuuskunta ja säätiö	37
5	KÄYTÄNNÖN TOIMENPITEET JA HUOMIOITAVAT SEIKAT OMISTUSMUOTOA VALITTAESSA.....	38
5.1	Jatkaminen jakamattomana kuolinpesänä.....	38
5.2	Ositus- ja perinnönjakosopimus.....	38
5.3	Metsätilan omistusmuoto kuolinpesästä verotusyhtymäksi.....	39
5.4	Metsätilan omistusmuoto kuolinpesästä yksinomistukseen	41

5.5	Yhteismetsän perustaminen	42
5.6	Kuolinpesän metsätilan liittäminen yhteismetsään.....	43
6	AINEISTO JA TUTKIMUSMENETELMÄ	44
6.1	Haastattelujen toteutus	45
7	TULOKSET	46
7.1	Lesken haastattelu	46
7.2	I perillisen haastattelu (A).....	47
7.3	II perillisen haastattelu (B)	48
7.4	Yhteenveto haastatteluista	49
7.5	Mahdolliset muutokset tulevaisuudessa.....	49
8	JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA	51
	LÄHTEET.....	55

LYHENTEET JA KÄSITTEET

alv	arvonlisävero
avioehto	määrämuotoinen sopimus, jolla puoliset voivat määrätä avio-oikeudesta toistensa omaisuuteen
ELY-keskus	elinkeino-, liikenne-, ja ympäristökeskus
kemera	kestävän metsätalouden rahoituslaki
kp	kuolinpesä
lainhuuto	lakisääteinen kiinteistön omistusoikeuden kirjaamismenettely
Metla	Metsäntutkimuslaitos
mhy	metsänhoitoyhdistys
myel-vakuutus	maatalousyrittäjän eläkelain mukainen vakuutus
määräala	rajoiltaan määritelty, kiinteistöstä erotettavaksi tarkoitettu alue
määräosa	rajoiltaan määrittelemätön, osuuslukujen mukainen osuus kiinteistöstä
TVL	tuloverolaki
PK	perintökaari
YML	yhteismetsälaki

1 JOHDANTO

Metsänomistusmuodoista jakamatonta kuolinpesää pidetään usein huonona ja hankalana vaihtoehtona. Tämä käsitys perustuu yleisesti kuolinpesissä vallitsevaan yhteishallinto-periaatteeseen, jossa kuka tahansa osakkaista voi halutessaan tai passivoituessaan estää kaikki toimenpiteet kuten mm. puukaupat ja metsänhoitotyöt. Suomessa kuitenkin on tälläkin hetkellä valtava määrä metsää omistavia kuolinpesiä. Opinnäytetyön idean pohjana oli pohdiskelu siitä, että voisiko metsänomistaminen olla sittenkin mielekäästä ja tarkoituksenmukaista kuolinpesässä vai olisiko joku muu vaihtoehto parempi.

Tässä tutkimustyössä keskitytään yleisesti kuolinpesien metsäomaisuuden hallintaan sekä pureudutaan tarkemmin erään keskisuomalaisen maa- ja metsätilan tapaukseen, joka on ollut kuolinpesänä noin kymmenen vuotta. Keskustelut kuolinpesän osakkaiden kanssa herättivät kysymyksen, että olisiko olemassa osakkaiden kannalta parempaa omistusmuotoa kuin kuolinpesä.

Metsäomaisuudella on ollut kyseiselle maatilalle merkittävä vaikutus monella eri tapaa. Se on tarjonnut toimeentulon lisäksi monenlaisia antimiaan sekä hyvinvointia. Metsän merkitys on edelleenkin omistajilleen tärkeä. Näin on varmasti ollut ja tulee olemaan myös monilla muilla suomalaisilla maa- ja metsätiloilla.

Vaikka tämä opinnäytetyö palvelee ensisijaisesti tutkimuksen kohteena olevan kuolinpesän osakkaita, niin pohdinnat ja johtopäätökset ovat sovellettavissa myös muihin vastaaviin tapauksiin. Vastaavilla tapauksilla tarkoitetaan ns. tavanomaisia metsää omistavia kuolinpesiä, joissa vainajalla ei ole ollut testamenttia eikä aviopuolisoilla ole ollut avioehtoa.

Opinnäytetyössä perehdytään suomalaiseen yksityismetsänomistukseen yleisesti sekä käydään läpi perhemetsäomistuksen omistusmuodot ja niiden ominaispiirteet. Opinnäytetyössä myös tutustutaan muihin hieman harvinaisempiin metsänomistusmuotoihin kuten osakeyhtiöomistukseen. Tutkimuksen kohteena olevan kuolinpesän kohdalla haastatellaan tilan osakkaita ja tutustutaan ko. kuolinpesän metsäkiinteistöihin. Pohdinnan perusteella valitaan paras vaihtoehto tutkimuksen kohteena olevan kuolinpesän

metsäomaisuuden omistusmuodoksi ja käydään läpi käytännön toimenpiteet asian toteuttamiseksi.

Usein kuolinpesät eivät omista pelkästään metsää vaan omistuksessa saattaa myös olla muuta kiinteää omaisuutta kuten esimerkiksi rakennuksia tai peltoa. Vaikka tämän tutkimuksen kohteena oleva tila harjoittaa lisäksi maataloutta, niin tässä työssä pääosin keskitytään metsään. Työssä kuitenkin tarkastellaan myös muita oleellisia omistukseen liittyviä asioita kuin vain metsää.

Tässä opinnäytetyössä on käytetty niin painettuja kuin myös verkosta löytyviä lähteitä. Työssä on haastateltu työn kohteena olevan kuolinpesän osakkaita vapaamuotoisissa haastattelutilanteissa. Tilan metsien arvonmäärityksessä on käytetty perunkirjoituksen mukaista käypää arvoa.

Tavoitteena opinnäytetyöllä oli löytää vartenotettavat omistusmuotoihin ja -suhteisiin liittyvät vaihtoehdot tutkimuskohteena olevalle kuolinpesälle ja verrata vaihtoehtoja toisiinsa. Pyrkimys työssä oli etsiä se paras ja edullisin vaihtoehto erityisesti osakkaiden näkökulmasta. Osakkaiden omilla toiveilla oli suuri painoarvo omistusmuotoa pohdittaessa.

2 SUOMALAISEN YKSITYISMETSÄTALouden TAUSTAA

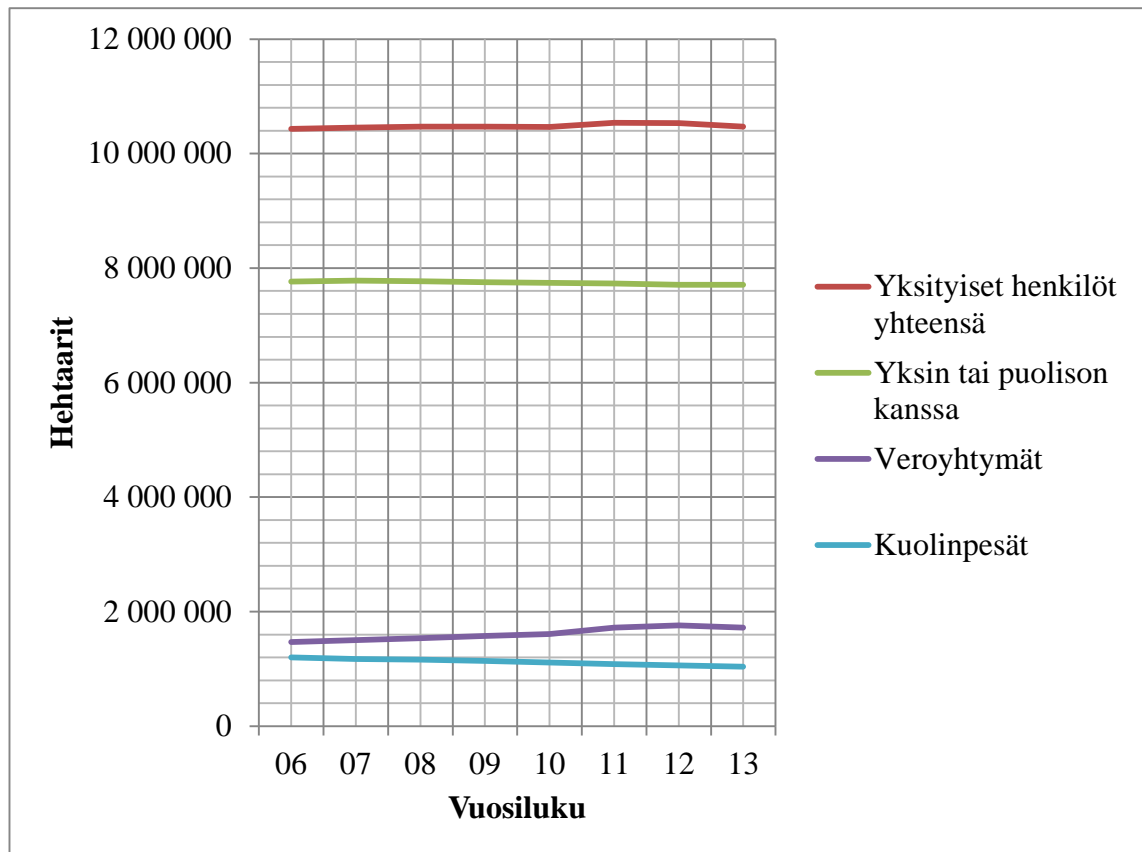
Kuten muuallakin läntisessä Euroopassa niin myös Suomessa on perinteisesti ollut yksityismetsänomistajilla suuri osuus metsän omistamisesta. Erityisen vahvasti perhemetsäomistaminen näkyy Etelä- ja Keski-Suomessa, jossa yksityiset omistavat noin 75 % metsistä. Metsähallituksen hallinnoimat valtion metsäalueet sen sijaan sijaitsevat pääasiassa Pohjois- ja Itä-Suomessa. (Yksityinen metsänomistus – perhemetsät vallitsevat 2012.) Viimeisimmän Metsätilastollisen vuosikirjan (2014) mukaan yksityiset omistivat 53 prosenttia Suomen metsätalousmaasta vuonna 2013 metsätalousmaan kokonaispinta-alan ollessa noin 26 miljoonaa hehtaaria. Muiden omistajien kuten valtion osuus oli 35 prosenttia, yhtiöiden osuus 7 prosenttia sekä kuntien, seurakuntien ja erilaisten yhteisöjen osuus 5 prosenttia metsätalousmaasta vuonna 2013. Tarkasteltaessa aiempia Metsätilastollisia vuosikirjoja (2005–2013) oli yksityismetsänomistajien osuus vuosina 2004–2012 Suomen metsätalousmaasta 52 prosentin luokkaa. Yhtiöiden omistaman metsätalousmaan osuus vuosina 2004–2012 oli 8 prosentin tasolla. Viimeisimmässä tilastossa on havaittavissa yhden prosenttiyksikön eli noin 260 000 hehtaarin nousu yksityismetsänomistajien osuudessa. Vastaavasti yhtiöiden omistaman metsätalousmaan määrä on laskenut yhden prosenttiyksikön verran. Tämä trendi kertoo viime vuosina aiempaa suosittumiksi tulleista metsäkiinteistöjen kaupoista. Esimerkiksi UPM on viime vuosina myynyt omia metsiään noin 155 000 hehtaarin verran, joista suuren osan ostivat yksityismetsänomistajat (Pöysä 2015).

Suomalainen omistaa metsää monesta eri syystä. Metsä voi tarjota omistajalleen niin harrastuksen, elämyksen ja ennen kaikkea myös taloudellista turvaa. Metsänomistajaksi myös tullaan monella eri tapaa, mutta kuitenkin pääasiassa vielä nykyäänkin suvun tai perheen kautta. Noin 80 prosenttia yksityismetsänomistajista on saanut metsänsä perheeltään tai suvultaan joko perintönä, lahjana, lahjaluonteisena kauppana tai käyvän arvon mukaisena kauppana (Pajula 2014).

Yksityismetsänomistaja voi omistaa metsää yksin tai puolisonsa kanssa, kuolinpesän osakkaana tai verotusyhtymän osakkaana. Lisäksi metsänomistajalla on mahdollisuus siirtyä yhteismetsän osakkaaksi liittämällä metsänsä jo olemassa olevaan yhteismetsään tai metsänomistaja voi perustaa tietyin edellytyksin oman yhteismetsän. Yhteismetsään

voi liittyä yksityishenkilö, kuolinpesä, yhtymä tai yhteisö (Metsäkeskus 2014a). Yhteismetsää käsitellään tarkemmin luvussa 3.6.

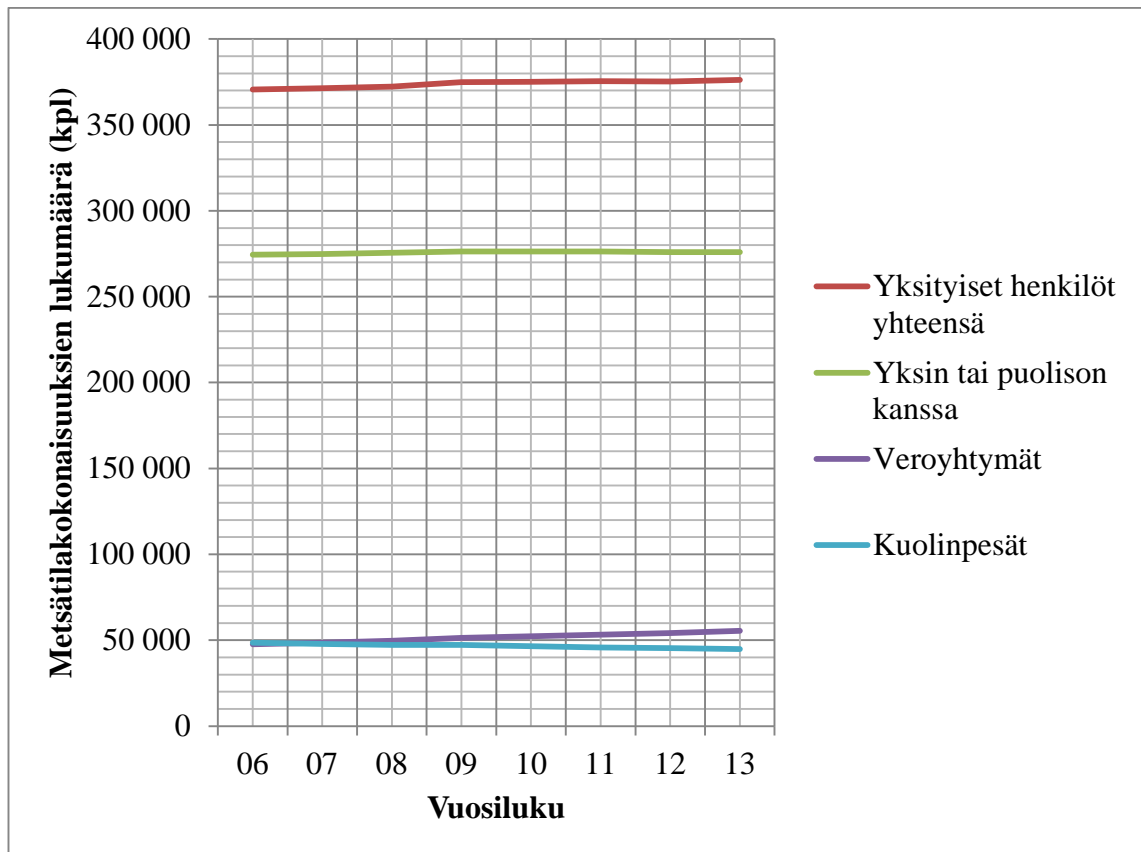
Metsämaan omistus -tilastosta (2014) selviää, että vuodesta 2006 vuoteen 2013 yksityismetsien metsämaan pinta-alasta on yksin tai puolison kanssa omistavien sekä kuolinpesien osuus lievästi laskenut ja vastaavasti taas yhtymien osuus hieman kasvanut (kuvio 1).



KUVIO 1. Eri omistusmuotojen osuus yksityismetsätalouden metsämaan pinta-alasta vuosina 2006–2013 (Metsämaan omistus -tilasto 2014)

Metla on Metsämaan omistus -tilastossa (2014) tilastoinut myös eri omistusmuotojen omistamien metsätilakokonaisuuksien lukumääriä (kuvio 2). Tilastoissa metsätilakokonaisuudella tarkoitetaan kaikkia saman tai samojen omistajien omistamia metsätiloja yhdessä. Metlan tilastoissa tilakokonaisuus sisältää vähintään yhden hehtaarin metsämaata. Tilastoissa käsitellään pelkästään metsämaata, joten metsätilakokonaisuuteen mahdollisesti kuuluvat pellot, tontit, kitu- tai joutomaat ovat tilastoinnin ulkopuolella. Mikäli henkilöllä on omistuksessa metsätiloja omissa nimissään sekä kuolinpesän tai yhtymän kautta, ovat ne tilastoinnissa luettu eri metsätilakokonaisuuksiksi. (Laatuseloste: metsämaan omistus 2013.) Metsämaan omistus -tilastosta (2014) selviää, että yksin

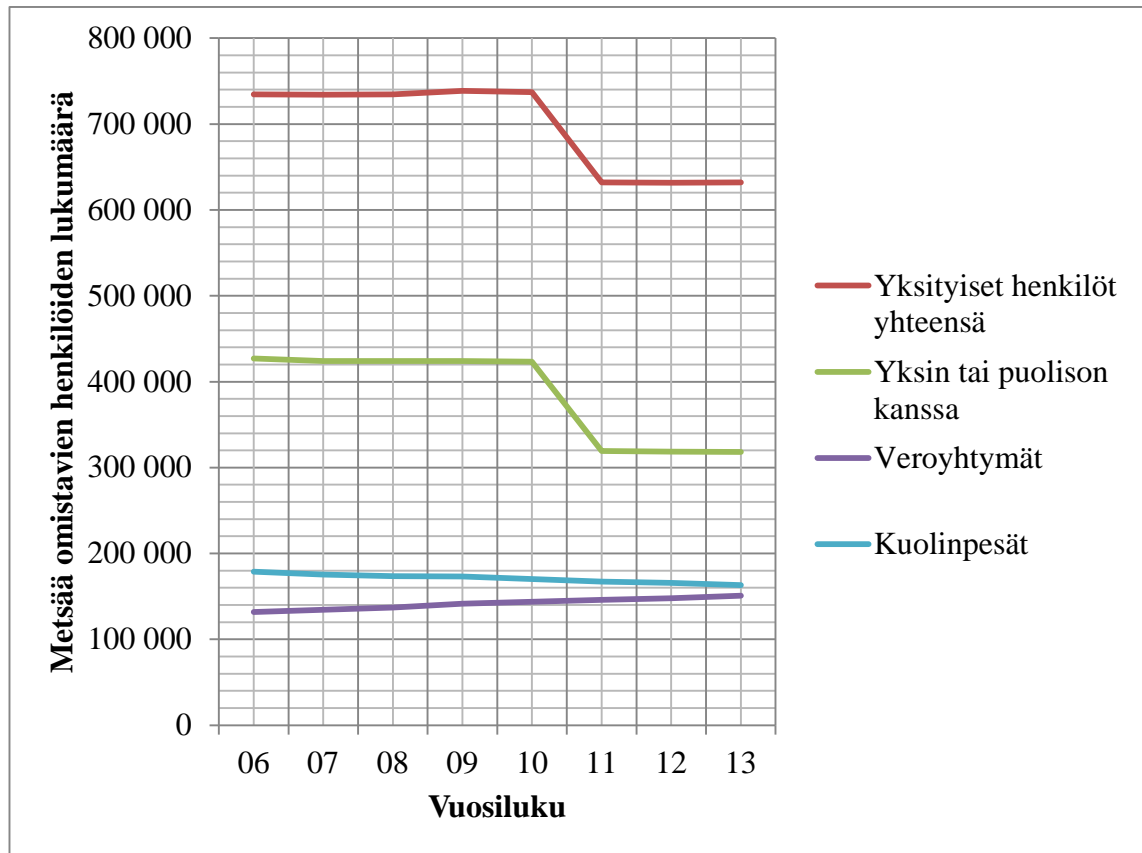
tai puolison kanssa metsää omistavien metsätilakokonaisuuksien lukumäärä on hieman kasvanut vuodesta 2006 (n. 274 500 kappaletta) vuoteen 2013 (n. 276 000 kappaletta). Verotusyhtymien kohdalla metsätilakokonaisuuksien lukumäärä samaisella tarkastelujaksolla (2006–2013) on kasvanut yksin tai puolison kanssa metsää omistavia voimakkaammin eli noin 1000 kappaleen vuosivauhtia 47 500:sta 55 500:aan. Samaan aikaan kuolinpesien omistamien metsätilakokonaisuuksien määrä on laskenut 48 500:sta hieman alle 45 000:een.



KUVIO 2. Eri omistusmuotojen omistamien metsätilakokonaisuuksien lukumäärä (Metsämaan omistus -tilasto 2014)

Metsämaan omistus -tilastosta (2014) ilmenee lisäksi eri yksityismetsänomistusmuotojen henkilömäärät. Tilastosta on havaittavissa, että tarkastelujaksolla 2006–2013 kuolinpesissä henkilömäärät hieman laskevat ja verotusyhtymissä taas päinvastoin kasvavat (kuvio 3). Kuolinpesien henkilömäärät ovat laskeneet tarkastelujaksolla keskimäärin reilun 2000 henkilön vuosivauhtia, kun verotusyhtymien henkilömäärät ovat samassa ajassa kasvaneet keskimäärin vajaalla 3000 henkilöllä per vuosi. Yksin tai puolison kanssa omistavien lukumäärässä ei liiemmin muutoksia ole tarkastelujaksolla tapahtunut. Tilastossa tosin on virhe yksin tai puolison kanssa omistavien lukumäärässä vuosi-

na 2006–2010. Tämä johtuu tilastoinnissa mukana olleista metsää omistamattomista puolisoista. Tästä syystä metsänomistajien lukumäärä on tilastossa 2006–2010 virheellisesti noin 100 000 henkilöä liian suuri. (Laatuseloste: metsämaan omistus 2013.)



KUVIO 3. Eri omistusmuodoissa olevien henkilöiden lukumäärä (Metsämaan omistus -tilasto 2014)

Yhteenvedon mainittakoon, että Metsämaan omistus -tilaston (2014) perusteella on havaittavissa yksin tai puolison kanssa metsää omistavien metsähehtaarien määrissä vain pieniä muutoksia joko ylös- tai alaspäin vuodesta 2006 vuoteen 2013. Viimeisessä tilastossa vuonna 2013 yksin tai puolison kanssa omistavien metsähehtaarien määrä on ollut noin 7 710 000 hehtaaria. Verotusyhtymien kohdalla metsähehtaareiden määrä on lievästi, mutta jatkuvasti kasvanut ollen viimeisessä tilastossa n. 1 720 000 hehtaaria. Kuolinpesien kohdalla hehtaaramäärät ovat olleet tasaisessa lievässä laskussa, ja viimeisen tilastoidun vuoden kohdalla määrä on vieläkin varsin merkittävä eli n. 1 040 000 hehtaaria. Metsätilakokonaisuuksien määriä tarkasteltaessa omistusmuodoittain, ilmenee varsin samantyyppinen kehitys kuin hehtaaramäärienkin kohdalla: yksin tai puolison kanssa metsää omistavien metsätilakokonaisuuksien määrässä on tapahtunut vain vähäisiä muutoksia suuntaan tai toiseen määrän ollessa viimeisessä tilastossa n. 276 000 met-

sätilakokonaisuutta. Verotusyhtymien metsätilakokonaisuuksien määrä on jatkuvasti kasvanut ollen vuoden 2013 tilastossa noin 55 500 tilakokonaisuutta. Kuolinpesillä määrä vastaavasti tasaisesti laskenut ja vuonna 2013 kuolinpesillä metsätilakokonaisuuksia oli noin 45 000 kappaletta. Kun omistusmuotoja tarkastellaan henkilömäärien perusteella, niin yksin tai puolison kanssa metsää omistavien määrä on pysynyt kohtalaisen tasaisena ollen vuosittain noin 320 000 henkilöä. Verotusyhtymissä henkilömäärä on kasvanut ja vuonna 2013 se oli noin 151 000 henkilöä. Samaan aikaan kuolinpesien henkilömäärä on vähentynyt vuosi vuodelta ollen vuoden 2013 tilastossa noin 163 000 henkilöä.

Suomalaisen yksityismetsätalouden suurin omistusmuotoja koskeva muutos viime vuosilta on verotusyhtymien kasvu niin hehtaareissa, metsätilakokonaisuuksissa kuin myös henkilömäärissä. Samaan aikaan kuolinpesien kehitys on ollut päinvastaista. Syitä tähän on varmasti monia, mutta pääsyy saattaa kuitenkin olla metsänomistajien ikärakenne yhdistettynä metsänomistajien sekä metsäammattilaisten valveutumiseen omistusmuotojen suhteen. Metsänomistajien keski-ikä on noussut viimeisen kolmenkymmenen vuoden ajan 52:sta 62 ikävuoteen (Metsäkeskus 2014b). Tämä on aiheuttanut sen, että omistusjärjestelyt halutaan hoitaa aiempaa useammin jo elinaikana eikä aina suunnittelemta kuolinpesän kautta. Kuitenkin metsänomistajien korkean keski-ian seurauksena kuolinpesiä syntyy edelleen suuri määrä vuosittain.

3 YKSITYISMETSIIEN OMISTUSMUODOT JA NIIDEN OMINAISPIIRTEET

Tavallisin tapa omistaa metsää on omistaa sitä yksin tai puolison kanssa. Tällöin puhutaan yksinomistamisesta. Metsää voidaan omistaa myös yhteisomistuksena usean eri henkilön kesken. Metsänomistajan kuoltua syntyy yksi yhteisomistuksen tyypillisimmistä metsänomistusmuodoista eli jakamaton kuolinpesä. Kun metsänomistus tapahtuu määräosin esimerkiksi lasten, sisarusten tai muiden henkilöiden kanssa, silloin kyseessä on verotusyhtymä. (Jauhiainen 2015, 19.) Tässä luvussa yksityismetsien omistusmuotona käsitellään myös yhteismetsä, jonka suosio on yksityismetsänomistajien keskuudessa viime vuosina kasvanut. Yhteismetsä käsitetään laeissa ja verotuksessa yhteisetuutena. Muiden omistusmuotojen kohdalla ei voida puhua yksityismetsistä.

3.1 Yksinomistus

Kun henkilö omistaa metsänsä yksin, katsotaan hänen olevan metsätalouden harjoittaja ja hän vastaa silloin itse oman metsänsä veroista. Jos yksin metsänsä omistava on naimisissa, ei metsätalouden tulosta voi jakaa puolison kanssa. Sen sijaan alijäämähyvityksen muodossa metsänomistaja voi siirtää alijäämää puolisonsa verotukseen. Jos pääomatulolajin tappiota jää vielä alijäämähyvitysten jälkeenkin, jää tappio myöhemmin vähennettäväksi metsänomistajan henkilökohtaisessa verotuksessa. Pääomatulolajin alijäämää syntyy, jos pääomatuloihin kohdistuvat vähennykset ylittävät pääomatulojen määrän. Alijäämän perusteella verovelvollisella on oikeus ansiotulosta määrättävistä veroista myönnettävään alijäämähyvitykseen, joka on 30 prosenttia alijäämästä. Siltä osin jos alijäämähyvitystä ei saada tehtyä eli verovelvollisella ei ole riittävästi ansiotulosta määrättäviä veroja, vahvistetaan tältä määrältä pääomatulolajin tappio, joka on vähennettävissä tulevista pääomatuloista seuraavan kymmenen verovuoden aikana. (Jauhiainen 2015, 19; Ossa 2013, 63.)

3.2 Puolison kanssa

Aviopuolisot voivat omistaa metsää yhdessä ja/tai erikseen. Riippumatta siitä omistavatko aviopuolisot metsätilansa yksin tai yhdessä, katsotaan heidät verotuksessa yhdeksi metsätalouden harjoittajaksi ja näin ollen aviopuolisot antavat vain yhden metsäveroilmoituksen. Vaihtoehtoisesti yksin metsänsä omistava puoliso voi halutessaan tehdä oman veroilmoituksen. Verotuksessa aviopuolisoiden yhdessä omistamaa metsäkiinteistöä käsitellään kuten yhtymää (yhtymästä tarkemmin luvussa 3.4). Metsätaloudesta saatu tulos jaetaan puolisoille omistusosuuksien mukaan. Jos puolisoilla on omia ja/tai yhteisiä metsäkiinteistöjä, yleensä tällöin verotuksessa metsäkokonaisuudesta muodostetaan yhtymä omistettujen hehtaareiden perusteella. Yhdessä omistavien on toteutettava päätöksenteko yksimielisesti ja näin ollen, jos kiinteistö on puolisojen yhteinen, on puuston myynti mahdollista vain yhteisellä sopimuksella. (Jauhiainen 2015, 20; Metsäkeskus 2014c; Kiviniemi 2006, 58.)

Avoliitto rinnastetaan avioliittoon, jos avopuolisot asuvat yhdessä ja heillä on yhteinen lapsi. Tosin avoliitossa elävillä ei ole mahdollisuutta siirtää alijäämää alijäämähyvityksen muodossa toisen puolison verotukseen. Jos avopuolisot hankkivat yhteistä metsää tilanteessa, jossa toinen heistä omistaa yksin omaa metsää ennestään, tulee molemmista tehdä oma veroilmoitus. (Jauhiainen 2015, 20–21; Metsäkeskus 2014c.)

3.3 Kuolinpesä

Kuolinpesä syntyy henkilön kuoltua. Kuolinpesän osakkaita ovat perilliset, yleistestamentin saajat sekä puoliso. Omistusmuotona kuolinpesä on olemassa perinnönjättäjän kuoleman ja perinnönjaon toimittamisen välisen ajan eikä perinnönjaon toimittamiselle ole asetettu aikarajaa. Kuolinpesän omaisuuden hoitaminen ja hallinto tapahtuu yhdessä kaikkien osakkaiden kesken. Kuolinpesän jäämistö muodostuu varojen ja velkojen kokonaisuudesta, jonka vainaja jätti perintönä jälkeensä. (Koponen 2015, 13.) Kuolinpesän hallinnosta säädetään perintökaaren (40/1965) 18 luvussa. Kuolinpesästä tai sen osakkaista saatetaan joskus varsinkin puhekielessä käyttää termiä perikunta. Virallisissa yhteyksissä kuten lakitekstissä, ei perikunta-termiä käytetä.

3.3.1 Kuolinpesä verotuksessa

Kuolinpesän nimissä metsätaloutta voidaan harjoittaa niin kauan, kunnes kuolinpesä puretaan tai metsät myydään. Verotuksessa kuolinpesä on erillinen verotusyksikkö. Metsätalouden tulot maksetaan kuolinpesälle ja kuolinpesä maksaa mahdolliset verot. Jos kuolinpesälle syntyy metsätalouden harjoittamisesta alijäämää tai tappiota, sitä ei voida siirtää osakkaiden omaan verotukseen. Kaikki metsänhoidosta aiheutuvat kulut kirjataan kuolinpesän veroilmoitukseen. Koska kuolinpesä on maksanut jo mahdolliset veronsa, voi se jakaa osakkailleen metsätalouden tulot verottomasti. Jos kuolinpesän osakkaat eivät ole muuta sopineet, niin tulojen jakaminen tapahtuu yleensä omistusosuuksien mukaan. (Jauhiainen 2015, 21.)

3.3.2 Lesken asema kuolinpesässä

Kuolinpesissä toimitaan yleensä yhteishallintoperiaatteella. Lesken hallintaoikeus tekee tähän periaatteeseen poikkeuksen, jolla on merkitystä silloin kun perijöinä on myös rintaperillisiä eli lapsia ja lapsenlapsia jne. Leskellä on kuolinpesän jäämistöön jakamaton hallintaoikeus, ellei rintaperillisen jakovaatimuksesta tai vainajan jättämästä testamentista muuta johdu. Metsätaloudessa tämä tarkoittaa käytännössä esimerkiksi lesken oikeutta päättää puukaupasta sekä puukauppatulojen jakamisesta. Leskellä on erityinen lain suoja lasten ja heidän jälkeläistensä jakovaatimuksia vastaan koskien lesken ja hänen edesmenneen puolisonsa yhteisesti käyttämää asuntoa ja kodin irtaimistoa. Niitä leski saa hallita koko elinaikansa. (Kärki & Kiviniemi 2000, 38–39). Poikkeuksena edellä mainittuun on tilanne, jossa lesken omaan varallisuuteen kuuluu kodiksi sopiva asunto (Koponen 2015, 53.)

3.3.3 Rintaperillisten oikeus vaatia kuolinpesän jakoa

Rintaperillisellä tarkoitetaan perittävän ja lesken yhteistä lasta tai perittävän jonkun muun kanssa saamaa lasta. Suomessa (toisin kuin esimerkiksi Ruotsissa) aviopuolisoiden yhteiset rintaperilliset sekä muut rintaperilliset ovat samassa asemassa. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että rintaperillinen voi olla joko (a) puolisoitten yhteinen lapsi, (b) ensiksi kuolleen puolison lapsi aikaisemmasta avioliitosta, (c) ensiksi kuolleen puo-

lison tunnustama lapsi, (d) ensiksi kuolleen puolison kihlalapsi, (e) ensiksi kuolleen puolison ottolapsilain nojalla lapseksi antama lapsi, (f) ensiksi kuolleen puolison oma ottolapsi, (g) ensiksi kuolleen puolison väkisinmaaten siittämä lapsi, (h) lapsi, jonka isyyden tuomioistuin on vahvistanut tai (i) edellä mainittujen lasten sijaantuloperillinen. (Aarnio & Kangas 2009, 114–116).

Perintökaaren (40/1965) 3 luvun 1 a §:ssä säädetty lesken erityinen lain suoja lesken kodikseen soveliaista asuntoa ja yhteisessä kodissa olevaa tavanmukaista asuntoirtaimistoa kohtaan tarkoittaa sitä, että leskellä käytännössä loukkaamaton oikeus niihin. Muun jäämistön kuten esimerkiksi metsäomaisuuden osalta rintaperillinen voi vaatia jakamista. Tämä on mahdollista siinäkin tapauksessa, että leskellä olisi perintökaaren (40/1965) 3 luvun 1 a §:n mukainen hallintaoikeus jäämistöön. Lesken hallintaoikeus jäämistöön on voimassa niin kauan, kunnes rintaperillisen jakovaade on saanut lainvoiman. Toisaalta lesken hallintaoikeus ei rajoita osakasta ja osakkaan oikeudenomistajan oikeutta hakea pesänselvittäjän määräämistä käräjäoikeudesta. Yleensä päätöksen saa melko nopeasti. Pesänselvittäjän määräämisen jälkeen ei osakkailla ole enää oikeutta pesän hallintoon eikä oikeutta myydä pesän omaisuutta. Pesänselvittäjän määräämisen seurauksena on säännönmukaisesti perinnönjako. (Kiviniemi & Havia, 2011, 93; Kärki & Kiviniemi 2000, 43; Aarnio & Kangas 2009, 479; Andoms 2015.)

3.3.4 Puukauppa kuolinpesässä

Varsinaista erityislainsäädäntöä ei puukaupalle ole. Sen sijaan puutavaranmittauslaista (414/2013) löytyy tarkat säännökset esimerkiksi mittausmenetelmistä ja puukaupan osapuolten oikeusturvasta. Edellä mainittua lukuun ottamatta puukauppaa käydään yleisten sopimusoikeutta ja kauppaoikeutta koskevien lainsäädäntöjen pohjalta. (Kärki & Kiviniemi 2000, 47).

Kuolinpesässä on kaupantekijän muistettava, että myytävä puu on yhteistä omaisuutta. Kaupantekijä voidaan saattaa vastuuseen puukaupassa tapahtuneesta huolimattomuudesta. Puuta myydessä kuolinpesän yhteishallintoperiaate ilmenee siten, että kaikilla osakkailla on yhtäläinen asema puukaupassa. Puukaupassa jokaisen osakkaan suostumus tai valtuutus on välttämätön. Kaikilla kuolinpesän osakkailla on myös oikeus nähdä kaikki puukaupaan liittyvät tiedot sekä asiakirjat. Tämä oikeus on rajoittamaton riippumatta

osakkaan kuolinpesäosuuden suuruudesta. (Kärki & Kiviniemi 2000, 47–48). Kuolinpesien puukauppa-asiakirjoihin on syytä muistaa merkitä puuta myyvän oma liike- ja yhteisötunnus. Jos osakkailla on omaa metsää, niin osakkaan omaa y-tunnusta ei kuolinpesien tai yhtymien asiakirjoissa saa käyttää. Y-tunnusten sekaantuminen voi aiheuttaa ennakonpidätysten ja arvonlisäverojen kohdentumisen väärään osoitteeseen. (Kärki & Kiviniemi 2000, 48). Puunmyynti on pääomatuloa, josta kuolinpesätkin maksavat TVL (1535/1992) 124 §:n mukaan vuonna 2015 pääomatuloveroa 30 prosenttia 30 000 euroon asti ja 30 000 euron ylittävältä osalta 33 prosenttia.

3.3.5 Kiireelliset toimenpiteet kuolinpesän hoidossa

Vaikka kuolinpesää tulee hallinnoida yksimielisesti, ei kiireellisten toimenpiteiden kohdalla kaikkien kuolinpesän osakkaiden suostumusta tarvita. Perintökaaren (40/1965) 18 luvun 2 §:ssä todetaan, että ”toimenpide, joka ei siedä viivytystä, voidaan suorittaa, vaikkei kaikkien osakkaiden suostumusta saada hankituksi.” Näin ollen jokainen osakas voi ryhtyä toimeen itsenäisesti. Metsätaloudessa tällaisia kiireellisiä asioita voivat olla esimerkiksi metsätuhojen torjunnasta säätelevän ns. hyönteistuholain (1087/2013) määrittelemät myrskypuiden korjuuveloitteet tai muut vastaavat tilanteet, joissa jokin laki määrittää tilanteen hoitamisen. Osakkaan vakaan harkinnan käyttö on erityisen suotavaa, kun osakas määrittää, onko toimenpide kiireellinen vai ei. Näin välttyään mahdollisilta ongelmilta, joita yhteisen omaisuuden käsittelyssä voi tulla.

3.3.6 Haasteet ja niiden hallinta kuolinpesässä

Yleisiä haasteita kuolinpesässä voivat olla esimerkiksi yksimielisyyden löytyminen päätöksentekotilanteissa sekä yhden tai useamman osakkaan yllätyksellinen jakovaade. Myös osakkaiden eritasoinen aktiivisuus asioiden hoitoa kohtaan saattaa aiheuttaa ongelmia kuolinpesän sisällä. Muun muassa näitä edellä mainittuja haasteita voidaan ehkäistä tekemällä yhteishallintosopimus. Keskustelut kuolinpesän hallinnosta sekä yhteishallintosopimuksen tekemisestä olisi osakkaiden hyvä aloittaa jo viimeistään perunkirjoituksessa, joka on toimitettava viimeistään kolmen kuukauden kuluessa perittävän kuolemasta. Jos kuolinpesässä piilee pienikin toiminnan halvaantumisen riski, niin yhteishallintosopimuksen nopealla toimeenpanemisella voidaan riski eliminoida. Sopi-

muksen ei tarvitse olla määrämuotoinen eli se voi olla suullinenkin. Riitatilanteissa suullisen sopimuksen toteen näyttäminen voi tosin olla haastavaa. (Kiviniemi & Havia 2011, 223–224.)

Kun kuolinpesää ei hallitse pesänselvittäjä eikä testamentin toimeenpanija, niin tällöin osakkaiden on hyvä sopia keskenään ensinnäkin rahojen käytöstä. Varsinkin metsätaloudessa on hyvä muistaa, että kannattaa varata tietty osa tuotosta tulevien kustannusten kattamiseksi. Loppuosa tuotosta voidaan jakaa osakkaiden kesken sopimuksen mukaan. (Kiviniemi & Havia 2011, 226.)

Toisekseen sopimuksessa kannattaa sopia päätöksentekotavasta erimielisyystilanteiden varalle. Vaihtoehtoja päätöksentekotavalle ovat mm. demokraattinen äänestys, jossa osakkaalla on pesänosuutta vastaava äänimäärä, tai keskitetty päätäntävalta, jossa päätökset tekee yksi osakas. Ellei päätöksentekotavasta sovita mitään, niin riippumatta yhteishallintosopimuksen olemassaolosta on päätökset tehtävä yksimielisesti. (Kiviniemi & Havia 2011, 225.)

Kolmanneksi on hyvä sopia sopimuksen kestosta. Jos on päätetty tehdä sopimus, jonka voimassaoloaika on toistaiseksi, niin sopimuksen irtisanomisaika on tällöin kolme kuukautta. Jos sopimus on tehty määräajaksi, niin silloin sopimus voidaan irtisanoa, jos yhteishallinto on jatkunut määräajan päätyttyäkin, tai jos olosuhteissa on tapahtunut olennaisia muutoksia kuten esimerkiksi osakkaan kuolema, jonka myötä sopimukseen on tullut uusi osakas. Olosuhdemuutos voi olla esimerkiksi myös sopimuksessa mukana olevan lesken uudelleen vihkiminen. Irtisanomisaika näissäkin tapauksissa on sama kuin toistaiseksi voimassa olevissa sopimuksissa eli kolme kuukautta. (Kiviniemi & Havia 2011, 226.)

Metsätaloutta harjoittavan kuolinpesän osakkaiden kannattaa lisäksi sopia siitä, että noudatetaanko metsäsuunnitelmaa, päivitetäänkö metsäsuunnitelma, mitkä ovat osakkaiden oikeudet metsän sekä muun omaisuuden käyttöön ja kuinka kulut hoidetaan. Sopimukseen kannattaa kirjata kaikki asiat, jotka osakas kokee tärkeäksi sopia. (Kiviniemi & Havia 2011, 224.)

Sopimukseen perustuvasta yhteishallinnosta kuolinpesässä on säädetty perintökaaren (40/1965) 24 luvussa. Yhteisesti sovittaessa perintökaaren säädöksistä voidaan tarvitta-

essa poiketa. Kuolinpesän yhteishallintosopimuksen voi tehdä koskemaan koko jäämistöä tai sen osaa. Kuolinpesän yhteishallintosopimusta laadittaessa on muistettava, että sitä ei voi tehdä, jos pesä on pesänselvittäjän hallittavana tai jos pesää hallitsee testamentin toimeenpanija, jolla testamentin mukaan ei ole oikeutta suostua sopimukseen. (PK 40/1965.)

3.4 Verotusyhtymä

Yhtymä voi olla kiinteistö-, maatalous- tai metsäyhtymä. Yhtymän nimi määräytyy sen pääasiallisen toiminnan luonteen mukaan. Nimeämisellä on merkitystä lähinnä vain Verohallinnon sisäiseen tietojen hallintaan. Yhtymälle tai sen osakkaalle nimeämisellä ei ole vaikutusta. Yleisesti metsätaloudessa kuitenkin käytetään nimitystä metsäyhtymä. Metsäyhtymän tarkoituksena on metsän omistaminen ja metsätalouden harjoittaminen (Verohallinto 2013a; Verohallinto 2013b). Tuloverolain (1535/1992) 4 §:ssä verotusyhtymä on määritetty sellaiseksi kahden tai useamman henkilön muodostamaksi yhteisliittymäksi, jonka tarkoituksena on kiinteistön viljely tai hallinta. Verotusyhtymän hallinnosta säädetään laissa eräistä yhteisomistussuhteista (180/1958) toisin kuin kuolinpesän hallinnosta, josta säädetään perintökaaren (40/1965) 18 luvussa.

Verotusyhtymä voi syntyä kahdella eri tapaa. Kuolinpesästä verotusyhtymä syntyy silloin, kun tilan rajoja muuttamatta eli lohkomatta kuolinpesän jäämistössä oleva kiinteistö jaetaan osakkaille määräosiin. Toinen tapa verotusyhtymän synnylle on se, kun vähintään kaksi osakasta ostaa kiinteistön tai saa sen lahjana. (Kiviniemi & Havia 2011, 206–207.)

Päätöksenteko yhtymässä on tehtävä yksimielisesti aivan kuten kuolinpesässäkin. Sen sijaan yhtymässä on laajempi oikeus kuin kuolinpesissä kiireellisiin toimenpiteisiin. Laissa eräistä yhteisomistussuhteista (180/1958) todetaan, että ” milloin toimenpide on tarpeen esineen säilyttämistä, turvaamista tai sen tavanmukaista käyttämistä varten eikä siedä viivytystä, älköön kuitenkaan yhteisomistajan vastustus tai poissaolo estäkö toista yhteisomistajaa siihen ryhtymästä.” Tällainen kiireellinen toimenpide voi esimerkiksi olla metsätuhojen torjunnasta annetussa laissa (1087/2013) määräämä myrskytuhojuuden korjuu. Jos tilan hoitaminen tai kunnossapitäminen vaatii toimenpiteen kuten esimerkiksi puukaupan, ja yhtymän osakkaat eivät pääse asiasta sopuun, voi luvan toimen-

piteeseen hakea kärjäoikeudesta. Kuolinpesässä tätä mahdollisuutta ei ole. (Kiviniemi & Havia 2011, 211–212.)

Yhteisomistuslaissa (180/1958) säädetään, että osakkaalla on yhtymässä oikeus käyttää omaisuutta tavalla, joka ei loukkaa muiden osakkaiden vastaavia etuja ja oikeuksia. Tämä oikeus käsittää mm. polttopuiden keräämisen arvottomasta puusta, joulukuusen ottamisen ja pienriistan kohtuullisen metsästämisestä.

Osakkaat voivat yhtymässä sopia yhteisesti tilan hoitotavasta. Yhteisomistuslaissa tällaisista sopimuksista ei kuitenkaan ole mainintaa. Lainhuuto- ja kiinnitysrekisteriin tosin voidaan merkata maakaaren (540/1995) 14 luvun 3 §:n nojalla tilan yhteisomistajien tekemä keskinäinen sopimus kiinteistön hallinnan jakamisesta. Lain tulkinta ja oikeusvaikutukset kyseisen pykälän osalta eivät kylläkään ole vielä vakiintuneet. (Kiviniemi & Havia 2011, 212.)

3.4.1 Puukauppa verotusyhtymässä

Verotusyhtymässä pätee hyvin pitkälle samat säännöt puukaupan osalta kuin aiemmin käsitellyssä kuolinpesässä. Myytävä puu on myös verotusyhtymässä yhteistä omaisuutta. Yhteisomistuksen lain (180/1958) 4 §:ssä kerrotaan, että toimenpiteeseen, joka koskee esinettä/kiinteistöä kokonaisuudessaan, ei saa ryhtyä, jolleivät kaikki siihen suostu tai oikeus anna lupaa. Myyntihakkuu käsitellään tällaiseksi toimenpiteeksi, vaikka kohteena ei olisikaan metsäkiinteistön koko puusto. (Kiviniemi 2006, 62.)

3.4.2 Kiireelliset asiat verotusyhtymässä

Laissa eräistä yhteisomistussuhteista (180/1958) todetaan, että ”milloin toimenpide on tarpeen esineen säilyttämistä, turvaamista tai sen tavanmukaista käyttämistä varten eikä siedä viivytystä, älköön kuitenkaan yhteisomistajan vastustus tai poissaolo estäkö toista yhteisomistajaa siihen ryhtymästä.” Tämä tarkoittaa, että verotusyhtymän osakkaalla on laajemmat mahdollisuudet kuolinpesän osakkaaseen verrattuna ryhtyä toimiin esineen säilyttämistä, turvaamista tai sen tavanmukaista käyttämistä varten. Käytännön esimerkki metsätaloudesta voisi olla taimikonhoito. Jos yksi osakas taimikonhoitoa vastus-

taisi syystä tai toisesta, voi toinen osakas ryhtyä toimeen vastustuksesta huolimatta, koska toiminnan katsotaan olevan esineen tavanmukaista käyttämistä.

3.4.3 Haasteiden hallinta verotusyhtymässä

Verotusyhtymässä haasteet ovat jokseenkin samat kuin kuolinpesässä. Muun muassa päätöksiltä vaadittava yksimielisyys saattaa aiheuttaa riitoja kuten kuolinpesissäkin. Eroavaisuus syntyy kuitenkin, kun verotusyhtymien hallinnosta säädetään laissa eräistä yhteisomistussuhteista (180/1958) ja kuolinpesien hallinnosta säädetään perintökaareissa (40/1965). Kun kuolinpesiä koskevan perintökaaren (40/1965) 18 luvun 2 §:ssä todetaan, että ”toimenpide, joka ei siedä viivytystä, voidaan suorittaa, vaikkei kaikkien osaksten suostumusta saada hankituksi”. Vastaavasti verotusyhtymiä koskevassa laissa eräistä yhteisomistussuhteista (180/1958) 4 §:ssä todetaan ”milloin toimenpide on tarpeen esineen säilyttämistä, turvaamista tai sen tavanmukaista käyttämistä varten eikä siedä viivytystä, älköön kuitenkaan yhteisomistajan vastustus tai poissaolo estäkö toista yhteisomistajaa siihen ryhtymästä.” Yhtymässä voi siis laajemmin toteuttaa esimerkiksi metsänhoitoa kuin kuolinpesässä, ja tällöin toiminnan halvaantumisriski on hieman pienempi kuin kuolinpesissä. Muutoin päätöksenteko toteutetaan yksinmielisin päätöksin aivan kuten kuolinpesissäkin.

Yhtymänkin riskejä voidaan hallita tekemällä yhteishallintosopimus, mutta laissa eräistä yhteisomistussuhteista (180/1958) siitä ei ole samantyyppisiä säännöksiä kuten kuolinpesillä on perintökaaren (40/1965) 24 luvussa. Jos halutaan suojautua jonkun osakkaan osuutensa myymiseltä ja osakkaan osuuden ulosmittaukselta, voidaan yhteisomistajien keskinäinen sopimus kirjata lainhuuto- ja kiinnitysrekisteriin maakaaren (540/1995) 14 luvun 3 §:n nojalla.

Jos tilanne on ajautunut ratkaisemattomaan riitatilanteeseen yhtymän osakkaiden kesken, voi oikeus määrätä uskotun miehen hallinnoimaan yhtymää. Hallinnointi voi olla luonteeltaan pysyväkin. Lisäksi yhtymän osakkaalla on oikeus halutessaan saada oma osuutensa erotetuksi tilasta. Tämä voi merkitä jopa tilan halkomista. Halkominen tarkoittaa kiinteistön jakotoimitusta, jossa yhteisesti omistettu tila jaetaan omistusosuuksien mukaisesti uusiksi kiinteistöiksi joko kiinteistön kokonaisarvon tai maapohjan perusteella. Ellei jako ole mahdollista tai on suhteettoman kallista, oikeus voi määrätä ti-

lan myytäväksi. Elleivät osakkaat muuta sovi, niin myynti tapahtuu huutokauppaperiaatteella, jossa myös osakkaat voivat tehdä tarjouksia. (Kiviniemi & Havia 2011, 227, 253.)

3.5 Ver- ja taloussuunnittelu metsää omistavilla luonnollisilla henkilöillä, kuolinpesillä ja yhtymillä

Koska usein omistusmuodon muuttamista mietitään verotuksellisista syistä, on verosuunnittelua syytä tarkastella syvemmin. Luonnollisilla henkilöillä, kuolinpesillä ja yhtymillä on metsätalouden harjoittamisen verosuunnitteluun olemassa kaksi tärkeää keinoa, jotka vaikuttavat olennaisesti myös omistusjärjestelyihin: metsävähennys ja menovaraus. Lisäksi pääomatuloverojen osalta metsänomistaja voi harkita, miten pääomatulonsa saa. Esimerkiksi 60 000 euron pääomatulojen saaminen yhdeltä verovuodelta nostaa verojen määrää 900 eurolla verrattuna tilanteeseen, jossa pääomatulot olisi jaettu kahdelle eri verovuodelle (30 000 € ja 30 000 €). Omistusjärjestelyihin olennaisesti liittyy myös luovutusvoittovero ja mahdollinen vapaus siitä sekä perintö- ja lahjaveron mahdollisine huojennuksineen. Vielä on myös neljän prosentin varainsiirtovero, joka poikkeaa edellä mainituista veroista siten, että ostajan on aina maksettava se metsäkiinteistöjen kaupoissa. Huojennus- ja vapautusmahdollisuutta varainsiirtoverosta ei metsäkiinteistöjen osalta ole.

3.5.1 Metsävähennys

Metsätalouden yhden merkittävimmän veroedun eli metsävähennyksen tarkoitus on kasvattaa keskimääräistä tilakokoa (Havia 2015a). Metsävähennyksellä tarkoitetaan vuoden 1992 jälkeen vastikkeellisesti hankitun metsätilan hankintahinnan perusteella tehtävää vähennystä. Metsävähennyksen perusteena olevan metsävähennyspohjan arvo on 60 prosenttia tilan hankintaan liittyneistä hankintahinnasta ja hankintakulujen yhteismäärästä. Hankintakuluja ovat mm. varainsiirtovero, lainhuudatus- ja lohkomiskulut sekä kaupasta aiheutuneet suoranaiset kulut kuten matka- ja ilmoituskulut sekä kaupanvahvistajan palkkio. Käytännössä metsävähennys tarkoittaa sitä, että jos hankintaan on käytetty 50 000 euroa, on metsävähennyspohjaa syntynyt $60\% \times 50\,000$ euroa eli 30 000 euroa. Metsänomistaja voi siis 30 000 euron verran saada pääomatuloja tilaltaan

verovapaasti. Jos metsänomistajalla on useita metsävähennyskelpoisia tiloja, lasketaan niiden metsävähennyspohjat yhteen. Tätä yhteenlaskettua metsävähennyspohjaa voi metsänomistaja käyttää minkä tahansa omistamansa metsävähennyskelpoisen tilan tulon vähennyksenä. Metsävähennys on siis metsänomistajakohtainen. Uutta metsävähennyspohjaa syntyy nimenomaan vastikkeellisista saannoista, joilla tarkoitetaan kaupalla, lahjaluontoisella kaupalla tai vaihdolla saatua metsätilaa. Jos metsätila on saatu vastikkeettomasti kuten perintönä, lahjana tai avio-oikeuden nojalla, siirtyy edellisen omistajan käyttämätön metsävähennys uudelle omistajalle. Lahjaluontoisessa kaupassa lahjan osuuden kohdalla siirtyy edellisen omistajan käyttämättä jäänyt metsävähennys ja vastikkeellisen saannon kohdalla muodostuu uutta metsävähennystä. (Jauhiainen 2015, 54–56.)

Metsävähennyksen käyttöehtoina on, että sen määrä voi olla enintään 60 prosenttia verovuoden metsätalouden pääomatulojen yhteissummasta ja että suuruudeltaan metsävähennyksen määrän on oltava vähintään 1 500 euroa. On siis hyvä muistaa, että metsävähennystä kannattaa jättää joko 0 tai vähintään 1 500 euroa. Jos metsävähennystä on jäänyt 1 499 euroa, ei sitä voida käyttää ennen kuin on ostettu lisää metsämaata, jolloin on syntynyt uutta metsävähennystä. (Jauhiainen 2015, 55.)

Omistusjärjestelyitä tehtäessä pitää metsävähennyskelpoiset ja muut metsät pystyä tarvittaessa erittelemään. Tämä on tärkeää varsinkin, jos aiotaan metsätiloja yhdistellä saman kiinteistörekisterinumeron alle. Verohallinto ohjeistaa, että tilan metsävähennyksen voi tehdä vain tilan metsävähennyskelpoisista osista, ei siis koko tilasta. (Jauhiainen 2015, 56.)

Metsää omistavien yhtymien yhtymäosuuden kaupan arvo on uutta metsävähennyspohjaa synnyttävää hankintahintaa toisin kuin jakamattoman kuolinpesän osakkaiden tekemät osuuksien kaupat. Ero johtuu siitä, että kuolinpesäosuuden kaupan katsotaan olevan irtaimen omaisuuden kauppaa. Hallintaoikeuden vastikkeellisesta luovutuksesta ei myöskään synny metsävähennyspohjaa, koska niin ikään hallintaoikeuskin katsotaan irtaimeksi omaisuudeksi. (Jauhiainen 2015, 56–57.)

Jos yhtymäosuuksia ostetaan eri aikoina ja yhtymä ostaa ja/tai myy metsää, voi yhtymän metsävähennyspohjan määrittäminen olla toisinaan monimutkaista. Merkityksellistä on, että yhtymässä hankintamenoa muodostuu ostettujen tilojen hankintahinnasta sekä yh-

tymäosuuksien kaupoista riippumatta siitä, onko yhtymällä jo aiemmin muodostunut metsävähennyskelpoista hankintamenoa. Käytännössä siis, jos yhtymässä on jo ennestään metsävähennyskelpoista hankintamenoa ja osakas myy osuutensa yhtymän osakkaalle tai ulkopuoliselle, osuuden hankintahinta tulee lisäyksenä yhtymän vanhaan hankintamenoon. Lisäys hankintamenoon tulee kuitenkin niin, että siitä vähennetään ennen lisäystä myyjän osuus (esim. ¼) edellisestä hankintamenosta. Näin ollen hankintamenon kasvattaminen loputtomiin keskinäisiä osuuksia ostamalla ei ole mahdollista. (Jauhiainen 2015, 59.)

Hankintamenoa syntyy lisäksi siitä, kun useita metsäkiinteistöjä omistava yhtymä puretaan jakamalla tilat osakkaille. Tällöin kyseessä on aina vastikkeellinen vaihto, josta tulee maksaa varainsiirtovero. Yhtymän entisille osakkaille muodostuva metsävähennysmahdollisuus on kuitenkin arvokkaampi kuin maksettu varainsiirtovero. Metsävähennyksen metsänomistajakohtaisuus ei tarkoita, että se jaettaisiin osakkaiden kesken yhtymissä ja kuolinpesissä. Metsävähennys on aina 2C-veroilmoituskohtainen. (Jauhiainen 2015, 59.)

Omistajanvaihdostilanteissa metsävähennyksen käyttö vaikuttaa luovutusvoittoon tai tappioon. Metsävähennyksen käyttö vaikuttaa, jos metsätila myydään ns. vieraalle taholle tai metsätila myydään lähisukulaiselle alle 10 vuoden omistuksen jälkeen. Lisäys voi olla enintään 60 prosenttia myydyn metsätilan hankintamenosta. Näissä tilanteissa metsävähennystä voi tuloutua, vaikka myytävällä tilalla ei olisi myyty puuta. Metsävähennys ei lisää omistajanvaihdokseen liittyviä veroja, jos metsätila vaihtaa omistaa kokonaan lahjana tai perintönä eikä silloin jos metsätila myydään lähisukulaiselle yli 10 vuoden omistuksen jälkeen. Myöskään metsätilan myynti ELY-keskukselle luonnonsuojelualueeksi tai metsätilan liittäminen yhteismetsään osuuksia vastaan ei lisää veroja. Lisäksi verotus ei lisääny tilanteissa, joissa metsänomistaja ei ole koskaan käyttänyt metsävähennysoikeuttaan. (Metsäkeskus 2014d.)

3.5.2 Menovaraus

Metsänomistajalla on mahdollisuus tehdä menovaraus verovuoden pääomatuloista. Menovarauksen avulla voidaan korkeintaan 15 prosenttia verovuoden tulosta siirtää tulouttavaksi vasta seuraaville neljälle vuodelle, ja jos metsä sijaitsee entisten Oulun ja

Lapin läänien alueella, on tuloutusaika kuusi vuotta. Menovarauksen käyttö metsätaloudessa voi olla joskus tarpeellista, koska tuloja ei välttämättä ole joka vuosi, mutta menoja yleensä on. Näin on esimerkiksi päätehakkuussa, jossa hakkuu on usein eri vuonna kuin hakkuualueen uudistaminen. (Jauhiainen 2015, 52.)

Jauhiainen (2015, 52) toteaa, että kuolinpesien kannattaa verotuksessaan menovaraus tehdä aina, koska kuolinpesä on oma verotusyksikkönsä. Kuolinpesällä ei välttämättä ole joka vuosi sellaista tuloa, josta kuluja voitaisiin vähentää. Hyvin harvoin puuta myyvien tappiot voivat vanheta ja jäädä vähentämättä verotuksessa. Menovarauksella ei ole käytännön merkitystä, jos puuta myydään säännöllisesti vuosittain.

3.5.3 Milloin kuolinpesän pitäminen jakamattomana kannattaa

Metsänomistaminen voi olla mielekästä myös kuolinpesässä. Tosin tällöin pitää osakkaiden keskinäiset suhteet olla kunnossa, koska kuolinpesässä ei demokratia päde vaan yksikin osakas omistusosuuden suuruudesta riippumatta voi estää metsätalouden harjoittamisen. Usein pieni määrä osakkaita sekä mahdollisesti osakkaiden asuinpaikan sijainti lähellä metsätilaa helpottavat asioiden hoitamista kuolinpesässä.

Ehkä tärkein syy siihen miksi jatkaa kuolinpesänä, on verotus. Tuloverotuksessa kuolinpesää verotetaan erillisenä verovelvollisena ja näin ollen tuloja ei jaeta kuolinpesän osakkaille verotettavaksi. Poikkeuksen tekee elinkeinotoimintaa harjoittava kuolinpesä, mutta koska normaalin metsätalouden harjoittamista ei verotuksellisesti katsota elinkeinotoiminnaksi, niin sitä ei tarvitse tässä yhteydessä huomioida. (Koponen 2015, 154.)

Luovutustappion hyväksikäyttäminen voi olla syy pitää kuolinpesä jakamattomana. Jos jakamattoman kuolinpesän omaisuutta on myyty tappiolla, voi kuolinpesä hyväksikäyttää luovutustappion tappion syntymisvuonna tai seuraavan viiden vuoden aikana myymällä pesän omaisuutta voitolla. Jos kuolinpesä jaetaan tappiollisen ja voitollisen myynnin välissä, ei kuolinpesälle syntynyttä tappiota ole mahdollista vähentää osakkaiden omassa verotuksessa. (Koponen 2015, 155.)

Ansiotuloja saava kuolinpesä kannattaa useissa tapauksissa pitää jakamattomana. Ansiotuloja kuolinpesä voi saada esimerkiksi silloin, jos kuolinpesällä on omistusosuuksia eri yrityksissä. Tällaisiin tapauksiin ei ole olemassa yksiselitteistä vastausta kysymykseen, että kannattaako pesä jakaa vai ei, vaan laskelmat on tehtävä aina tapauskohtaisesti. (Koponen 2015, 155.)

Kuolinpesän jakaminen tilanteessa, jossa perilliset ovat keski- tai hyvätulaisia ja saavat esimerkiksi palkka- ja eläketuloja, ei välttämättä aina ole kannattavaa. Tähän on syynä se, että ansiotulona verotettava yritystulo-osuus on usein vähemmän verotettu kuolinpesässä verrattuna tilanteeseen, jossa verotus toteutetaan kunkin perillisen henkilökohtaisena tulona osuuksien mukaan. (Koponen 2015, 155.)

Metsätulo vaikuttaa mm. työttömyyspäivärahaan, perhe-eläkkeisiin, asumistukeen, sairausajan päivärahaan sekä opintotukeen. Myös laitoshoitomaksua määritettäessä otetaan huomioon metsätulo. (Kärki & Kiviniemi 2000, 67.) Edellä mainituissa tilanteissa ei huomioida jakamattoman kuolinpesän mahdollisia tuloja, joten tämä saattaa puoltaa sitä, ettei pesää ainakaan kokonaisuudessaan jaeta.

Joskus omaisuuden jakaminen järkeviin kokonaisuuksiin ei ole mahdollista. Pienten metsätilojen jakaminen vielä pienempiin tiloihin ei usein ole metsätalouden harjoittamisen kannalta järkevää. Suhteettoman suuret jakokustannukset verrattuna alueen kokoon saattavat usein myös puoltaa pesän jakamattomana pitämistä. Yleensä omaisuuden säilyttäminen taloudellisesti järkevissä kokonaisuuksissa on hyväksi tilan myyntitilanteissa. Lisäksi varsinkin kaava-alueilla on mahdollista, että kiinteistöä ei saada jaetuksi määräaloihin. Jos kuitenkin päädytään kuolinpesän jakoon edellä mainituissa tilanteissa, voi usein parempana vaihtoehtona olla yhtymän perustaminen. (Koponen 2015, 159–160.)

3.5.4 Milloin kuolinpesän jakaminen on järkevää

Metsäomaisuutta omistavan kuolinpesän jakaminen on järkevää varsinkin siinä tilanteessa, kun katsotaan, että kaikki kuolinpesän osakkaat eivät ole metsänomistamisesta kiinnostuneita. Usein sellaisissa tilanteissa kannattaa tehdä perinnönjako, jonka pohjalta ainakin metsäomaisuus muutetaan kiinteistöyhtymäksi. Kuolinpesän muuttaminen vero-

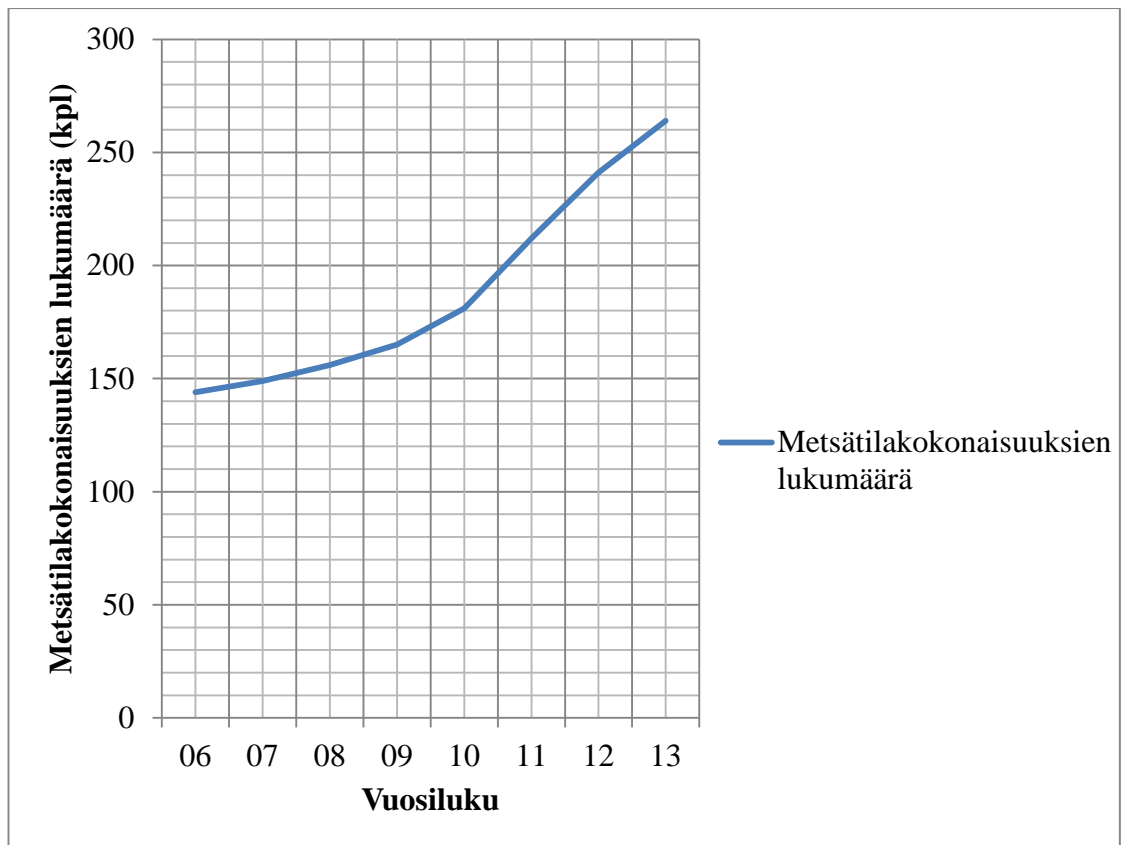
tusyhtymäksi tapahtuu perinnönjakosopimuksella. Jos tarkoituksena on kasvattaa yhden tai useamman osakkaan omistusta verotusyhtymässä, niin kiinteistöyhtymän osuuksia ostamalla syntyy ostajalle uutta metsävähennyspohjaa toisin kuin kuolinpesän osuuksia ostamalla. Verokustannuksia metsäyhtymän osuuksien ostamisesta tulee kauppahinnasta neljän prosentin varainsiirtoveron verran. (Koponen 2015, 162.)

Metsämaan myyntiä harkittaessa voi kuolinpesän jakaminen olla perusteltua. Jos kuolinpesä on tehnyt puukaupan ja käyttänyt metsävähennysoikeutta, voi luovutusvoitto kasvaa tehdyn metsävähennyksen perusteella. Kuolinpesän jakamisen ja sitä seuraavan yhtymän perustamisen seurauksena syntyvät edellytykset sille, että luovutusvoittoon ei lisätä aikaisemmin toisen verovelvollisen eli kuolinpesän käyttämää metsävähennystä. (Koponen 2015, 161–162.)

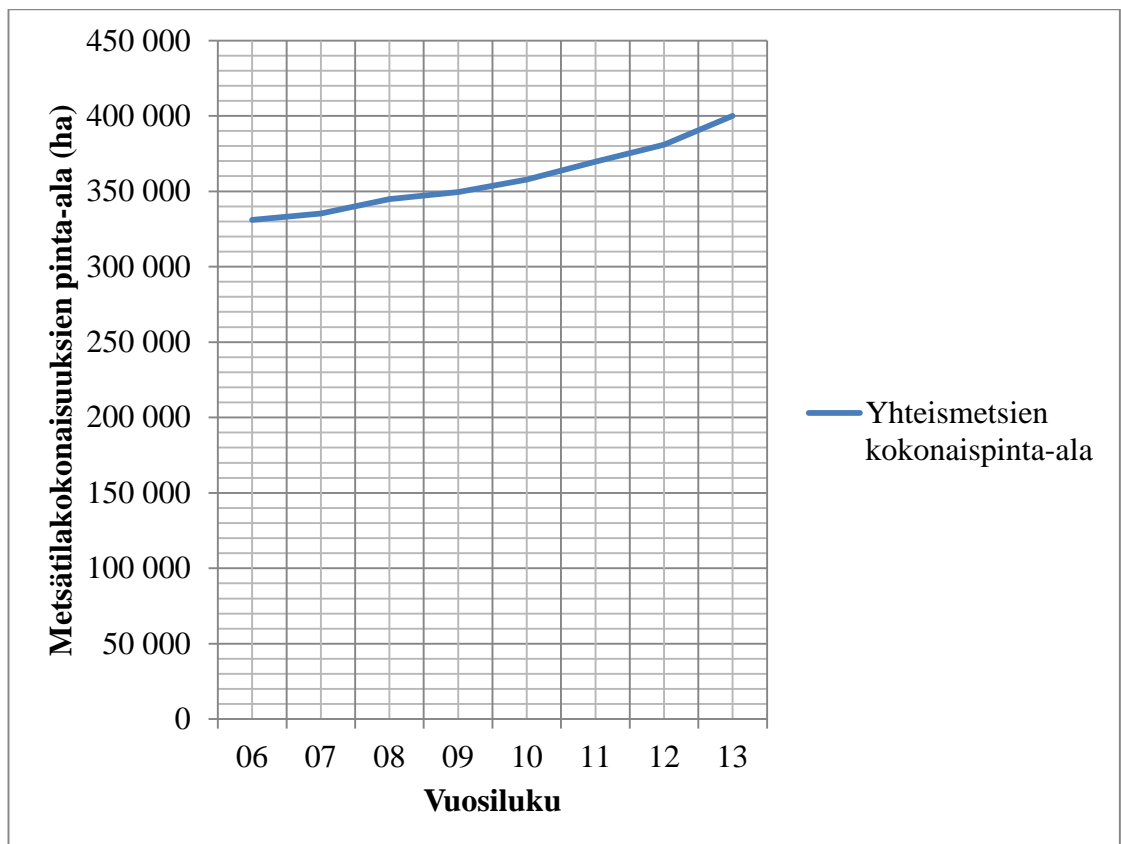
Sisäkkäiset kuolinpesät, eli kuolinpesässä on kuolinpesä osakkaana, ovat usein haastavia hallinnollisesti. Esimerkiksi verotoimistoissa ei ainakaan aina ole huomioitu luovutusvoittoverotuksessa, jos myytyä omaisuutta on useampaan kertaan perintöverotettu. (Koponen 2015, 164.) Sisäkkäiset kuolinpesät olisi hyvä purkaa tai muutoin kuolinpesän hallinto selkeyttää, jotta mm. verotusasiat eivät aiheuttaisi epäselvyyksiä.

3.6 Yhteismetsä

Perhemetsäomaisuuden hallinnassa yhtenä vartenotettavana vaihtoehtona voi olla yhteismetsä. Yhteismetsien suosio on ollut viime vuosina kasvussa. Metsämaan omistus - tilastosta (2014) on nähtävissä yhteismetsien lukumäärän kasvu erityisesti vuodesta 2010 lähtien (kuvio 4) sekä yhteismetsien kokonaispinta-alan kasvu (kuvio 5).



KUVIO 4. Yhteismetsien lukumäärä vuosina 2006–2013 (Metsämaan omistus -tilasto 2014)



KUVIO 5. Yhteismetsien pinta-alan kehittyminen vuosina 2006–2013 (Metsämaan omistus -tilasto 2014)

Yhteismetsien suosiota selittänee osaltaan se, että vaikka henkilö haluaa metsää omistaa ja tuotosta nauttia, niin omien tietojen, taitojen tai halujen riittävyys varsinaiseen oman metsän omistamiseen ovat rajalliset. Yhteismetsiä suositaan myös useiden veroetujen takia. Yhteismetsien pääomaverokanta on TVL (1535/1992) 124.2 §:n mukaan 28 prosenttia verovuonna 2015. Verokanta on sama kuin muillakin yhteisetuuksilla. Luonnollisilla henkilöillä ja kuolinpesillä pääomaverokanta on 30 prosenttia pääomatulojen ollessa enintään 30 000 euroa ja 30 000 euron ylittävältä osalta pääomaverokanta on 33 prosenttia (Verohallinto 2015). Osakkaita hyödyttävä veroetu on myös yhteismetsän osakkaille jaettavan ylijäämän verovapaus, koska ylijäämää ei katsota osakkaiden tuloksi. Lisäksi yhteismetsän perustamista tai lisämaan liittämistä olemassa olevaan yhteismetsään ei pidetä kiinteistön luovutuksena. Näin ollen siitä ei peritä varainsiirtoveroa tai luovutusvoittoveroa. (Uitamo 2015.)

Yhteismetsiin liittymistä ja uusien yhteismetsien perustamista on pyritty edistämään mm. vuonna 2003 uusitun yhteismetsälain (109/2003) avulla, jota sittemmin on pidetty ajan tasalla päivittämällä lakia vuosina 2008, 2010, 2012 sekä kahteen otteeseen vuonna 2014 (Yhteismetsälaki 109/2003). Lakiuudistusten myötä tämän päivän metsänomistajan tavoitteet täyttyvät monilta osin yhteismetsän kautta.

Yhteismetsillä on Suomessa jo pitkä historia takana. Ensimmäiset yhteismetsät Suomeen on perustettu vuonna 1880-luvulla estämään metsien liikahakkuita ja hävitystä (Kuusamon yhteismetsä n.d.). 1800- ja 1900-luvuilla yhteismetsiä perustettiin yleensä viranomaislähtöisesti lisämaiden muodostamisen, uusjakojen, asutustoiminnan ja tilusjärjestelyiden yhteydessä. Yhteismetsälaki uudistettiin vuonna 2003 ja vasta sen seurauksena metsänomistajien keskinäisellä sopimuksella perustettujen yhteismetsien määrä lähti voimakkaampaan kasvuun. Yhteismetsälain uudistamisessa laadittiin mm. perustamista selventäviä säännöksiä ja näin ollen varsinkin sukujen ja sijoittajien yhteismetsät ovat sittemmin yleistyneet. (Havia 2012, 8.)

Yhteismetsien määrä vuoden 2015 alussa oli hieman yli 300 kappaletta. Yhteismetsien kokonaispinta-ala on tällä hetkellä noin 600 000 hehtaaria. Yhteismetsien osakasmäärä on yhteensä lähes 25 000. Pienin Suomessa oleva yhteismetsä on pinta-alaltaan viitisen hehtaaria ja suurin yhteismetsä, nimeltään Kuusamon yhteismetsä, on pinta-alaltaan miltei 90 000 hehtaaria. Määrällisesti yhteismetsiä on eniten Varsinais-Suomessa, Hä-

meessä ja Lapissa. Pinta-alaltaan eniten yhteismetsiä on Kuusamossa, Sallassa ja Kemi-järvellä. (Metsäkeskus 2014.)

Yhteismetsälaisissa (109/2003) yhteismetsällä tarkoitetaan kiinteistöille yhteisesti kuuluva aluetta, joka on tarkoitettu käytettäväksi kestävän metsätalouden harjoittamiseen sen osakkaiden hyväksi. Yhteismetsän käytöstä ja hallinnosta säädetään yhteismetsälaisissa. Metsätalousmaan hoitamiseen ja käyttämiseen sovelletaan yhteismetsälain lisäksi metsälakia. Muita lakeja yhteismetsään sovelletaan siltä osin kuin siitä erikseen säädetään. Muiden kuin metsätalouteen käytettävien alueiden liittäminen yhteismetsään on mahdollista, jos liitettävät alueet tai tilukset eivät ole tärkeitä muussa tuotantokäytössä ja jos tarkoituksenmukainen kiinteistöjaotus edellyttää alueiden liittämistä yhteismetsään. Yhteismetsillä ei ole mitään julkisoikeudellista luonnetta tai velvoitteita, vaan yhteismetsät ovat yksityismaita. (Havia 2012, 7; Metsäkeskus 2014.)

Yhteismetsän päätöksenteon toteuttaa yhteismetsän ylin päättävä elin, joka on osakas-kiinteistöjen omistajista muodostuva osakaskunnan kokous. Osakaskunta on erillinen oikeushenkilö. Osakkaina yhteismetsässä voivat olla yksityishenkilöt, kuolinpesät, yhtiöt ja yhteisöt. Yhteismetsän osakkaan osuuden koko vaikuttaa osakkaan äänivaltaan sekä oikeuksiin. Päätöksenteko toteutetaan yhteismetsässä enemmistöpäätösperiaatteella. (Metsäkeskus 2014.)

3.6.1 Puukauppa yhteismetsässä

Yhteismetsässä osakaskunta päättää kokouksessaan puun myynnistä ja kuten usein muissakin omistusmuodoissa, niin myös yhteismetsissä puukaupasta tehdään kirjallinen sopimus, jossa on mainittuna puutavaralajit hintoineen sekä puukaupan maksuerät. Yleensä yhteismetsät ovat arvonlisäverovelvollisia ja näin ollen puunostaja maksaa kauppahinnan päälle 24 % arvonlisäveron. Yhteismetsän puukauppatuloista ei puun ostaja tee ennakonpidätystä. Sen sijaan yhteismetsän osakaskunta maksaa ennakkoveroa, jonka Verohallinto on määrännyt yleensä edellisen toteutuneen verotuksen perusteella. Yhteismetsä voi myydä puuta niin hankinta-, pysty-, kuin myös toimituskauppana eikä niitä tarvitse verotuksellisista syistä erotella. Veroilmoituksessa tulot ilmoitetaan vain tulonlähteittäin eroteltuina. (Havia & Pettersson 2015, 50–51, 205.)

Puukauppatulot ovat pääomatuloa, ja yhteismetsän tuloveroprosentti verovuonna 2015 TVL (1535/1992) 124.2 §:n mukaan on 28. Se poikkeaa yhtiöiden maksamasta yhteisöveroprosentista, joka on 20, sekä yksityisomistajien kuten yhtymien, kuolinpesien ja luonnollisten henkilöiden pääomaveroprosentista, joka on 30 prosenttia verotettavien pääomatulojen ollessa alle 30 000 euroa ja 33 prosenttia 30 000 euron ylimenevältä osalta. Yhteismetsän eli yhteisetuuden saamaa verotettavaa tuloa ei katsota verotuksessa erikseen pääoma- ja ansiotuloksi. (Havia & Pettersson 2015, 15.)

3.6.2 Yhteismetsän purkaminen

On tärkeää muistaa, että yhteismetsä on lähtökohtaisesti suunniteltu pysyväisluonteiseksi ratkaisuksi. Näin ollen sen purkaminen on varsin työlästä. Yhteismetsän osakkaalla ei ole oikeutta saada omaa osuuttaan vastaavaa aluetta erotetuksi yhteismetsästä. Kun yhteismetsä on perustettu kiinteistönmuodostamislain (554/1995) 10 luvun mukaisesti, yhteismetsän jakaminen osakkaiden kesken on mahdollista vain metsänomistajien yhteisellä sopimuksella. Silloinkin se on mahdollista vain, jos asiasta on säädetty ohjesäännössä yhteismetsälain (109/2003) 33 §:n 3 momentin mukaan. Lisäksi tarvitaan osakaskunnan päätös. Osakaskunnan kokous päättää erottamisesta, eikä osakaskunnan tarvitse suostua osakkaan pyyntöön. Jakamista puoltavan päätöksen edellytyksenä on, että vähintään kolme neljäsosaa äänestykseen osaa ottaneista äänestävät asian puolesta. (Havia & Pettersson 2015, 230; Uitamo 2015)

Yhteismetsä voidaan purkaa kokonaan ja alue myydä YML (109/2003) 33 §:n mukaan siten, että maa- ja metsätalousministeriö myöntää hakemuksesta yhteismetsän osakaskunnalle luvan yhteismetsän myymiseen osakkaiden hyväksi. Jos yhteismetsä on perustettu metsänomistajien keskinäisellä sopimuksella kiinteistönmuodostamislain (554/1995) 10 luvun mukaan, niin silloin ei ministeriön lupaa myymiseen tarvita. Tällöin riittää osakaskunnan kokouksen päätös kahden kolmasosan määräenemmistöllä. (Havia & Pettersson 2015, 231.)

Yhteismetsän purkamisessa on hyvä varmistua ainakin kaikkien yhteismetsän velkojen maksamisesta, viimeisen tilinpäätöksen ja veroilmoituksen tekemisestä, viimeisimmän verotuspäätöksen perusteella saadun mahdollisen jälkiveron sekä veronkorotuksen maksamisesta, tuntemattomia velkojia varten kuulutuksen tekemisestä käräjäoikeuteen,

omaisuuden ja rahavarojen jakamisesta osakkaille osuuslukujen mukaan sekä viimeisenä lopettamisilmoituksen tekeminen verohallinnolle Y4-lomakkeella. (Havia & Pettersson 2015, 232.)

Toisinaan yhteismetsässä voidaan päätyä tilanteeseen, jonka tavoitteena on osakkaan osuuden erottaminen yhteismetsästä. Havia & Pettersson (2015, 233–234) ovat laatineet esimerkin työjärjestyksestä, kun tarkoituksena on osakkaan osuuden erottaminen. Ensimmäinen toimenpide olisi yhteismetsän ja yhteismetsäosuuden määrittäminen, toinen sopimusluonnoksen tekeminen erottamisesta, kolmas ennakkoratkaisun hakeminen keskusverolautakunnalta tai verohallinnosta, neljäs ennakkoratkaisun perusteella tehtävä sopimusluonnoksen mahdollinen muuttaminen sekä viimeisenä päätösesitys osakkaan osuuden erottamisesta osakaskunnan kokoukselle. Havia & Pettersson (2015, 233–234) painottavat toimenpidejärjestyksessä erityisesti hyvissä ajoin haetun ennakkoratkaisun tärkeyttä.

Näiden toimenpiteiden jälkeen yhteismetsä päivittää uudet pinta-alatietonsa ja osakastietonsa. Myös osuutensa erottanut osakas päivittää omat metsänomistustietonsa Verohallintoon. Uutta lainhuutoa ei tarvitse kuitenkaan hakea. (Havia & Pettersson 2015, 233–234.)

3.6.3 Milloin yhteismetsän perustaminen tai siihen liittyminen on järkevää

Emeritusprofessori Kärkkäinen (2010, 55) kiteyttää yhteismetsän edut metsänomistajalle seuraavasti:

- pienempi verokanta,
- toiminnan turvaavat päätöksentekomenettelyt enemmistöperiaatteella ja
- yhteismetsän muodostamisen edullisuus.

Kärkkäinen (2010, 55) jatkaa, että yhteiskunnan edut yhteismetsistä ovat merkittävät:

- tilarakenne ei pirstoudu, koska perintö jaetaan osuuksina yhteismetsään eikä pikkutiloina perinnönsaajille,
- metsätalouden tehokas harjoittaminen metsäsuunnitelman mukaan metsäammatilaisten avustuksella ja
- tasainen puunmyynti, mikä varsinkin metsäteollisuutta miellyttää.

Yhteismetsää perustettaessa kannattaa huomioida, että perustamis- ja hallinnointikulujen kannattaa olla järkevässä suhteessa metsän tuottoon. Varsinkin pienien metsälöiden kohdalla näin ei aina ole. Yhteismetsä on kuitenkin toimiva ratkaisu eräisiin tilanteisiin ja kokemukset yhteismetsien toiminnasta eli metsänhoidosta ja puukaupasta ovat olleet yleisesti ottaen hyviä. (Kiviniemi & Havia 2011, 245–247.)

Harkittaessa yhteismetsän perustamista kannattaa myös miettiä olisiko metsäomaisuuden liittäminen jo olemassa olevaan yhteismetsään parempi vaihtoehto. Yhteismetsiä, jotka ottavat mielellään vastaan uusia metsäalueita, saattaa olla tietyillä alueilla metsänomistajalle tarjolla useita. Toisinaan taas voi olla, että yhteismetsät ottavat vastaan pelkästään aiempien osakkaiden perheenjäseniä. Uusia metsäalueita osuuksia vastaan otettavia yhteismetsiä voi tiedustella Suomen metsäkeskuksen alueellisilta metsätilarakenteesen perehtyneiltä asiantuntijoilta ja Maanmittauslaitoksen toimitusinsinööreiltä, jotka tekevät yhteismetsätoimituksia. (Havia 2015b, 40.)

Yhteismetsän perustaminen on erittäin varteenotettava vaihtoehto varsinkin tilanteissa, joissa kyseessä on keskimääräistä suurempi metsäomaisuus, joka halutaan pitää yhteisenä tai tarkoitus on laajentaa metsäomaisuutta tulevaisuudessa. Yhteismetsään liittyminen sopii metsänomistajalle, joka arvostaa melko vaivatonta, mutta tuottavaa ja ammattimaista metsänhoitoa. Sukupolvenvaihdostilanteissa on hyvä ainakin tiedostaa yhteismetsään liittymisen sekä perustamisen edut ja haitat. Yhteismetsistä saa lisätietoa metsäkeskuksista, maanmittaustoimistoista sekä myös metsänhoitoyhdistyksistä.

4 MUITA OMISTUSMUOTOJA

Perinteisten ja perhemetsäomaisuudelle tunnusomaisten metsänomistusmuotojen lisäksi on myös olemassa muita omistusmuotoja. Sijoitusrahasto- ja kiinteistörahastomuotoiset omistusmuodot eivät liiemmin ole käytössä perhemetsäomaisuuden hoidossa. Toiminnimuotoinen metsänomistaminen rinnastetaan henkilöomistukseen. Seuraavassa käsitellään yhtiöittämistä osakeyhtiön, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön näkökulmasta sekä käydään läpi osuuskunta- ja säätiömuotoista metsänomistusta.

4.1 Metsätalouden yhtiöittäminen

Yhtiöittämistä ei yleensä nähdä varteenotettavana vaihtoehtona metsäomaisuuden hoidossa, koska yhtiöittämisestä ei ole mitään verotuksellista tai muutenkaan merkittävää hyötyä. Tästä syystä on melko harvinaista perhemetsäomaisuuden siirtäminen osakeyhtiön tai minkään muunkaan yhteisön nimiin. (Kiviniemi 2011, 14.)

Yhtiöittämisen harkitseminen sopii tilanteisiin, joissa yrityksen pääasiallinen toimiala ei perustu pelkästään puukauppaan vaan yrityksen toimintaan kuuluu vahvasti esimerkiksi myös metsätilojen osto vapailta markkinoilta ja niiden myynti. Osakeyhtiöltä puuttuvalta metsävähennyksellä ei tällöin ole niin suurta merkitystä. (Tilli 2014, 8.)

Metsätalouden pääomatulojen verotuksen osalta osakeyhtiö on kuolinpesiä, yhtymiä, yhteismetsiä ja yksityisiä henkilöitä huonommassa asemassa. Metsätalouden pääomatulojen jaksottaminen menovarauksella ei ole mahdollista osakeyhtiössä eikä osakeyhtiö voi tehdä metsävähennystä. Kun yhtiötä perustetaan ja siihen siirretään metsäomaisuutta, on siirrettävästä metsäomaisuudesta maksettava 4 prosentin varainsiirtovero. Osakeyhtiön purkaminen aiheuttaa myös kustannuksia verotuksellisesti. (Kiviniemi & Havia 2011, 243.) Verotuksellisesti yhtiön purkaminen rinnastetaan vaihtoon, jossa omistaja luovuttaa osakkeet ja vastineeksi luovutuksesta saa jako-osan yhtiöstä. Käytännössä jako-osa tarkoittaa sitä määrää yhtiön varoista, joka yhtiöllä on jäljellä velkojen maksamisen jälkeen. Verotus tapahtuu luovutusvoittoveroperusteisesti. Suomen verotuksessa ei ole mahdollista purkaa osakeyhtiötä, josta saadaan luovutusvoittoa, missään tilanteessa verovapaasti. (Huovinen 2014).

Osakeyhtiö on kirjanpitolain (1336/1997) nojalla kirjanpitovelvollinen. Kirjanpidon tulee olla osakeyhtiössä kaksinkertainen ja yhtiön on myös laadittava määrämuotoinen tilinpäätös. Yksityismetsänomistajalle, kuolinpesälle ja yhtymälle riittää huomattavasti yksinkertaisemmat veromuistiinpanot kuin osakeyhtiölle. Yhtiön ja yhtiön osakkaiden välisestä rahaliikenteestä tulee pitää kirjaa ja on muistettava, että yhtiön varat on pidettävä erillään omista varoista. Ulkopuolisella teetettynä osakeyhtiön kirjanpito, tilinpäätösten teko, tilintarkastus ja muu hallinto voi maksaa jopa tuhansia euroja. (Kiviniemi & Havia 2011, 243.)

Esimerkkinä mainittakoon erään tilitoimiston hinnasto, jossa minimihinnat ovat 40 euroa + arvonlisävero 24 %. Summa sisältää 1–10 tositetta per kuukausi, kuukausittaisen kirjanpidon, asiakkaan haluamat raportit, alv:n kausiveroilmoituksen verottajalle ja maksettavan veron ilmoittamisen asiakkaalle, ennakkoverojen seurannan ja muutoshakemuksen tarvittaessa, tilinpäätöksen ja veroilmoituksen vuosittain sekä neuvonnan taloushallintoon liittyvissä asioissa. Minimihinnalla vuosittaiseksi kustannukseksi tulee arvonlisäverottomana vähintään 480 euroa. Tositteiden määrän kasvaessa myös palvelun kuukausittainen hinta kasvaa siten, että 11–20 tositetta kustantaa 60 euroa + alv 24 %, 21–30 tositetta 80 euroa + alv 24 % jne. (Tujun tilitoimisto 2015.)

Jos luonnollinen henkilö, kuolinpesä tai yhtymä teettää ulkopuolisella metsäveroilmoituksen sekä siihen liittyvät toimenpiteet, niin vuosittainen kustannus voi jäädä 135 euroon + alv 24 %. Näin on metsäyhtiö UPM:n tarjoamassa UPM Metsäveropalvelu - tuotteessa. UPM Metsäveropalvelu sisältää tositteiden kirjauksia 10 kpl per vuosi, metsätalouden veromuistiinpanojen laatimisen asiakkaan lähettämästä tositemateriaalista, metsätalouden veroilmoitusten sähköisen lähettämisen verottajalle ja metsänomistajalle sekä lisäksi aineiston säilyttämisen. Lisätositteiden hinta on 2,5–3,5 euroa + alv 24 % per kappale. (UPM Metsämaailma 2015.)

Näiden kahden edellä mainitun esimerkin perusteella osakeyhtiön kirjanpitokustannus voi vuodessa olla edullisimmillaankin yli 300 euroa kalliimpi kuin yksityishenkilön, kuolinpesän tai yhtymän. Kiviniemi & Havia (2011, 243) huomauttavat lisäksi, että metsätaloutta harjoittavan yhtiön arvonlisäveron ilmoittamiskausi ja veron maksukausi ei automaattisesti ole vuoden mittainen. Yhtiön on ilmoitettava ja maksettava arvonlisävero joko kuukausittain, kolmen kuukauden välein tai vuosittain. Kauden pituuden määrää yleensä yrityksen liikevaihto. Muilla alkutuottajilla kuten yksityismetsänomista-

jilla arvonnäisäveron ilmoittamis- ja maksamisvelvoite on suoraan kalenterivuoden mitainen.

Kestävän metsätalouden määrääkaisen rahoituslain (34/2015) eli kemeran mukainen rahoitus on osakeyhtiölle mahdollista silloin, kun sen kaikki osakkaat ovat luonnollisia henkilöitä ja kun osakeyhtiön pääasiallinen tarkoitus on maatala- tai metsätalous. Tämä asia kannattaa huomioida yhtiöjärjestyksen tarkoituspäälää tehtäessä ja osakkaita kututtaessa. (Kiviniemi & Havia 2011, 243.)

Yhtiöittämisestä löytyy myös muutamia hyviä puolia. Selkeä päätöksenteko helpottaa toimintaa, koska erimielisyydet voidaan ratkaista äänestämällä. Lisäksi perinnönjakotilanteissa ei tarvitse jakaa kiinteistöä vaan jako tehdään helposti yhtiön osakkeilla. (Kiviniemi & Havia 2011, 243.)

Avoin yhtiö (Ay) ja kommandiittiyhtiö (Ky) ovat molemmat verotuksessa elinkeinoyhtymiä. Molemmat yhtiömuodot metsänomistuksessa aiheuttavat samoja negatiivisia vaikutuksia kuin osakeyhtiö. Kuten osakeyhtiöllä niin ei myöskään näillä kahdella henkilöyhtiöllä saavuteta ratkaisevia verotuksellisia tai muitakaan hyötyjä verrattuna kuolinpesään tai yhtymään. (Kiviniemi & Havia 2011, 244.)

4.2 Osuuskunta ja säätiö

Osuuskuntamuotoinen metsänomistaminen on Suomessa harvinaista eikä metsätaloutta päätoimisesti harjoittavia osuuskuntia tietävästi ole. Osuuskunta voisi soveltua sellaisen metsätilakokonaisuuden omistusmuodoksi, jonka pääasiallinen tarkoitus olisi esimerkiksi virkistys- tai metsästyspalvelut. (Jauhiainen 2015, 23).

Säätiömuotoinen metsänomistaminen on harkinnanvarainen vaihtoehto metsäomaisuuden hallintaan silloin, kun säätiöllä on jokin yhteiskunnallinen tarkoitus. Suomessa metsää omistavia säätiöitä ovat esimerkiksi luonnonsuojelua harjoittava Luonnonperintösäätiö tai aktiivista metsätaloutta harjoittava sekä metsäalaa mm. apurahojen muodossa tukeva Metsämiesten Säätiö. (Jauhiainen 2015, 23; Luonnonperintösäätiö n.d.)

5 KÄYTÄNNÖN TOIMENPITEET JA HUOMIOITAVAT SEIKAT OMISTUSMUOTOA VALITTAESSA

5.1 Jatkaminen jakamattomana kuolinpesänä

Kuten todettua, niin kuolinpesää voidaan pitää jakamattomana niin kauan, kun kukaan osakkaista ei vaadi jakoa. Kuitenkin riskien hallinnan takia on hyvä tehdä kirjallinen yhteishallintosopimus. Kuolinpesän yhteishallintosopimuksesta on käsitelty aikaisemmin tarkemmin luvussa 3.3.6. Yhteishallintosopimuksen avulla on helpompi varautua päätöksenteon kykenemättömyyteen tai yllättäviin olosuhdemuutoksiin kuten osakkaan jakovaateeseen. Varsinkin pitkän aikaa jakamattomana olleen kuolinpesän osakkaiden olisi hyvä varautua myös lesken tai jonkun muun kuolinpesän osakkaan kuolemaan.

5.2 Ositus- ja perinnönjakosopimus

Kuolinpesää ei tule jakaa ennen perunkirjoituksen pitämistä. Lisäksi pitää tiedossa olevat velat olla maksettu tai niiden hoidosta tulee olla sovittu ja pesänselvitys saatettu päätökseen. Ennen perinnönjakoa tehdään usein myös ositus. Osituksesta selviää mikä on lesken omaisuutta ja mikä on kuolinpesän omaisuutta. (Kiviniemi & Havia 2015, 234.)

Perinnönjaolla tarkoitetaan vainajalle kuuluvan omaisuuden jakamista perillisille. Pesän osakkailla on sopimusvapaudesta johtuen mahdollisuus lähtökohtaisesti toimittaa perinnönjako keskenään parhaaksi katsomallaan tavalla. Yhteisymmärryksen puuttuessa voi kuolinpesän osakas vaatia perinnönjakoon pesänjakajan. Pesänjakajaa haetaan vainajan kotikunnan käräjäoikeudesta. Yleensä pesänjakajaksi määrätään hakijan esittämä henkilö, kunhan hän on puolueeton kaikkiin osapuoliin nähden ja hän on kirjallisesti toimeen suostunut. Pesänjakajan tekemää jakoa on mahdollista moittia käräjäoikeudessa. Kun perinnönjaon suorittaa pesänjakaja, niin jakoa kutsutaan toimitusjaoksi, ja kun taas osakkaat suorittavat jaon keskenään, kutsutaan sitä sopimusjaoksi. (K&K Laki Oy 2015; Suomen oikeuslaitos 2013.)

Kuolinpesän osakkaat voivat perinnönjakosopimuksella päättää toisiaan sitovasti perintöomaisuuden jaosta perunkirjoituksen jälkeen. Perinnönjakosopimus on mahdollista suorittaa koskien joko koko kuolinpesää tai vain osaa siitä. Esimerkiksi kuolinpesän useista metsätiloista voidaan vain yksi valita perinnönjakosopimukseen. Sopimusvapaudesta johtuen on mahdollista, että perinnönjakosopimuksessa osakkaat voivat saada erisuuruisia jako-osuuksia. Perinnönjaolle ei ole olemassa mitään aikarajaa, mutta perinnönjakoa ei kuitenkaan saa toimittaa ennen kuin kuolinpesän ja vainajan mahdolliset velat on selvitetty ja maksettu. (K&K Laki Oy 2015.)

Perinnönjakosopimus laaditaan kirjallisesti ja jokaisen kuolinpesän osakkaan tulee se allekirjoittaa. Allekirjoitushetkellä kahden esteettömän eli puolueettoman todistajan on todistettava perinnönjakosopimus oikeaksi. Perinnönjako, joka perinnönjakosopimuksessa on sovittu, tulee lainvoimaiseksi kun kaikki osakkaat hyväksyvät sen eivätkä aio perinnönjakoa moittia. Tämän jälkeen perinnönjakoon ei saa enää hakea muutosta tavanomaisin keinoin tuomioistuinteitse. Joka tapauksessa viimeistään kuuden kuukauden moiteajan jälkeen perinnönjako saa lainvoiman, ellei kukaan sitä tuona aikana ole moitinnut. (K&K Laki Oy 2015.)

Perinnönjakosopimuksen tulee aina olla kirjallinen ja sen tulee sisältää vähintään kuolinpesän osakkaiden nimet ja osakkuuden perustan, kuolinpesän osakkaille tulevat jako-osuudet omaisuudesta ja omaisuuden määritelmät, osakkaiden allekirjoitukset sekä kahden todistajan allekirjoitukset. (K&K Laki Oy 2015.)

Perinnönjakoa suunniteltaessa ja tehtäessä tulee tietää metsän arvo. Jos perunkirjoituksesta on kulunut aikaa, on metsän arvo usein luonnollisesti muuttunut jo puuston kasvun takia. Lisäksi esimerkiksi hakkuut, luonnonsuojelun alueiden perustamiset tai maankäytön muut muutokset luovat tarpeen määrittää metsän arvo uudelleen. Arvon määrittäminen on välttämätön, jotta perinnönjaossa tiedetään mitä ollaan jakamassa.

5.3 Metsätilan omistusmuoto kuolinpesästä verotusyhtymäksi

Jos jakamattomassa kuolinpesässä on leski, niin kuolinpesä muutetaan verotusyhtymäksi tekemällä ensin ositussopimus ja sen jälkeen perinnönjakosopimus. Osituksessa saa eloonjäänyt puoliso ja kuolleen puolison perilliset kummatkin puolet puolisoiden omai-

suuden säästöstä. Tilanteessa, jossa vainaja on varakkaampi kuin eloonjäänyt puoliso, on leskellä aina oikeus saada osituksessa tasinkoa vainajan omaisuudesta. Tasinko-oikeudella tarkoitetaan lesken oikeutta saada avio-oikeuden nojalla lesken osuus ennen kuin muiden perillisten osuuksia kuolinpesästä jaetaan. Tilanteessa, jossa vainaja on köyhempi kuin eloonjäänyt puoliso, lesken ei tarvitse luovuttaa omaa omaisuuttaan, mutta halutessaan voi niin tehdä. Osituksessa on järkevää hoitaa omistusjärjestelyt hattuun muotoon, koska silloin se voidaan tehdä verottomasti ja laillisesti. Ositussaanto on verovapaa. (Ahonen 2011, 10.) Osituksen jälkeen selviää, paljonko perintöä kullekin osakkaalle tulee.

Jos molemmat aviopuolisot olisivat kuolleita, niin perijät tekevät vain perinnönjakosopimuksen. Perinnönjakosopimus laaditaan perukirjan pohjalta. Perukirjasta saadaan selville perinnönjakosopimukseen sopimuksen osapuolet ja sopimusta koskeva omaisuus. Jos omaisuuden suhteen on tapahtunut muutoksia perunkirjoituksen jälkeen, tulee muutokset perinnönjakosopimuksessa huomioida. (Kuolinpesän muuttaminen verotusyhtymäksi n.d.)

Kun kuolinpesässä on leski täydellä avio-oikeudella ja kaksi lasta rintaperillisinä, laaditaan ositus siten, että leski saa pesästä $\frac{1}{2}$ -omistusosuuden ja rintaperilliset niin ikään yhteensä $\frac{1}{2}$ -omistusosuuden. Tämän jälkeen toimitetaan perinnönjako siten, että kumpikin rintaperillinen saa $\frac{1}{4}$ -omistusosuuden kaikkeen kuolinpesän omaisuuteen. Perinnönjaon seurauksena Verohallinto saa perusteen omistusosuuksien perusteella tapahtuvaan verotukseen. Siinä vaiheessa, kun kaikkien kuolinpesän osakkaiden tai osakkaiden valtuuttamien henkilöiden sekä kahden todistajan allekirjoittama sopimus toimitetaan verohallinnolle, voi verohallinto metsätilan osalta muodostaa verotukselliseksi yksiköksi verotusyhtymän. Muistettavana seikkana on lisäksi se, että uusi yhtymä ei automaattisesti muutu arvonnisäverovelvolliseksi jos kuolinpesä sellainen aiemmin on ollut, vaan yhtymää perustettaessa on yhtymän hakeuduttava alv-rekisteriin. (Kuolinpesän muuttaminen verotusyhtymäksi n.d.)

Myös lainhuuto kannattaa hakea yhtymälle heti yhtymän perustamisen yhteydessä. Lainhuudon vaikutuksena kiinteistön uusi omistaja merkitään julkiseen Maanmittauslaitoksen ylläpitämään lainhuuto- ja kiinnitysrekisteriin, ja näin ollen kiinteistön uudet omistajatiedot näkyvät lainhuutotodistuksessa. Lainhuudon myötä osakkaalle mahdollistuu omistamansa kiinteistön käyttö velan vakuutena. Lainhuuto haetaan Maanmittaus-

laitokselta lainhuutohakemuksella. Lainhuutohakemukseen tarvittavat liitteet vaihtelevat tapauskohtaisesti. Hakemuksen lisäksi yleisesti tarvitaan vähintään seuraavat liitteet:

- Alkuperäinen saantokirja sekä saantokirjaan liittyvät valtakirjat ja kartat. Nämä siinä tapauksessa kun kyseessä ei ole kaupanvahvistajan vahvistama kauppa, lahja tai vaihto. Saantokirjan ollessa kaupanvahvistajan 20.6.2014 tai sen jälkeen vahvistama luovutuskirja, sitä ei silloin tarvitse liittää hakemukseen.
- Kauppahinnan maksamisesta tosite siinä tapauksessa, kun se on omistusoikeuden siirtymisen edellytyksenä.
- Kuitti maksetusta varainsiirtoverosta tai selvitys, jos luovutuksensaaja on vapautettu varainsiirtoverosta.
- Perittävän perukirjan jäljennös sekä jäljennös sukuselvityksestä perintösaannoissa.

(Maanmittauslaitos 2015.)

5.4 Metsätilan omistusmuoto kuolinpesästä yksinomistukseen

Omistusmuodon muuttaminen kuolinpesästä yksinomistukseen kannattaa tehdä siten, että kuolinpesä muutetaan ensin verotusyhtymäksi, jonka jälkeen metsätilan yksinomistukseen alkava ostaa muilta yhtymän osakkailta yhtymäosuuksia. Tällä keinoin yhtymäosuuksien ostaja saa uutta metsävähennyspohjaa, jota ei olisi mahdollista saada kuolinpesäosuuksia ostamalla. Luovutusvoittoverolta myös vältytään tehtäessä yhtymäosuuden kauppa lähisukulaisten eli sisarusten, vanhemman ja lapsen, tai vanhemman ja lapsenlapsen kesken. (Salo 2015.) Yhtymäosuuden katsotaan olevan kiinteää omaisuutta, joten luovutettaessa yhtymäosuutta on luovutus tehtävä maakaaren (540/1995) säätämässä määrämuodossa ja luovutuksessa eli kaupassa, lahjoituksessa ja vaihdossa on käytettävä kaupanvahvistajaa. Viimeistään kolmen kuukauden kuluessa luovutuskirjan allekirjoittamisesta on luovutuksen saajan haettava lainhuuto osuudelleen. Yhtymäosuuden ostajalle tulee maksettavaksi mahdollinen varainsiirtovero. (Kiviniemi & Havia 2011, 239–240.)

5.5 Yhteismetsän perustaminen

Yhteismetsän perustaminen toteutetaan perustamissopimuksella, jonka metsäkiinteistöjen omistajat keskenään allekirjoittavat. Ennen perustamissopimuksen laadintaa osakkaat käyvät läpi yhteismetsän tarkoituksen sekä toiminnan. Yhteismetsän perustamiseen tarvitaan vähintään kaksi eri kiinteistöä. Perustamissopimuksen allekirjoittamisen jälkeen kiinteistöjen omistajien tulee valmistella ehdotus ohjesäännöksi. Tämä tehdään yhteistyössä metsäkeskuksen kanssa. Seuraavana toimenpiteenä haetaan kirjallisesti yhteismetsän muodostamistoimitusta. Muodostamistoimitus haetaan sen Maanmittauslaitoksen toimipisteeltä, jonka alueella yhteismetsä joko kokonaan tai pääasiassa sijaitsee. Maanmittauslaitokselta on saatavilla valmiita hakemuksia muodostamistoimitukseen, mutta myös vapaamuotoiset hakemukset soveltuvat kunhan niistä ilmenee toimituksen tarkoitus ja kohteena olevat kiinteistöt. (Maanmittauslaitos 2015; Metsäkeskus 2014a.)

Yhteismetsän perustamissopimuksessa on mainittava seuraavat asiat:

- yhteismetsän nimi ja kotipaikka,
- yhteismetsän perustajien henkilötiedot,
- tiedot alueista (mm. pinta-alat), joista yhteismetsä perustetaan,
- luettelo yhteismetsän osakaskiinteistöistä sekä osuusluvut osakaskiinteistöittäin tai vaihtoehtoisesti peruste niiden määrittämiseksi,
- korvaukset, tai niiden laskentaperusteet, jotka mahdollisesti yhteismetsän muodostamisesta syntyvät sekä
- allekirjoitus ja päiväys.

(Maanmittauslaitos 2015; Metsäkeskus 2014a.)

Yhteismetsän muodostamistoimituksessa käydään läpi seuraavat asiat:

- käsitellään toimituksen edellytykset,
- määritellään yhteismetsän alue ja osakaskiinteistöt,
- vahvistetaan yhteismetsäosuuksien määrittämisperuste,
- tehdään yhteismetsäosuuksien määrittämiseksi tarvittavat arvioinnit,
- lasketaan osakaskiinteistöjen osuudet ja osuuksien kokonaismäärä,
- käsitellään muut kiinteistönmuodostamiseen liittyvät tehtävät kuten rasitteet ja yhteisalueosuudet,
- käsitellään mahdolliset korvausasiat sekä

- sovitaan tarvittaessa muutoksista perustamissopimukseen ja ohjesääntöluonnokseen. (Maanmittauslaitos 2015.)

Yhteismetsäosuuden suuruuden määrittäminen voidaan tehdä joko ennen muodostamistoimitusta tai toimituksen yhteydessä. Lähtökohtana osuuden määrittämisessä on, ettei kenenkään metsänomistajan varallisuusasema huonone. Osuuksien määrittäminen tapahtuu käytännössä kokonaisarvoperiaatteella, jossa huomioidaan tilan pinta-ala, maapohjan laatu, puusto sekä erityisarvot kuten esimerkiksi rakennusoikeudet ja soranottoalueet. (Maanmittauslaitos 2015.)

Kiinteistönmuodostamislain (554/1995) 10 luvun mukaisten toimitusten eli yhteismetsän perustamisen tai yhteismetsään liittymiseen kuuluvat toimituskustannukset maksetaan täysimääräisesti valtion kassasta. Valtion varoista maksettavien toimituskustannusten ulkopuolelle on rajattu esimerkiksi mahdolliset rajankäynnit tai lohkomiset ylimääräisille rakennuspaikoille. (Maanmittauslaitos 2015.)

5.6 Kuolinpesän metsätilan liittäminen yhteismetsään

Yhteismetsän perustamisen lisäksi kuolinpesä voi liittyä jo olemassa olevaan yhteismetsään, mikä Suomessa onkin yhteismetsän perustamista yleisempi tapa. Yhteismetsää käsitellään tarkemmin luvussa 3.6. Yhteismetsässä kuolinpesä on edustettuna sille määrättyllä osuudella. Edustamista voidaan helpottaa, varsinkin jos kuolinpesässä on useita osakkaita, valtuuttamalla joku tai jotkut kuolinpesän osakkaista edustamaan kuolinpesää yhteismetsässä.

Jos vainajan jäämistöön kuuluu yhteismetsälaiassa tarkoitettu yhteismetsäosuus tai jos kuolinpesä hankkii omistukseensa yhteismetsäosuuden, on tärkeää ymmärtää yhteismetsälain (109/2003) 17 §:n luovutusrajoitus. Yhteismetsälain (109/2003) 17 §:n mukaan yhteismetsän ohjesäännössä voidaan määrätä, että tiettyä osuuslukua pienempää yhteismetsäosuutta ei saa luovuttaa, jollei luovutuksen kohteena ole koko osakaskiinteistölle kuuluva yhteismetsäosuus taikka jollei luovutuksen saajana ole osakaskunta tai toinen yhteismetsän osakas. Näin ollen siis jäämistön osan eli yhteismetsäosuuden jättäminen jakamattomaksi voi olla lain mukaan välttämätöntä, koska reaalinen jako on kielletty. (Aarnio & Kangas 2009, 453.)

6 AINEISTO JA TUTKIMUSMENETELMÄ

Tutkimuskohteena olevalla kuolinpesällä on hallinnassaan kolme erillistä metsätilaa nimeltään Metsätila 1, Metsätila 2 ja Metsätila 3. Kuolinpesän osakkaina ovat leski sekä lapset A ja B. Leskellä ei ole omaisuuteen testamentilla määrättyä hallintaoikeutta vaan perintökaaren (40/1965) 3 luvun 1 a §:n mukainen jakamaton hallintaoikeus kuolleen puolison jäämistöön. Aviopuolisoilla ei ollut testamenttia eikä avioehtoa. Lapset omistavat lisäksi yhdessä yhtymänä Metsätila 4-nimisen tilan, joka on vuokrattu tutkimuksen kohteena olevalle kuolinpesälle. Osakkaat eivät ole omistajia muissa metsätiloissa. Seuraavat tilakohtaiset tiedot ovat perukirjasta saatuja.

Päätilalla Metsätila 1:llä sijaitsee asuinrakennus, jossa leski asuu. Tilan metsäpinta-ala on keskimääräistä tilakokoa suurempi. Tästä tilasta leski omistaa avio-oikeuden nojalla $\frac{1}{2}$ ja kumpikin lapsista $\frac{1}{4}$. Tilan arvon on perunkirjoitusta varten määrittänyt paikallinen metsänhoitoyhdistys. Tilalla ei ole suoritettu merkittäviä hakkuita arvonmäärityksen jälkeen.

Tila Metsätila 2 on metsävähennykseen oikeutettu. Tilan kokonaispinta-ala on muutamia kymmeniä hehtaareita. Tilalla on tehty noin 2 hehtaarin avohakkuu ja noin 7 hehtaarin harvennus vuosina 2011–2012. Myös tämän tilan käyvän arvon on määrittänyt paikallinen metsänhoitoyhdistys.

Tila Metsätila 3 on ostettu ennen 1.1.1993. Tilan ostivat tuolloin yhdessä leski edesmenneen puolisonsa kanssa osuuksin $\frac{1}{2}$ ja $\frac{1}{2}$. Tila vastaa kooltaan tyypillistä eteläsuomalaisista tilakokoa. Koska tilan hankinta on tapahtunut ennen 1.1.1993, niin tilan hankintamenosta ei ole syntynyt metsävähennystä eikä tilan hankintamenolla näin ollen ole merkitystä. Tilalla on tehty noin 5 hehtaarin avohakkuu vuonna 2010. Käypä arvo tilalle on määritetty niin ikään paikallisen metsänhoitoyhdistyksen toimesta.

Metsätila 4-nimisen tilan omistavat tällä hetkellä perilliset A ja B yhtä suurin osuuksin. Omistusmuoto on yhtymä. Tila on siirtynyt lasten omistukseen alle kymmenen vuotta sitten. Tila on vuokrattu määräajaksi tutkimuksen kohteena olevalle kuolinpesälle, koska on ajateltu metsätalouden harjoittamisen olevan hallinnollisesti tehokkaampaa yhden y-tunnuksen eli tutkimuksen kohteena olevan kp:n alla. Vuokra-aika on alkanut

1.9.2013 ja päättyy 31.12.2028. Vuokrasopimus jatkuu myös 1.1.2029 alkaen vuokrauden eli kalenterivuoden kerrallaan, ellei sen päättymisestä ilmoiteta viimeistään kolmea kuukautta ennen vuoden päättymistä. Tilan pinta-ala on selvästi keskimääräistä tilakokoa pienempi ja se on metsämaata.

Tutkimuksen kohteena olevan kuolinpesän asioiden hoito on tapahtunut tähän asti ilman erillistä sopimusta. Myöskään valtakirjalla valtuutettua asioiden hoitajaa ei ole erikseen päätetty vaan asioiden hoito on tehty kaikkien yhteisellä päätöksellä. Esimerkiksi merkittävien asioiden osto kuolinpesälle tai myynti kuolinpesästä on tapahtunut siten, että kaikki ovat omalla allekirjoituksellaan asian hyväksyneet. Tällä hetkellä kuolinpesällä ei ole tulouttamattomia menovarauksia. Sen sijaan käyttämätöntä metsävähennystä on jäljellä yli 10 000 euroa.

6.1 Haastattelujen toteutus

Tärkein asia suunniteltaessa kuolinpesän omistusjärjestelyiden muutoksia on kuolinpesän osakkaiden omat toiveet ja niiden yhteensovittaminen. Tähän opinnäytetyöhön tehtiin vapaamuotoisia haastatteluja useaan eri otteeseen asianomaisten kanssa yhdessä sekä erikseen. Tällä pyrittiin pääsemään parempaan yhteisymmärrykseen ja sitä kautta parempaan lopputulokseen kuin pelkästään haastatteleamalla osakkaita yksitellen. Haastatteluiden tekemistä helpotti olennaisesti se, että kaikki osakkaat olivat erittäin yhteistyöhaluisia. Tällainen konsensus ei aina ole mahdollista kuolinpesän sisällä ja silloin ratkaisuja joudutaan hakemaan jopa käräjäoikeuden kautta. Haastatteluiden tekemistä helpotti lisäksi myös se, että ne pystyttiin tekemään henkilökohtaisesti ja sen seurauksena väärinymmärtämisen riski väheni.

Haastatteluissa pyrittiin selvittämään osakkaiden omat intressit maa- ja metsätilan hoitoon. Tarkoituksena haastatteluissa oli selvittää jokaisen osakkaan kohdalla metsän merkitys niin taloudellisessa, sosiaalisessa kuin myös ekologisessa mielessä. Tärkeää oli siis saada selville, miten kukin osakas haluaisi metsää omistaa vai haluaisiko ollenkaan.

7 TULOKSET

7.1 Lesken haastattelu

Haastattelussa kävi ilmi, että lesken kiinnostus ja arvostus erityisesti omaa metsää kohtaan oli hyvin merkittävä. Metsä on tähän asti tarjonnut niin taloudellista turvaa kuin myös mahdollisuuden harrastaa esimerkiksi marjojen ja sienten poimintaa. Polttopuut ovat aina olleet oman metsän puita. Ajoittain omasta metsästä on ollut tarjolla jopa riistalihoja metsästysseurueen metsänvuokrausta vastaan. Haastattelussa nousi esille tärkeinä tekijöinä henkinen ja fyysinen hyvinvointi, jota metsä tarjoaa kulkijalleen. Taloudellinen turva ei leskellä nojaudu pelkästään metsään vaan tulonlähteitä hänellä on muitakin.

Edesmennyt miehensä oli hoitanut metsät hyvin. Joka nurkka oli läpikäyty, harvennukset tehty ajallaan ja taimikonhoidot myös. Vaikka tehokas metsätalous koettiin tärkeäksi, niin ekologista näkökulmaa ei vainajan elinaikana eikä sen jälkeen ole unohdettu. Tästä on esimerkkinä mm. vuonna 1993 perustettu luonnonsuojelualue. Suojelualuetta on laajennettu lesken aloitteesta vuonna 2012.

Leski on aktiivinen metsäasioiden suhteen ja pyrkii jatkuvasti kehittämään omaa tietoisuutta niin maatalan kuin myös metsien saralla. Metsätilan hallinnointiin liittyvät työt sekä istutustyöt ja taimikoiden varhaisoidot ovat erityisesti lesken mieleen.

Päivätöistä eläkkeellä olevan lesken mielestä hyviä vaihtoehtoja hänen mielestään olisivat tässä tilanteessa joko kuolinpesänä jatkaminen toistaiseksi tai muuttaminen yhtymäksi yhtä suurin osuuksin kuin mitä osuudet kuolinpesässä ovat. Kuolinpesänä jatkaminen sopii hyvin, koska päätöksenteko on ollut ja tulee todennäköisesti jatkossakin olemaan helppoa. Myös lasten ansio- ja pääomatulojen painottuminen enemmän pääomapuolelle puoltaa runsaspuustoisien metsätilan jatkamista kuolinpesänä. Lesken mielestä kuolinpesän kaikki osakkaat näkevät asiat yhteisen edun nimissä, niin tällöin on helppo metsiä kuolinpesänäkin hoitaa.

Verotusyhtymä voisi myös olla harkinnanvarainen vaihtoehto lesken mielestä. Erityisen hyvänä asiana verotusyhtymässä leski näkee lapsillensa kohdistuvat verohyödyt kuten

verotusyhtymän metsätalouden tappioiden hyödyntämisen henkilökohtaisessa verotuksessa. Leski arvelee, että jos lasten tulot painottuisivat nykyistä enemmän ansiotuloihin, niin hyöty verotusyhtymästä olisi merkittävämpi.

Huonompia vaihtoehtoja lesken mielestä ovat suoraan yksinomistukseen siirtyminen, yhteismetsään liittyminen tai sen perustaminen sekä tilan myyminen ulkopuoliselle joko kokonaan tai osittain. Yksinomistukseen siirtyminen voisi sopia paremmin sen jälkeen, kun tilaa on hoidettu jonkun aikaa verotusyhtymänä. Verotusyhtymän osuuksien ostaminen on suhteellisen helppoa ja osuuksia ostamalla syntyy uutta metsävähennystä ostajalle. Yhteismetsään liittymistä leski ei kannata, koska päätöksenteko ja omistus tulisi lesken mielestä säilyttää perheellä. Yhteismetsän perustaminenkin kuulostaa leskestä huonolta, koska yhteismetsän hallinnointi on suhteettoman vaativaa näin pienissä pinta-aloissa, ainakin verrattuna perinteisiin yhteisomistusmuotoihin. Jos metsäomaisuutta olisi enemmän, niin silloin yhteismetsä kuulostaisi leskestä paremmalta vaihtoehdolta. Tilan myyminen ulkopuoliselle tuntuu leskestä myös vieraalta ajatukselta. Ajatuksen vierautta korostaa se, että oman metsän hoitaminen on tuntunut aina tärkeältä, ja kun halukkaita jatkajia löytyy perheen sisältäkin.

Omasta osuudestaan leski olisi valmis luopumaan jo elinaikanaan tai siitä vähintäänkin tarkasti lasten kanssa sopimaan, kuinka hänen osuutensa periytyy. Leskellä ei ole asian kanssa kiirettä. Hän silti painottaa, että pitää pysyä ajan tasalla niin lakimuutoksien kuin olosuhdemuutoksien osalta, jotta osuuden luovutus tapahtuu hallitusti eikä esimerkiksi yllättävien veroseuraamuksien kera.

7.2 I perillisen haastattelu (A)

Korkeakoulututkinnon suorittaneelle maatalousalan ammattilaiselle A:lle metsä merkitsee ennen kaikkea taloudellista turvaa. Metsän avulla on mahdollista rahoittaa esimerkiksi maatalouden hankintoja. Metsän rahallinen tuotto eli puukauppatulot on A:n mielestä metsän tärkein asia. Seuraavaksi tärkeimpiä asioita ovat omasta metsästä saatava energiapuu sekä omaan rakennuskäyttöön soveltuva tukkipuu. Molempia jatkojalostamalla saadaan sekä ylläpidettyä että kehitettyä oman maatilan toimintaa.

A:n mielestä kuolinpesä omistusmuotona on toimiva. A näkee hyvänä vaihtoehtona myös yhtymän. Haastattelussa nousi esille, että voiko osakkaan kannalta pääomaverotus kiristyä jos kuolinpesä muutetaan yhtymäksi. Ajatuksia herättää varsinkin se, että jos pääomatuloja on jo muualta, niin millainen vaikutus puunmyyntituloilla tällöin olisi verotuksellisesti.

Yhteismetsään liittyminen ei saanut myöskään A:n kannatusta. Yhteismetsään liittyminen sopii haastateltavan mielestä paremmin sellaisille metsänomistajille, joita ei välttämättä kiinnosta käytännönläheinen metsänomistaminen ja jotka eivät halua syystä tai toisesta itse tehdä päätöksiä metsän suhteen. Yhteismetsän perustaminenkaan ei A:ta kiinnostanut, koska jo pelkästään perustamisen suunnitteleminen sisältää niin monta vaihetta ja on aikaa vievää. Yhtiömuotoiset omistusmuodot jäivät A:n harkinnan ulkopuolelle harvinaisuutensa sekä puuttuvan metsävähennyksen ja menovarauksen vuoksi.

7.3 II perillisen haastattelu (B)

B on aiemmissa ammateissaan toiminut monipuolisesti erilaisissa metsäalan tehtävissä. B opiskelee metsätaloutta korkeakouluasteella. Hän on lisäksi tilan myel-vakuutettu. Omien metsien hoitaminen on B:n mielestä erittäin palkitsevaa. B on tehnyt tilalla oma-toimisesti niin metsämaan muokkauksia, istutuksia, taimikonhoitotöitä kuin myös pienimuotoisia hakkuita. Suuremmat hakkuut tilalla on tehty metsäyhtiöiden konevoimin. B tekee myös mielellään metsätalouteen liittyvät paperityöt kuten kemera-hakemukset sekä veroilmoitukset.

B olisi valmis omistamaan tilan metsäomaisuutta monella eri tapaa. Nykyinen omistusmuotokin eli kuolinpesä olisi hänen mielestään hyvin toimiva omistusmuoto. Kuitenkin ajatus yhtymästä tuntuu paremmalta varsinkin verotussyiden takia. Metsäyhtymän tappioiden vähentäminen omassa henkilökohtaisessa verotuksessa houkuttelee. Lisäksi oman metsäomaisuuden kartuttaminen yhtymän osuuksien ostamisen kautta kiinnostaa B:tä.

Yhtiöittäminen tai yhteismetsä ei B:n mielestä vaikuta kovinkaan hyviltä ratkaisuilta, koska pinta-alat ovat suhteellisen pieniä ja koska kuolinpesän toiminta perustuu melko puhtaasti metsätalouteen.

7.4 Yhteenveto haastatteluista

Haastattelujen perusteella johdannossa mainittu näkemys kuolinpesistä, jonka mukaan kuolinpesänä toimiva metsätila olisi hankala hoidettava, ei näytä tässä kuolinpesässä ja sen metsäomaisuuden hoitamisessa näkyvän. Luultavasti etuna tässä kuolinpesässä yleisesti kuolinpesiin verrattuna on lesken asiantuntemus ja aktiivisuus metsäasioihin sekä lasten ammattitaito mm. koulutuksen kautta maa- ja metsätalouden hoitoon. Osakkaiden vähäinen lukumäärä ja hyvä keskinäinen yhteydenpito edesauttaa kuolinpesän asioiden hoitamista.

Kuolinpesiä yleisesti pidetään puuta myymättöminä ja metsiään hoitamattomina, mutta tässä tapauksessa puukauppoja tehdään lähes vuosittain, joten puumarkkinat eivät tästä kuolinpesästä kärsi. Myös hoitotyöt tilalla on tehty ajallaan, joten metsäteollisuuden arvostamaa puuta markkinoille on saatavilla jatkossakin.

Osakkaiden halu jatkaa yhteisomistusta tuli myös vahvasti esille haastatteluissa. Väli-töntä tarvetta yksinomistukseen siirtymiseen ei kenelläkään osakkaalla ollut vaan päin-vastoin jokainen osakas näki yhteisomistuksen lähinnä vahvuutena. Osakkaiden hyvät keskinäiset suhteet nähtiin erittäin hyvänä asiana omistusmuodon ollessa kuolinpesä.

7.5 Mahdolliset muutokset tulevaisuudessa

Tätä tutkimusta tehdessä oli suunnitteilla muutoksia niin yrittäjien verotukseen kuin myös pääomatuloverotukseen. Mm. yksityismetsätalouden omistusjärjestelyihin perehtynyt asiantuntija Pirjo Havia (2015c, 50) arvioi, että yhtymä voi tulevaisuudessa olla verotuksellisesti kuolinpesää edullisempi vaihtoehto metsänomistamiselle. Havia viittaa hallitusohjelman (Hallitusohjelma 2015) liitteeseen 1, joka käsittelee hallituksen veropoliittisia linjauksia. Liitteessä todetaan, että ”otetaan käyttöön 5 % yrittäjävähennys liikkeen- ja ammatinharjoittajille, maa-, metsä- ja porotalouden harjoittajille sekä elinkeino- ja verotusyhtymille.” Tämä tarkoittaisi käytännössä sitä, että verotusyhtymän verotuksessa veronalaiseksi tulokseksi katsottaisiin nykyisen 100 prosentin sijaan 95 prosenttia. Jos siis esimerkiksi puunmyyntitulot olisivat verovuodelta 50 000 euroa, huomioitaisiin verotuksessa vain 47 500 euroa. Pääomaveron määrä siis määräytyisi 47 500 eurosta. Laskelmasta (taulukko 1) käy ilmi, että em. esimerkin kohdalla vero-

hyöty nykyisellä pääomaverotuksella olisi 825 euroa. Toteutuessaan yrittäjävähennyksen verohyöty tulee tuskin olemaan näin suuri, sillä hallitus on esittänyt pääomaveron nostoa 33 prosentista 34 prosenttiin siltä osin kun pääomatulot ylittävät 30 000 euroa (Tikkanen 2015). Pääomaverouudistuksen myötä yrittäjävähennyksen verohyöty esimerkkitapauksessa olisi 650 euroa. Havian (2015d) tulkinnan mukaan on mahdollista, että kuolinpesät voivat jäädä yrittäjävähennyksen ulkopuolelle, koska hallitusohjelman liitteessä ei ole mainintaa erikseen kuolinpesistä.

TAULUKKO 1. Mahdollisen yrittäjävähennyksen vaikutus verotukseen

	Nykyään	Tulevaisuudessa?
Pääomaveroprosentti 30 000 euroon asti	30 %	30 %
Pääomaveroprosentti 30 000 euron ylittävältä osalta	33 %	33 %
Yrittäjävähennys	-	5 %
Verotettavat pääomatulot	50 000,00 €	47 500,00 €
Pääomavero	15 600,00 €	14 775,00 €
Yrittäjävähennyksen verohyöty nykyisellä verotuksella verrattuna tilanteeseen, jossa ei yrittäjävähennystä		825,00 €
Yrittäjävähennyksen verohyöty, jos pääomaveroprosentti 30 000 euron ylittävältä osalta nousee 34 %:iin verrattuna tilanteeseen, jossa ei yrittäjävähennystä		650,00 €

Yrittäjävähennys ei kuitenkaan ole aivan lähiaikoina tulossa käyttöön. Valtiovarainministeriön elokuussa 2015 julkistama esitys vuoden 2016 budjetista ei sisällä mainintaa yrittäjävähennyksestä. Näillä näkymin yrittäjävähennystä voidaan odottaa aikaisintaan vasta vuodelle 2017. (Hertsu 2015.) Nähtäväksi jää tuleeko yrittäjävähennys koskemaan kaikkia yksityismetsänomistajia vai jäävätkö esimerkiksi kuolinpesät sen ulkopuolelle. Sen sijaan pääomatuloveron kiristys toteutunee jo vuonna 2016 (Teittinen ym. 2015).

8 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Erikoisimmat metsänomistusmuodot kuten osuuskuntamuotoinen, rahastomuotoinen sekä säätiömuotoinen metsänomistaminen ei näin pienessä metsäomaisuuden määrässä ole järkevää. Lisäksi edellä mainituista omistusmuodoista ei Suomessa liiemmin ole kokemuksia perhemetsäomaisuuden hallinnassa. Yhtiöittämisestä sen sijaan on kokemuksia, mutta tutkimuksen kohteena olevalle kuolinpesälle yhtiöittäminen ei sovellu. Syynä tähän ovat metsätilaan nähden suhteettoman suuret hallinnolliset kulut muun muassa kaksinkertaisen kirjanpidon, määrämuotoisen tilinpäätöksen sekä mahdollisesti kuukausittain ilmoitettavan arvonlisäveron takia. Yhtiöltä myös puuttuvat oikeudet menovarauksen tai metsävähennyksen tekemiseen sekä hankintatyön osittaiseen verovapauteen. Yksityishenkilöillä, kuolinpesillä, yhtymillä ja yhteismetsille nämä oikeudet ovat. Lisäksi yhtiön perustaminen on melko kallista, koska metsäomaisuutta siirrettäessä yhtiön nimiin, on metsäomaisuudesta maksettava neljän prosentin varainsiirtovero. Kuolinpesän osakkaiden ajatus päätoimisesta metsätalouden harjoittamisesta ei niin ikään tue osuuskunta-, rahasto-, säätiö- tai yhtiömuotoista metsänomistamismuotoa. Jos varsinainen metsätalous ei olisi kyseessä olevan kuolinpesän tilanteessa näin suuressa roolissa, ja liiketoiminta perustuisi johonkin muuhun kuin maa- ja metsätalouteen, niin silloin kannattaisi harkita joissain tilanteissa yhtiöittämistä.

Ajatus yhteismetsän perustamisesta ei tullut kysymykseen tutkimuksen kohteena olevan kuolinpesän kohdalla, vaikka käytännössä yhteismetsän voi perustaa yksikin metsänomistaja jos yhteismetsälle löytyy vähintään kaksi osakaskiinteistöä. Yhteismetsän perustaminen voi olla, huolimatta siihen liittyvistä kannustimista, melko raskas ja pitkä prosessi. Yhteismetsän perustaminen olisi mielekkäämpää siinä tapauksessa, jos tavoitteena on lähitulevaisuudessa metsäomaisuuden eli metsäpinta-alan aktiivinen lisääminen. Tällaista tavoitetta ei osakkaiden haastatteluissa tullut ilmi.

Sen sijaan olemassa olevaan yhteismetsään liittäminen voisi olla harkinnanvarainen vaihtoehto siinä tilanteessa, jos kyseisen kuolinpesän osakkaat sitä haluaisivat. Metsätalouden nykyisten osakkaiden aktiivinen ja ammattimainen ote omaan metsätalouteen ei yhteismetsään liittymistä juuri millään tavalla puolla. Osakkaiden halu hallita omia metsiään osakkaiden haluamallaan tavalla ei niin ikään tue ajatusta yhteismetsään liittymisestä.

Yksi vaihtoehto, jota haastatteluissa harkittiin tarkasti, oli yksinomistus. Kuitenkin yksinomistukseen siirtyminen kovin nopealla aikataululla tai edes lähitulevaisuudessa ei ollut kenenkään osakkaan intresseissä. Molemmilla lapsilla oli halukkuutta yksinomistamiseen, mutta he kokivat vallitsevan tilanteen tai yhtymän toistaiseksi paremmaksi vaihtoehdoksi. Yksinomistamiseen siirtyminen kannattaa tehdä yhtymäosuuksien ostamisen kautta, jotta uutta metsävähennyspohjaa muodostuu. Ennen yksinomistamiseen siirtymistä on siis joka tapauksessa hyvä perustaa verotusyhtymä.

Osakkaita palveleva ja heille hyvin soveltuva omistusmuoto voisi olla siis verotusyhtymä. Haastatteluissa tosin heräsi kysymys siitä, että voiko osakkaan kokonaisverotus kiristyä muutettaessa kuolinpesä yhtymäksi. Muistutuksena tähän, että kuolinpesä on erillinen verovelvollinen, joka maksaa omat veronsa ja metsäyhtymä taas ei ole erillinen verovelvollinen vaan verotuksellinen laskentasubjekti. Osakkaan osuus metsäyhtymän tulosta on osakkaan pääomatuloa. Jos metsäyhtymän tulos on tappiollinen, osakkaan osuus tappiosta vähennetään hänen omista pääomatuloistaan. (Verohallinto 2013a; Verohallinto 2013b.) Esimerkkilaskelmasta (taulukko 2) selviää, että jos osakkaan kuolinpesästä saatavat tulot muutettaisiin osakkaan henkilökohtaisiksi tuloiksi, miten kävisi osakkaan verotuksen. Jos osakkaan osuus kuolinpesästä on $\frac{1}{4}$, voisi verotus kiristyä pahimmillaan 225 euroa. Tämä skenaario tarkoittaisi, että kuolinpesän sekä osakkaan omat pääomatulot ovat molemmat vähintään 30 000 euroa. Toisaalta osakkaan verotus voisi parhaimmillaan keventyä 675 euroa. Tässä tapauksessa osakkaalla ei olisi ollenkaan omia pääomatuloja ja kuolinpesän pääomatulot olisivat 120 000 euroa.

TAULUKKO 2. Tulojen saaminen kuolinpesän kautta vs. suoraan henkilökohtaisesti

Verotusvaikutusten vertailu		
Tulojen saaminen kuolinpesän kautta vs. suoraan henkilökohtaisesti		
2 eri tilannetta		
Tulojen saaminen kuolinpesän kautta	Tilanne 1	Tilanne 2
Osakkaan osuus kuolinpesästä	1/4	1/4
Kuolinpesän pääomatulot	30 000,00 €	120 000,00 €
Kuolinpesän pääomaverot	9 000,00 €	38 700,00 €
Osakkaan henkilökohtaiset pääomatulot	30 000,00 €	0,00 €
Osakkaan henkilökohtainen pääomaverot	9 000,00 €	0,00 €
Osakkaan osuus kuolinpesän pääomatuloista	7 500,00 €	30 000,00 €
Osakkaan osuus kuolinpesän pääomaveroista	2 250,00 €	9 675,00 €
Osakkaan verotus yhteensä	11 250,00 €	9 675,00 €
Tulojen saaminen suoraan henkilökohtaisesti		
Osakkaan tulot	37 500,00 €	30 000,00 €
Osakkaan verotus yhteensä	11 475,00 €	9 000,00 €
Näin osakkaan verotus muuttuisi, jos pääomatulot tulisivat osakkaalle pelkästään henkilökohtaisesti eivätkä kuolinpesän kautta.	225,00 € Kiristyi	-675,00 € Keventyi

Yhtymäksi muuttamisesta saatava hyöty olisi merkittävämpi, jos osakkaiden oma verotus olisi nykyistä ansiotulopainotteisempaa. Tällöin metsätalouden harjoittamisesta mahdollisesti syntyvät tappiot voisivat verotusyhtymän osakkaat hyödyntää omassa henkilökohtaisessa verotuksessa. Kuolinpesän osakkaalla ei tätä mahdollisuutta ole.

Yhtymän perustaminen vaatii käytännössä kuolinpesän jakamisen eli perinnönjaon toimittamisen. Se voidaan tehdä siis pelkästään vain metsän osalta. Muu omaisuus voidaan jättää perinnönjaossa vielä tässä vaiheessa jakamatta. Toimitukseen pitää olla perukirja, mahdollinen ositussopimus, kiinteistöjen lainhuutotodistukset, kiinteistörekisteriotteet ja rasiustodistukset sekä tarvittaessa maistraatin vahvistama kuolinpesän osakasluettelo. Lisäksi on oltava ajan tasalla oleva tila-arvio metsästä, jotta tiedetään mitä ollaan jakamassa. Arvioinnissa huomioidaan myös käyttämätön metsävähennys, ellei sitä ennen perinnönjakoa kuolinpesän nimissä käytetä. Sillä, missä vaiheessa metsävähennystä käytetään, ei ole merkitystä.

Kuolinpesiä säätelevän perintökaaren ja verotusyhtymiä säätelevän yhteisomistuslain lievä eroavaisuus ei aiheuta vaikutusta tutkimuksen kohteena olevan kuolinpesän toimintaan. Lain takia omistusmuodon muuttaminen on siis lähes merkityksetöntä.

Mahdolliset tulevaisuuden muutokset kannattaa huomioida varsinkin siinä tapauksessa, jos ne ovat huomattavan edullisia tai epäedullisia, ja ne ovat luotettavissa yhteyksissä kuten hallitusohjelmassa mainittu. Yksi kaavailtu metsätalouden harjoittamiseen liittyvä tulevaisuuden muutos on yrittäjävähennys. Yrittäjävähennyksellä on merkitystä varsinkin silloin, jos esimerkiksi puukauppatulot lähivuosina tilalla tulevat olemaan suurten avohakkuiden takia suurempia. Jos yrittäjävähennys toteutuu siten, että kuolinpesät jäävät yrittäjävähennysoikeuden ulkopuolelle, niin sen vaikutus tutkimuksessa olleen kuolinpesän kohdalla on suhteellisen vähäinen eikä pelkästään yrittäjävähennyksen perusteella kannata omistusmuotoa muuttaa. Yrittäjävähennyksen rahallinen etu esimerkiksi 20 000 euron vuosittaisten puukauppatulojen perusteella olisi 300 euroa. Hyöty kannattaa tosin tiedostaa siinä tapauksessa, jos ja kun kuolinpesää ollaan verotusyhtymäksi muuttamassa.

Loppujen lopuksi kovin pikaiselle omistusmuodon muuttamiselle ei ole syytä tutkimuskohteena olleessa kuolinpesässä. Kuolinpesänä jatkaminen sopii kyseessä olevan kuolinpesän osakkaille hyvin eikä kukaan osakkaista kokenut olemassa olevaa omistusmuotoa rasitteeksi. Siitä huolimatta, että päätöksenteko ja asioiden hoito sujuu hyvin, voisi jatkoa ajatellen tehdä kirjallisen yhteishallintosopimuksen. Vaikka osakkaiden mielestä tällaiselle kirjalliselle sopimukselle ei ole tarvetta, niin voisi siihen sisällyttää, kuinka toimia jos olosuhteet muuttuvat varsinkin osakkaan omasta tahdosta riippumatta. Tällaisia olosuhdemuutoksia olisivat esimerkiksi sairaus- ja kuolintapaukset.

LÄHTEET

- Aarnio, A. & Kangas, U. 2009. Suomen jäämistöoikeus I. 5. uudistettu laitos. Helsinki: Talentum Oy.
- Ahonen, A. 2011. Avio-oikeus, perintö ja testamentti. Diaesitys. Metla. Luettu 31.8.2015. <http://slideplayer.biz/slide/1979643/>
- Andoms, 2015. Pesänselvitys. Lakiasiat yksityisille. Luettu 27.9.2015. <http://andoms.fi/fi/lakiasiat-yksityisille/pesaenselvitys>
- Hallitusohjelma. 2015. Ratkaisujen Suomi. Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma. Valtioneuvoston kanslia. Päivätty 29.5.2015. Luettu 11.12.2015. http://valtioneuvosto.fi/documents/10184/1427398/Ratkaisujen+Suomi_FI_YHDISTETTY_netti.pdf/801f523e-5dfb-45a4-8b4b-5b5491d6cc82
- Havia, P. 2012. Yhteismetsä: perustaminen, hallinto ja verotus. Metsäkustannus Oy.
- Havia, P. 2015a. Perin metsää – mitä teen? Haastattelu lehdessä Taloustaito. Haastattelijana Hanna Lehto-Isokoski. Julkaistu 2.1.2015. Luettu 26.9.2015. <http://www.taloustaito.fi/SukuPerhe/Perinnot-ja-lahjat/Perin-metsaa---mita-teen/>
- Havia, P. 2015b. Omistajasta osakkaaksi. Metsälehti Makasiini 8/2015, 40.
- Havia, P. 2015c. Perikunnasta yhtymäksi. Metsälehti Makasiini 6/2015, 48–50.
- Havia, P. 2015d. Yrittäjävähennys. Sähköpostiviesti. pirjo.havia@metsapremium.fi. Luettu 21.9.2015.
- Havia, P & Pettersson, H. 2015. Yhteismetsän vero-opas. Metsäkustannus Oy.
- Hertsi, A. 2015. Budjettiesitys on pettymys yrityksille: yrittäjävähennys lykkääntyy. Kauppalehti. Julkaistu ja päivitetty 14.8.2015. Luettu 20.9.2015. <http://www.kauppalehti.fi/uutiset/budjettiesitys-on-pettymys-yrityksille-yrittajavahennys-lykkaantyy/qpYmzR4k>
- Huovinen, J P. 2014. Yrityksen lopettaminen: Osakeyhtiön omistajan verotus. Yrityksen myynti, yritysjärjestelyt ja sukupolvenvaihdos. Taloustaito Yrityksen artikkelit. Etusivu. Veronmaksajain Keskusliitto ry. Päivitetty 10.9.2014. Luettu 30.8.2015. <https://www.veronmaksajat.fi/Veroarkistot/Taloustaito-Yrityksen-artikkelit/Yrityksen-myynti-yritysjarjestelyt-ja-sukupolvenvaihdos/Yrityksen-lopettaminen-Osakeyhtion-omistajan-verotus/>
- Jauhiainen, H. 2015. Metsäverokirja 2015. Metsäkustannus Oy.
- Kemera. 23.1.2015/34. Kestävän metsätalouden määräaikainen rahoituslaki. Luettu 10.12.2015. <http://finlex.fi/fi/laki/alkup/2015/20150034>
- Kiinteistönmuodostamislaki 12.4.1995/554. Luettu 8.12.2015. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19950554>

- Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336. Luettu
10.12.2015. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>
- Kiviniemi, M. 2006. Puukauppa – valmistelu, sopimus ja puutavaran mittaus. Metsäkustannus Oy.
- Kiviniemi, M. 2011. Näin se on – Metsänomistajan lakiopas. Metsäkustannus Oy.
- Kiviniemi, M. & Havia, P. 2011. Perintömetsä – sukupolvenvaihdos ja yhteisomistus. 4. uudistettu painos. Metsäkustannus Oy.
- Koponen, J. 2015. Kuolinpesän osakkaan opas. 12. uudistettu painos. Helsinki: Verotieto Oy.
- Kuolinpesän muuttaminen verotusyhtymäksi. n.d. 3. kysymys. Metsänomistaminen. Usein kysytyt kysymykset. Metsänhoitoyhdistys. Luettu
10.12.2015. <http://www.mhy.fi/metsanomistaminen/usein-kysyttya/metsanomistaminen>
- Kärki, P & Kiviniemi, M. 2000. Perikunnan metsäopas. Hämeenlinna: Karisto Oy.
- Kärkkäinen, M. 2010. Metsieni kirja. Metsäkustannus Oy.
- K&K Laki Oy. 2015. Perinnönjakosopimus. Sopimukset ja asiakirjat. Etusivu. Luettu
12.8.2015. <http://www.kk-laki.fi/fi-FI/sopimukset-ja-asiakirjat/12-sopimukset-ja-asiakirjat/132-perinn%C3%B6njakosopimus>
- Laatuseloste: metsämaan omistus. 2013. Metsänomistajapalvelu. Metinfo. Metla. Päivitetty 19.6.2013. Luettu 29.8.2015. <http://www.metla.fi/metinfo/mo/metsamaan-omistus-laatu.htm>
- Laki eräistä yhteisomistussuhteista 25.4.1958/180. Luettu
26.11.2015. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1958/19580180>
- Laki metsätuhojen torjunnasta 20.12.2013/1087. Luettu
10.12.2015. <http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2013/20131087>
- Laki puutavaran mittauksesta 14.6.2013/414. Luettu
10.12.2015. <http://finlex.fi/fi/laki/alkup/2013/20130414>
- Luonnonperintösäätiö. n.d. Säätiö. Luonnonperintösäätiö. Luettu
31.8.2015. <http://luonnonperintosaatio.fi/fi/saatio>
- Maakaari 12.4.1995/540. Luettu
26.11.2015. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19950540>
- Maanmittauslaitos. 2015. Yhteismetsätoimitukset. Maanmittaustoimitukset. Kiinteistöt. Etusivu. Luettu
26.9.2015. <http://www.maanmittauslaitos.fi/kiinteistot/maanmittaustoimitukset/yhteismetsatoimitukset>

- Metsäkeskus. 2014a. Yhteismetsät. Metsänomistus. Metsäkeskus. Luettu 29.8.2015. http://www.metsakeskus.fi/yhteismetsat#.VeG5y_ntmko
- Metsäkeskus. 2014b. Metsätilan omistajanvaihdos. Metsänomistus. Metsäkeskus. Luettu 30.8.2015. http://www.metsakeskus.fi/metsatilan-omistajanvaihdos#.VeMJb_ntmko
- Metsäkeskus. 2014c. Omistus- ja hallintamuodot. Metsätilan omistajanvaihdos. Metsänomistus. Metsäkeskus. Luettu 16.9.2015. <http://www.metsakeskus.fi/metsatilan-omistus-ja-hallintamuodot#.Vdxszvntmko>
- Metsäkeskus. 2014d. Metsävähennys omistajanvaihdostilanteissa. Metsätilan omistajanvaihdos. Metsänomistus. Metsäkeskus. Luettu 26.9.2015. <http://www.metsakeskus.fi/metsatilan-omistajanvaihdos#.VgZV2vntmkp>
- Metsälaki 12.12.1996/1093. Luettu 26.11.2015. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1996/19961093>
- Metsämaan omistus -tilasto. 2014. Taulukot vuosittain 2006–2012. Metsänomistajapalvelu. Metinfo. Metla. Metsäntutkimuslaitos. Päivitetty 24.2.2014. Luettu 24.11.2015. http://www.metla.fi/metinfo/mo/metsamaan_omistus.htm
- Metsätilastolliset vuosikirjat. 2005–2013. Metsävarat. Suomen virallinen tilasto. Maa-, metsä- ja kalatalous. Metsäntutkimuslaitos: Vantaan toimipaikka.
- Metsätilastollinen vuosikirja. 2014. Metsävarat. Suomen virallinen tilasto. Maa-, metsä- ja kalatalous. Metsäntutkimuslaitos: Vantaan toimipaikka.
- Ossa, J. 2013. Tuloverolaki käytännössä. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Pajula, A. 2014. Metsätilan omistajanvaihdos. Metsänomistus. Metsäkeskus. Luettu 21.4.2015. http://www.metsakeskus.fi/metsatilan-omistajanvaihdos#.VTZ_hSHtmko
- Perintökaari 5.2.1965/40. Luettu 26.11.2015. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1965/19650040>
- Pöysä, J. 2015. UPM myi 50 000 hehtaaria metsää. Kauppalehti. Päivitetty 16.2.2015. Luettu 21.4.2015. <http://www.kauppalehti.fi/uutiset/upm-myi-50000-hehtaaria-metsaa/ih3dJxCs>
- Salo, K. 2015. Metsätilan sukupolvenvaihdos. Kiinteistökauppa. Oma yhdistyksesi. Metsänhoitoyhdistys Siikalakeus. Luettu 10.12.2015. <http://www.mhy.fi/siikalakeus/kiinteistokauppa/metsatilan-sukupolvenvaihdos>
- Suomen oikeuslaitos. 2013. Perintöasiat. Hakemusasiat. Käräjäoikeudet. Tuomioistuintimet. Oikeus.fi. Julkaistu 14.10.2013. Luettu 27.9.2015. <http://www.oikeus.fi/tuomioistuintimet/karajaoikeudet/fi/index/hakemusasiat/perintoasiat.html>
- Teittinen, P., Lassila, A., Pietiläinen, T., Elonen, P., Pohjanpalo, O. & Saarinen, J. 2015. Solidaarisuusvero laajenee koskemaan noin 6 400 euroa kuussa ansaitsevia. Poliitikka. Helsingin Sanomat. Julkaistu ja päivitetty 10.9.2015. Luettu 20.9.2015. <http://www.hs.fi/politiikka/a1441848792110>

Tikkanen, J. 2015. Hallitusohjelmassa yrittäjävähennys – näin se vaikuttaa yrittäjän tuloihin. Uutisarkisto. Etusivu. Suomen Yrittäjät. Julkaistu 29.5.2015. Luettu 22.9.2015. <http://www.yrittajat.fi/fi-FI/uutisarkisto/a/etusivun- uutiset/hallitusohjelmassa-yrittajavahennys-nain-se-toimii>

Tilli, T. 2014. Kommentti otsikolla ”jäitä hattuun”. Artikkel: Perustaisinko Metsä Oy:n? Metsäraha-lehti. Numero 1/2014. Sivü 8. Julkaisija: OP Osuuskunta. Kustantaja: Alma 360. http://www.ruutupaperi.fi/Kultajyva- ja metsaraha- arkisto/MetsaRaha_12014//index.php?sivu=8

Tujun tilitoimisto. n.d. Hinnasto. Tujun tilitoimisto. Luettu 15.9.2015. <http://www.tujuntilitoimisto.fi/hinnasto>

Tuloverolaki 30.12.1992/1535. Luettu 26.11.2015. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921535>

Uitamo, J. 2015. Lakimies vastaa: Yhteismetsän edut. Metsaan-lehti.fi. Luettu 27.8.2015. <http://metsaan-lehti.fi/fi/uutiset/lakimies-vastaa-yhteismetsan-edut>

UPM Metsämaailma. n.d. UPM Metsäveropalvelu. Yksittäiset metsäpalvelut. Metsäpalvelut. Etusivu. Luettu 15.9.2015. <https://www.metsamaailma.fi/fi/SalesAndServices/Sivut/metsaveroilmoituksen-tayttopalvelu.aspx?categoryID=Yksitt%C3%A4iset%20mets%C3%A4palvelut>

Verohallinto. 2013a. Metsäyhtymä. Maatalousyrittäjä ja metsänomistaja. Yritys- ja yhteisöasiakkaat. Päivitetty 8.4.2013. Luettu 21.4.2015. http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisöasiakkaat/Maatalousyrittaja_ja_metsanomistaja/Metsayhtyma

Verohallinto. 2013b. Kiinteistöyhtymä. Asunnon osto. Henkilöasiakkaat. Etusivu. Verohallinto. Päivitetty 8.4.2013. Luettu 31.8.2015. [http://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Asunnon_osto/Kiinteistoyhtyma\(26964\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Asunnon_osto/Kiinteistoyhtyma(26964))

Verohallinto. 2015. Tuloverotus – yritykset ja yhteisöt. Yritys- ja yhteisöasiakkaat. Etusivu. Päivitetty 13.2.2015. Luettu 15.9.2015. https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisöasiakkaat/Tuloverotus

Yhteismetsälaki 14.2.2003/109. Luettu 26.11.2015. <http://www.finlex.fi/fi/laki/smur/2003/20030109>

Yksityinen metsänomistus – perhemetsät vallitsevat. 2012. Suomen metsät 2012: Suomen metsät ja metsätalous pähkinänkuoressa. Suomen metsien tila 2012. Metinfo. Metla. Päivitetty 8.3.2013. Luettu 29.8.2015. <http://www.metla.fi/metinfo/kestavyys/SF-1-private-forest.htm>