

# Perintö- ja lahjaverolain sukupolven- vaihdoshuojennus maa- ja metsätiloilla

Katariina Aarnio  
Pro gradu –tutkielma  
Helsingin yliopisto  
Oikeustieteellinen tiedekunta;  
perhe- ja jäämistöoikeus  
Elokuu 2013



Tiedekunta/Osasto Fakultet/Sektion – Faculty Oikeustieteellinen tiedekunta		Laitos/Institution– Department Yksityisoikeuden laitos	
Tekijä/Författare – Author Katariina Aarnio			
Työn nimi /Arbetets titel – Title Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus maa- ja metsätiloilla			
Oppiaine /Läroämne – Subject Perhe- ja jäämistöoikeus			
Työn laji/Arbetets art – Level Pro gradu -tutkielma		Aika/Datum – Month and year 20.8.2013	Sivumäärä/ Sidoantal – Number of pages XII+77
Tiivistelmä/Referat – Abstract Tutkielmassa tarkastellaan perintö- ja lahjaverolain 55 §:n huojennussäännöksiä ja niiden soveltamiskäytäntöä maatilojen sukupolvenvaihdoksissa. Sukupolvenvaihdoshuojennusta tarkastellaan myös yhdenvertaisuuden kannalta. Tutkimuksessa käsitellään sitä, asettaako huojennussääntely perilliset keskenään eriarvoiseen asemaan, kun toinen perii huojennukseen oikeutetun maatilaa ja toinen muuta omaisuutta. Yhdenvertaisuudesta poikettaessa on noudatettava vaatimusta yhteiskunnallisesti hyväksyttävistä perusteista. Yhdenvertaisuustarkastelu on laajennettu myös koskemaan tilanteita, joissa sukupolvenvaihdoshuojennusta on sovellettu maatiloihin, joissa suurin osa tilasta on metsää ja joissa maatalouden harjoittamista on jatkettu vain, jotta huojennus saataisiin koko tilalle. Tällaisten tilanteiden kohdalla onkin kysytty, voisiko perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulottaa koskemaan myös puhtaita metsätiloja. Vaikka perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus on ollut voimassa jo vuodesta 1979, siihen liittyvää olennaista oikeuskäytäntöä syntyy yhä, sillä säännösten kirjoitusasu on monimutkainen ja niiden esityöt ovat suppeat. Vaikka säännösten soveltamiskäytäntö on nykyään jo melko vakiintunut, pienillä muutoksilla niitä voitaisiin kehittää ja siten parantaa verovelvollisten asemaa. Yhdenvertaisuuden parantamiseksi huojennussääntelyä tulisi kehittää erityisesti maatilavarallisuuden arvostamiskäytäntöjen osalta. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen sitominen perintö- ja lahjaverotuksessa käytettyihin käypiin arvoihin lisäisi verotuksen ennustettavuutta sekä yhtenäistäisi verotuskäytäntöjä huojennuksen osalta. Toisaalta näin radikaali muutos nykyiseen sääntelyyn verrattuna edellyttäisi sukupolvenvaihdoshuojennussäännösten valmistelua ja kirjoittamista kokonaan uudelleen. Yhdenvertaisuuden kannalta on myös ongelmallista, että huojennus myönnetään tiloille, joilla merkittävän metsätalouden ohella harjoitetaan vähäistä maataloutta, kun kuitenkin sukupolvenvaihdoshuojennusta ei myönnetä puhtaille metsätiloille. Koska metsätaloudella on edelleen suuri merkitys maatalouden liitännäiselinkeinona, on perusteltua, että maatalouden ohella myös metsäalasta myönnetään huojennus. Metsätilan omistajien ja pienimuotoista maataloutta harjoittavien verovelvollisten välinen yhdenvertaisuus saavutettaisiin, jos puhtaita metsätiloja saaville verovelvollisillekin säädettäisiin mahdollisuus sukupolvenvaihdoshuojennukseen. Sen seurauksena verovelvollisilla ei olisi enää tarvetta jatkaa nimellistä maatalouden harjoittamista, ja veron välttämiseksi tehdyt järjestelyt vähenisivät nykyisestä. Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennusta on perusteltu ennen kaikkea metsäpoliittisilla tavoitteilla, kuten kotimaisen puun tuotannon turvaamisella, metsätilojen pirstoutuneisuuden ehkäisemisellä sekä metsänomistajien ikärakenteen nuorentamisella. Maa- ja metsätalouden sukupolvenvaihdosten erilaisten tavoitteiden takia metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennus voitaisiin mahdollisesti säätää kokonaan erikseen ilman yhteyttä maatiloihin.			
Avainsanat – Nyckelord – Keywords sukupolvenvaihdos, veronhuojennukset, perintö- ja lahjaverolaki, maatilat, metsätilat			
Säilytyspaikka – Förvaringställe – Where deposited			
Muita tietoja – Övriga uppgifter – Additional information			

## Sisällysluettelo

Lähteet .....	III
Julkaisut ja lausunnot .....	III
Virallislähteet .....	IX
Internet-lähteet .....	X
Oikeuskäytäntö .....	X
Korkein hallinto-oikeus .....	X
Hallinto-oikeudet .....	XI
Lyhenteet .....	XII
1 Johdanto .....	1
1.1 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen taustaa .....	1
1.2 Kysymyksenasettelu ja rajausta .....	2
2 Perintö- ja lahjaverolain mukainen sukupolvenvaihdoshuojennus .....	4
2.1 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen tavoitteet .....	4
2.1.1 Maatilan sukupolvenvaihdoksen perintö- ja lahjaverotus ilman huojennusta .....	4
2.1.2 Maatilan sukupolvenvaihdoksen perintö- ja lahjaverohuojennuksen tarkoitus .....	7
2.2 Verohuojennuksen vaatiminen .....	9
2.3 Huojennuksen edellytykset .....	13
2.3.1 Perintöön tai lahjaan sisältyvä maatila .....	14
2.3.2 Toiminnan jatkaminen .....	17
2.3.3 Veron määrä .....	25
2.4 Verohuojennuksen määrä .....	26
2.5 Lahjanluonteinen kauppa .....	30
2.6 Maksuajan pidentäminen .....	32
2.7 Verohuojennuksen menettäminen .....	34

3	Yhdenvertaisuuden toteutuminen sukupolvenvaihdoksissa.....	37
3.1	Yhdenvertaisuus.....	37
3.2	Sukupolvenvaihdoshuojennus yhdenvertaisuuden kannalta.....	39
3.2.1	Sukupolvenvaihdoksen suhde yhdenvertaisuuteen .....	39
3.2.2	Yhdenvertaisuuden huomioiminen lainvalmistelussa .....	40
3.2.3	Sukupolvenvaihdoshuojennuksen vaikutus perillisten asemaan .....	41
3.2.4	Perillisten asema .....	47
3.2.5	Yhteiskunnallisesti hyväksyttävä peruste .....	48
4	Sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulottaminen metsätilaan.....	52
4.1	Metsätilan perintö- ja lahjaverotus nyt .....	52
4.2	Metsätilan sukupolvenvaihdoksen toteutus .....	53
4.3	Metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennuksen tavoitteet.....	56
4.4	Metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennus yhdenvertaisuuden kannalta.....	60
4.4.1	Huojennuksen perusteiden hyväksyttävyys.....	60
4.4.2	Huojennuksen vaikuttavuus ja oikeasuhtaisuus .....	63
4.5	Metsätilan sukupolvenvaihdoksen ongelmat .....	65
5	Johtopäätökset .....	72

## Lähteet

### Julkaisut ja lausunnot

#### *Aarnio 2008*

Aarnio, A. Lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, valtiovarainministeriön vero-osastolle 20.2.2008.

#### *Aarnio – Kangas 2009*

Aarnio, A. & Kangas, U. Suomen jäämistöoikeus. 1, Perintöoikeus, Helsinki 2009.

#### *Aarnio – Kangas – Puronen – Rabinä 2011*

Aarnio, A., Kangas, U., Puronen, P. & Rabinä, T. Perunkirjoitus ja perinnön veroseuraamukset, Helsinki 2011.

#### *Andersson 1980*

Andersson, E. Uudet sukupolvenvaihdosta edistävät perintöverosäädökset, Defensor legis 1980, s. 109-134.

#### *Andersson 2004*

Andersson, E. Sukupolvenvaihdos verotuksen kannalta ja sen veronhuojennukset, Defensor legis 1/2004, s. 3-11.

#### *Andersson 2008a*

Andersson, E. Lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, eduskunnan perustuslakivaliokunnalle 27.5.2008.

#### *Andersson 2008b*

Andersson, E. Lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle 21.5.2008.

#### *Andersson – Linnakangas 2006*

Andersson, E. & Linnakangas, E. Tuloverotus, Helsinki 2006.

#### *Arvela 1980*

Arvela, L. Perintö- ja lahjaverolain uusista säännöksistä, Verotus 1980, s. 23-33.

#### *Eriksson 1996*

Eriksson, L. D. Syrjintäkielto ja yhdenvertaisuus, Lakimies, 5-6/1996, s. 862-872.

#### *Hakkarainen – Järvinen 2012*

Hakkarainen, J. & Järvinen, E. Puukauppa tarvitsee nuorennusleikkauksen, Helsingin Sanomat, Vieraskynä 8.10.2012.

*Hallitusohjelma 2007*

Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelma. 2007. Valtioneuvoston kanslia 2007.

*Hidén 2008*

Hidén, M. Lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, eduskunnan perustuslakivaliokunnalle 4.6.2008.

*Hänninen – Karppinen – Leppänen 2011*

Hänninen, H., Karppinen, H. & Leppänen, J. Suomalainen metsänomistaja 2010, Metlan työraportteja 208, 2011. Verkkojulkaisu [http://www.metla.fi/metinfo/tilasto/julkaisut/mtt/2012/metsamaan\\_omistus2010.pdf](http://www.metla.fi/metinfo/tilasto/julkaisut/mtt/2012/metsamaan_omistus2010.pdf) [Luettu 18.4.2013].

*Hänninen – Leppänen 2011*

Hänninen, H. & Leppänen, J. Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksen puunmyynti ja verokertymävaikutukset, julkaisussa Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen. Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistio 2011:3, osa 2, s. 67-80.

*Hänninen – Leppänen – Vanhatalo – Vierimaa 2011*

Hänninen, H., Leppänen, J., Vanhatalo, A. & Vierimaa, M. Metsän yhteisomistusmuodot, julkaisussa Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen. Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistio 2011:3, osa 2, s. 21-37.

*Hänninen – Leppänen – Vierimaa 2009*

Hänninen, H., Leppänen, J. & Vierimaa, M. Keinoja metsätilarakenteen parantamiseksi, julkaisussa Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen. Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistio 2011:3, osa 2, s. 5-20.

*Immonen – Lindgren 2009*

Immonen, R. & Lindgren, J. Onnistunut sukupolvenvaihdos, Helsinki 2009.

*Isotalo 2013*

Isotalo, K. Maatalousomaisuuden perintö- ja lahjaverolain mukainen sukupolvenvaihdoshuojennus ja perheoikeudelliset oikeustoimet. Edilex 2013/16. Verkkojulkaisu <http://www.edilex.fi.libproxy.helsinki.fi/artikkelit/10373.pdf>. [Luettu 9.6.2013].

*Juusela – Tuominen 2010*

Juusela, J. & Tuominen, S. Sukupolvenvaihdoksen verotus, Helsinki 2010.

*Kangas 2008*

Kangas, U. Lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojäostolle 20.5.2008.

*Kess 2011*

Kess, M. Onnistunut sukupolvenvaihdos, Helsinki 2011.

*KHO:n tutkimusjulkaisuja 1/2009*

Oikeusturvan todellisuus. Pyramiditutkimus hallintolainkäytön vaikuttavuudesta.

KHO:n tutkimusjulkaisuja 1/2009. Verkkojulkaisu

<http://www.kho.fi/uploads/qq0uw1es5.pdf> [Luettu 21.5.2013].

*Kiviniemi – Havia 2010*

Kiviniemi, M. & Havia, P. Perintömetsä : sukupolvenvaihdos ja yhteisomistus, Metsäkustannus, Helsinki 2010.

*Komiteanmietintö 1980:16*

Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan mietintö, komiteanmietintö 1980:16. Helsinki 1980.

*Komiteanmietintö 1973:107*

Perintöverotoimikunnan mietintö, ehdotus uudeksi perintö- ja lahjaverolaiksi, komiteanmietintö 1973:107. Helsinki 1973.

*Leppänen 2011*

Leppänen, J. MYEL-vakuutus metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksen ehtona, julkaisussa Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen. Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistio 2011:3, osa 2, s. 81-92.

*Leppänen – Sevola 2012*

Leppänen, J. & Sevola, Y. Metsämaan omistus 2010. Metsätilastotiedote 8/2012.

Suomen virallinen tilasto (SVT). Metsäntutkimuslaitos 2012. Verkkojulkaisu

[http://www.metla.fi/metinfo/tilasto/julkaisut/mtt/2012/metsamaan\\_omistus2010.pdf](http://www.metla.fi/metinfo/tilasto/julkaisut/mtt/2012/metsamaan_omistus2010.pdf) [Luettu 18.4.2013].

*Lindgren 1996*

Lindgren, J. Sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverotukseen vaikuttavista lainsäädännön muutoksista", Verotus 1996, s. 151-162.

*Lindholm 2009*

Lindholm, T. Perintöverokirja, Helsinki 2009.

*Linnakangas 2008*

Linnakangas, E. Lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle 27.5.2008.

*Maa- ja metsätalousministeriö 2008*

Maa- ja metsätalousministeriön lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, valtiovarainministeriön vero-osastolle 25.2.2008.

*Maa- ja metsätalousministeriön julkaisuja 3/2008*

Kansallinen metsäohjelma 2015. Lisää hyvinvointia monimuotoisista metsistä. Valtioneuvoston periaatepäätös. Maa- ja metsätalousministeriön julkaisuja 3/2008.

*Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistio 2012:1*

Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen. Työryhmän loppuraportti. Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistio 2012:1.

*Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistio 2011:3*

Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen. Työryhmän kannanotot. Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistio 2011:3, osa 1.

*Maa- ja metsätaloustuottajain keskusliitto MTK ry 2008*

Maa- ja metsätaloustuottajain keskusliitto MTK ry:n lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, valtiovarainministeriön vero-osastolle 25.2.2008.

*Maatalousyrittäjien eläkelaitos 2008*

Maatalousyrittäjien eläkelaitoksen lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, valtiovarainministeriön vero-osastolle 25.2.2008.

*Mattila 1984*

Mattila, P. K. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa: erityisesti silmällä pitäen kiinteää omaisuutta ja yritysvarallisuutta, Helsinki 1984.

*Mattila 2008a*

Mattila, P. K. Lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle 28.5.2008.

*Mattila 2008b*

Mattila, P. K. Lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta valtiovarainministeriön vero-osastolle 21.2.2008.

*Metsäntutkimuslaitos 2008*

Metsäntutkimuslaitoksen lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, valtiovarainministeriön vero-osastolle 6.3.2008.

*Metsäteollisuus ry 2008*

Metsäteollisuus ry:n lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, valtiovarainministeriön vero-osastolle 29.2.2008.

*Metsätilastollinen vuosikirja 2012*

Metsätilastollinen vuosikirja 2012. Suomen virallinen tilasto (SVT), maa-, metsä- ja kalatalous. Metsäntutkimuslaitos. Sastamala 2012

*Määttä 2007*

Määttä, K. Veropolitiikka : teoria ja käytäntö, Helsinki 2007.

*Mäenpää 2008*

Mäenpää, O. Lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain



sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, eduskunnan perustuslakivaliokunnalle 30.5.2008.

*Niskakangas 2008*

Niskakangas, H. Lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, eduskunnan valtiovarainvaliokunnalle 20.5.2008.

*Oikeusministeriö 2008*

Oikeusministeriön lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, eduskunnan perustuslakivaliokunnalle 28.5.2008.

*Ojanen 2011*

Ojanen, T. Lausunto metsätilan sukupolvenvaihdoksen verohuojennuksista perustuslain näkökulmasta, julkaisussa Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen. Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistio 2011:3, osa 2, s. 49-66.

*Ojanen – Scheinin 2011*

Ojanen, T. – Scheinin, M. teoksessa Hallberg, P., Karapuu, H., Ojanen, T., Scheinin, M., Tuori, K. & Viljanen, V. Perusoikeudet, Helsinki 2011.

*Ossa 2007*

Ossa, J. Perinnön ja lahjan verokohtelu, Helsinki 2007.

*Palokallio 2013*

Palokallio, J. Metsänomistajien ikääntyminen vähentää kiinnostusta puukauppaan. Maaseudun tulevaisuus 20.3.2013

*Penttilä 1997*

Penttilä, S. "Yritysvarallisuuden perintö- ja lahjaverotuksesta erityisesti PerVL 63a §:n soveltamisedellytyksiä silmällä pitäen", Verotus 1997, s. 320-329.

*Penttilä 2008a*

Penttilä, S. Lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojao-ostolle 28.5.2008.

*Penttilä 2008b*

Penttilä, S. Lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, valtiovarainministeriön vero-osastolle 21.2.2008.

*Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan välimietintö 1978*

Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan kirje valtiovarainministeriölle 31.10.1978, ehdotus varojen arvostusta, veroasteikkoja ja vähennyksiä sekä sukupolvenvaihdosta koskeviksi säännöksiksi perintö- ja lahjaverotuksessa. Helsinki 1978.

*Puronen 2011*

Puronen, P. Perintö- ja lahjaverotus, Helsinki 2011.

*Puronen 1990*

Puronen, P. Lahjaverotuksen ala – oikeustieteellinen tutkimus, Helsinki 1990.

*Pyykkönen 1998*

Pyykkönen, P. Sukupolvenvaihdosten vaihtoehdot maataloudessa, Pellervon taloudellinen tutkimuslaitos, Helsinki 1998.

*Pyykkönen 2001*

Pyykkönen, P. Sukupolvenvaihdokset ja tilanpidon kehittäminen, Pellervon taloudellinen tutkimuslaitos, Helsinki 2001.

*Pääkaupunkiseudun Metsänomistajat ry 2008*

Pääkaupunkiseudun Metsänomistajat ry:n lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, valtiovarainministeriön vero-osastolle 28.2.2008.

*Räbinä 2011*

Räbinä, T. Maa- ja metsätalouden jatkaminen perintö- ja lahjaverolain 55 §:n sukupolvenvaihdosluovutusta koskevassa säännöksessä. Oikeustapauskommentti KHO 2010:56, Verotus 3/2011, s. 255-265.

*Suomen Veroasiantuntijat ry 2008*

Suomen Veroasiantuntijat ry:n lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, valtiovarainministeriön vero-osastolle 25.2.2008.

*Tuori 2011*

Tuori, K. Lausunto metsätilan sukupolvenvaihdoksen verohuojennuksista perustuslain näkökulmasta, julkaisussa Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen. Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistio 2011:3, osa 2, s. 39-48.

*Urpilainen 2010*

Urpilainen, M. Sukupolvenvaihdoshuojennukseen oikeuttava maatila. Kommentoituja oikeustapauksia korkeimmasta oikeudesta, Oikeustieto, 5/2010, s. 4-7.

*Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4*

Sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverotyöryhmän muistio, valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4.

*Valtiovarainministeriön julkaisuja 51/2010*

Verotuksen kehittämistyöryhmän loppuraportti, valtiovarainministeriön julkaisuja 51/2010.

*Verohallinnon ohje 15.5.2013*

Verohallinnon ohje yrityksen sukupolvenvaihdoksen verotuksesta 15.5.2013 Dnro A67/200/2013.

*Verohallinnon ohje 4.12.2012*

Verohallinnon ohje varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa 4.12.2012 Dnro A132/200/2012.

*Verohallinnon ohje 2.10.2009*

Verohallinnon ohje varojen arvostamisesta perintö ja lahjaverotuksessa 2.10.2009  
Dnro 746/36/2009.

*Verohallitus 2008*

Verohallituksen lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, valtiovarainministeriön vero-osastolle 26.2.2008.

*Veronmaksajain keskusliitto 2008*

Veronmaksajain keskusliiton lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, valtiovarainministeriön vero-osastolle 25.2.2008.

*Viljanen 2008*

Viljanen, V-P. Lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta, eduskunnan perustuslakivaliokunnalle 30.5.2008.

## **Virallislähteet**

*EV 107/1995 vp.* Eduskunnan vastaus hallituksen esitykseen HE 68/1995 vp laiksi perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta.

*HE 290/1978 vp.* Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta.

*HE 309/1993 vp.* Hallituksen esitys eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

*HE 104/2000 vp.* Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 57 §:n muuttamisesta.

*HE 84/2004 vp.* Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta.

*HE 53/2008 luonnos.* Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta.

*HE 53/2008 valtiovarainministeriön vero-osaston luonnos.* Valtiovarainministeriön vero-osaston luonnos hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta.

*PeVL 1/1981 vp.* Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä 149/1980 laiksi perintökaaren muuttamisesta.

*PeVL 19/1997 vp.* Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä 85/1997 laiksi kotitalousten väliaikaisesta verotuesta ja hallituksen esityksestä 90/1997 laiksi kotitalousten väliaikaisesta tukijärjestelmästä.

*PeVL 58/2001 vp.* Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä 212/2001 laiksi lukiolain 18 §:n muuttamisesta.

*PeVL 70/2002 vp.* Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä 205/2002 laeiksi perusopetuslain, lukiolain, ammatillisesta koulutuksesta annetun lain sekä ammatillisesta aikuiskoulutuksesta annetun lain 11 ja 16 §:n muuttamisesta.

*PeVL 18/2006 vp.* Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä 34/2006 laeiksi maatalouden harjoittamisesta luopumisen tukemisesta ja luopumisjärjestelmiä koskevien lakien muuttamisesta.

*PeVL 25/2006 vp.* Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä 3/2006 laeiksi hedelmöityshoidoista ja isyyslain muuttamisesta.

*PeVL \*/2008 vp.* Perustuslakivaliokunnan julkaisematon lausunto hallituksen esityksestä 53/2008 laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta.

## **Internet-lähteet**

### *Maatalousyrittäjien eläkelaitos*

Verkossa

[http://www.mela.fi/sites/default/files/tiedostot/tietoa\\_melasta/melan\\_vuosi\\_lukuina\\_2012\\_0.pdf](http://www.mela.fi/sites/default/files/tiedostot/tietoa_melasta/melan_vuosi_lukuina_2012_0.pdf) [Luettu 31.5.2013].

Verkossa <http://www.mela.fi/Vakuutusturva/MYEL-elakevakuutus> [Luettu 20.3.2013].

### *Kuluttajahintaindeksi 2012*

Kuluttajahintaindeksi 2012. Rahanarvonkerroin 1860-2012. Suomen virallinen tilasto (SVT). Tilastokeskus. Helsinki. 2012. Verkossa

[http://www.stat.fi/til/khi/2012/khi\\_2012\\_2013-01-15\\_tau\\_001.html](http://www.stat.fi/til/khi/2012/khi_2012_2013-01-15_tau_001.html) [Luettu 22.5.2013].

## **Oikeuskäytäntö**

### **Korkein hallinto-oikeus**

KHO 17.2.1983/571

KHO 1983 B II 618

KHO 2.12.1985/5576

KHO 1986 B II 598

KHO 1986 B II 600

KHO 1987 B 632

KHO 1988 B 597

KHO 5.1.1989 T 23

KHO 5.1.1989/24

KHO 6.6.1989/1960

KHO 1990 B 580

KHO 1991 B 564

KHO 1994 B 560

KHO 8.11.1996/4388

KHO 31.12.1996/4049

KHO 13.7.1998/1305

KHO 2000:69

KHO 1.7.2004 T 1629

KHO 21.6.2005 T 1554

KHO 5.5.2006 T 1100

KHO 24.5.2007 T 1396

KHO 1.10.2007/2474

KHO 7.7.2009/1741

KHO 13.8.2009 T 1937

KHO 31.12.2009 T 3756

KHO 2010:56

KHO 2011:1

### **Hallinto-oikeudet**

Keski-Suomen LO 2.2.1990 taltio 98

Hämeenlinnan HAO 7.12.2000 00/552/1

Kuopion HAO 12.9.2001 01/0396/3

Kuopion HAO 3.12.2001 01/0782//1

Vaasan HAO 27.02.2009 09/0099/2

## Lyhenteet

ArvostamisL	Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 1142/2005
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968
HE	Hallituksen esitys
HAO	Hallinto-oikeus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
LO	Lääninoikeus
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki 543/1967
MYEL	Maatalousyrittäjän eläkelaki 1280/2006
PerVL	Perintö- ja lahjaverolaki 378/1940
PK	Perintökaari 40/1965
SVT	Suomen virallinen tilasto
VeronkantoL	Veronkantolaki 609/2005
VvMA veronkannosta	Valtiovarainministeriön asetus veronkannosta 747/2005
VVL	Varallisuusverolaki 1537/1992 kumottu

# 1 Johdanto

## 1.1 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen taustaa

Verotuksen jatkuva kiristyminen 1970-luvulla aiheutti sen, että yksityisten maataloudenharjoittajien asemaan ja varsinkin niiden verorasitukseen alettiin kiinnittää huomiota.<sup>1</sup> Perintö- ja lahjaverolain kokonaisuudistusta varten jo vuonna 1970 asetettu perintöverotoimikunta totesi mietinnössään, että korkeasta perintöverosta voi aiheutua kohtuuttomia ja taloudellisia haittoja varsinkin perheviljelmille, koska perintövero tällöin tekee näiden perintönä tai ennakkoperintönä tapahtuvan siirtymisen hyvin vaikeaksi.<sup>2</sup> 1970-luvun lopussa perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksia suunniteltaessa maatalousyritysten sukupolvenvaihdokset ovatkin alun perin olleet etusijalla.<sup>3</sup>

Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdosta koskevaa huojennussäännöstä on vuosittain sovellettu arvion mukaan vajaassa kahdessa tuhannessa tapauksessa. Huojennusta on sovellettu useammin maatalojen kuin muiden yritysten sukupolvenvaihdoksiin<sup>4</sup> ja vuosina 1991 ja 1992 tehdyn tutkimuksen<sup>5</sup> mukaan 84 prosentissa tapauksista huojennussäännöksiä sovellettiin maatalon luovutuksiin. Sitten EU-jäsenyyden aikana maatalojen sukupolvenvaihdosten määrä on vakiintunut vajaaseen tuhanteen sukupolvenvaihdokseen vuodessa.<sup>6</sup> Maanviljelijöiden sopeutuminen EU-jäsenyyteen sekä sukupolvenvaihdosten helpottuminen ovat aiheuttaneet esimerkiksi sen, että maanviljelijämetsänomistajien ja metsätilanomistajien keski-ikä on muuttunut. Vielä 1990-luvun alussa metsätilanomistajat olivat hieman maanviljelijämetsänomistajia nuorempia, mutta nykyään metsätilanomistajien keski-ikä on lähes kymmenen vuotta maanviljelijämetsänomistajia korkeampi.<sup>7</sup>

Metsänomistajien ikä sekä metsätilojen pinta-ala vaikuttavat eniten kotimaisen puun tarjontaan. Sen takia metsätilat tulisi siirtää nuorien omistukseen nykyistä aikaisemmin, ja

---

<sup>1</sup> Andersson 1980, s. 109.

<sup>2</sup> Komiteamietintö 1973:107, s. 71. Toimikunta ei kuitenkaan pitänyt perintöveron määrään vaikuttavia helpotuksia Suomessa tarpeellisina. Mietintö ei johtanut perintö- ja lahjaverolain kokonaisuudistukseen.

<sup>3</sup> Lindgren 1996, s. 151.

<sup>4</sup> HE 84/2004 vp, s. 4.

<sup>5</sup> Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 5.

<sup>6</sup> Pyykkönen 2001, s. 3-4. Kattavin arvio sukupolvenvaihdosten kokonaismäärästä voidaan tehdä Maatalousyrittäjien eläkelaitoksen (Melan) tilastojen perusteella. Melassa tehdyn arvion mukaan noin 45 prosenttia uusien vakuutusten määrästä johtuu tilan hankinnasta. Melan mukaan vuonna 2012 maatalousyrittäjien uusia MYEL-vakuutuksia alkoi 2 229. Vuonna 2012 maatalon sukupolvenvaihdoksia tehtiin siis noin tuhat. Verkossa [http://www.mela.fi/sites/default/files/tiedostot/tietoa\\_melasta/melan\\_vuosi\\_lukuina\\_2012\\_0.pdf](http://www.mela.fi/sites/default/files/tiedostot/tietoa_melasta/melan_vuosi_lukuina_2012_0.pdf) [Luettu 31.5.2013].

<sup>7</sup> Hänninen Leppänen 2011, s. 68-69.

tilojen keskipinta-alaa tulisi määrätietoisesti kasvattaa.<sup>8</sup> Päätäjien metsäakatemiassakin on todettu, että tehokkain keino metsänomistajien ikärakenteen muuttamiseen ja metsätilojen rakenteen parantamiseen olisi metsätilojen sukupolvenvaihdoksen huojentaminen.<sup>9</sup> Tutkimusten mukaan perintö- ja lahjaveron huojennus aktiivisille metsätiloille vaikuttaisi myönteisesti myös valtiontalouteen.<sup>10</sup>

Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennussäännös on yksi vaikeaselkoisimmista säännöksistä monimutkaisen kirjoitusasun ja suppeiden esitöiden vuoksi. Sääntelyn puutteita osoittaa erityisesti se, että uutta merkittävää oikeuskäytäntöä syntyy vieläkin, vaikka säännökset ovat olleet peruslähtökohdiltaan muuttumattomina voimassa jo 30 vuoden ajan.<sup>11</sup> Muutoksia säännöksiin on ehdotettu melkein heti niiden säätämisen jälkeen, mutta silti ne ovat säilyneet olennaisilta osin samanlaisina koko voimassaolon ajan.

## 1.2 Kysymyksenasettelu ja rajaus

Tässä työssä tarkastelun kohteena on kysymys siitä, minkälaiseksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:n soveltaminen on muodostunut, kun lain esitöistä on saatu vain vähän tukea laintulkintaan. Sen lisäksi perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennusta on tarkasteltu yhdenvertaisuuden näkökulmasta. Yhdenvertaisuustarkastelu on laajennettu myös koskemaan tilanteita, joissa sukupolvenvaihdoshuojennusta on sovellettu maataloihin, joissa suurin osa tilasta on metsää ja joissa maatalouden harjoittamista on jatkettu vain, jotta huojennus saataisiin koko tilalle. Tällaisten tilanteiden kohdalla onkin kysytty, voisiko perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulottaa koskemaan myös puhtaita metsätiloja, jotta voitaisiin toteuttaa myös metsäpoliittisia tavoitteita.

Säännösten soveltamisen ja tulkinnan ymmärtämiseksi ensin on käyty läpi perintö- ja lahjaverolain huojennussäännösten edellytykset sekä niihin olennaisesti liittyvää oikeuskäytäntöä koko säännösten voimassaoloajalta 1980-luvulta lähtien. Maatilan sukupolvenvaihdoshuojennussäännösten suhdetta perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuussäännökseen on tarkasteltu erityisesti saman perinnönjättäjän perillisten välillä, mutta myös erilaisia jäämistöjä perivien perillisten välisiä yhdenvertaisuusnäkökohtia on otettu huomioon. Yhdenvertaisuuskysymystä on lähestytty kahdesta suunnasta. Ensinnäkin on tutkittu, asettaako huojen-

---

<sup>8</sup> Hakkarainen – Järvinen 2012.

<sup>9</sup> Palokallio 2013. Katso myös Hakkarainen – Järvinen 2012. Omistajakunnan nuorentumista voitaisiin vauhdittaa ulottamalla sukupolvenvaihdosten verohuojennukset myös metsäkiinteistöihin.

<sup>10</sup> Hakkarainen – Järvinen 2012.

<sup>11</sup> Rabinä 2011, s. 256. Säännösten vaikeaselkoisuutta arvosteltiin jo heti niiden voimaantultua. Katso Arvela 1980, s. 33 ja Andersson 1980, s. 132.



nus maatalanperijät muita perillisiä edullisempaan asemaan. Sen lisäksi on selvitetty, onko sukupolvenvaihdoshuojennukselle olemassa sellainen yhteiskunnallisesti hyväksyttävä peruste, joka oikeuttaa yhdenvertaisuudesta poikkeamisen. Koska sukupolvenvaihdoshuojennuksesta säädettäessä yhdenvertaisuusnäkökohtiin ei juuri ole kiinnitetty huomiota, yhdenvertaisuuden kannalta merkityksellisimmät lähteet ovat peruutetun hallituksen esityksen 53/2008 esityöt ja siitä annetut lausunnot.<sup>12</sup>

Tämä tutkimus on rajattu koskemaan vain maatalojen sukupolvenvaihdoksia, joten yritysten sukupolvenvaihdoksia koskevia säännöksiä ja soveltamiskäytäntöä on tarkasteltu vain siinä määrin, kuin se on ollut maatalojen kannalta olennaista. Tarkastelussa on erityisesti keskitytty perintö- ja lahjaverolain 55 §:n edellytyksiin, mutta muitakin huojuennukseen liittyviä erityispiirteitä on käyty läpi. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen tarkastelu yhdenvertaisuuden näkökulmasta on tässä rajattu vain Suomen perustuslain yhdenvertaisuussäännökseen, vaikka yhdenvertaisuudesta säädetään myös kansainvälisissä ihmisoikeussopimuksissa. Metsäpoliittisten tavoitteiden toteuttamisen kannalta on tarkasteltu nimenomaan vain sukupolvenvaihdoshuojennuksen vaikutuksia, eikä muihin metsätilakoon ja rakenteen kehittämiseksi annettuihin ehdotuksiin ole otettu kantaa.

---

<sup>12</sup> HE 53/2008 luonnos. Peruutetussa hallituksen esityksessä 53/2008 huojuennussäännöstä ehdotettiin muutettavaksi siten, että huojuennus sidottaisiin 20 prosenttiin arvostamislain mukaisesta vertailuarvosta nykyisen 40 prosentin sijaan. Esitöissä ja lausunnoissa käsiteltiin paljon yritysten sukupolvenvaihdoksiin liittyviä näkökohtia.

## 2 Perintö- ja lahjaverolain mukainen sukupolvenvaihdoshuojennus

### 2.1 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen tavoitteet

#### 2.1.1 Maatilan sukupolvenvaihdoksen perintö- ja lahjaverotus ilman huojennusta

Sukupolvenvaihdoksella tarkoitetaan yleensä maatilan siirtämistä samaan perhepiiriin kuuluvalla henkilöllä siinä tarkoituksessa, että henkilö jatkaa maatilatalouden harjoittamista tilalla. Maatila voidaan siirtää jatkajalle omistajan elinaikana kaupalla, lahjanluonteisella kaupalla tai kokonaan lahjana. Omistajan kuoltua maatila siirtyy tilanpidonjatkajalle perintönä. Jos kyse on vastikkeettomasta saannosta, eli lahjasta tai perinnöstä, luovutusta verotetaan perintö- ja lahjaverolain (PerVL 378/1940) mukaisesti.

Vaikka perintö- ja lahjaverotuksen poistamisesta onkin keskusteltu, Suomessa on vielä päädytty säilyttämään se ennallaan. Yhtäältä perintö- ja lahjaveron tuotto on sen verran suuri, että sen poistaminen kokonaan olisi hankalaa<sup>13</sup>, mutta toisaalta koko verotuotossa sen merkitys on kuitenkin suhteellisen vähäinen<sup>14</sup>. Perintöverolle ei voida esittää yhtä ainoaa perustelua, vaan sen oikeutus perustuu moniin syihin. Lahjaverotusta voi sen sijaan perustella yksinkertaisesti sillä, että se tarvitaan perintöveron täydentäjäksi. Ilman lahjaveroa perintöveron kiertäminen olisi liian helppoa siirtämällä omaisuutta perinnön sijaan lahjoituksin.<sup>15</sup> Perintö- ja lahjaverotus on osa muuta verojärjestelmää, ja jos perintö- ja lahjaverotus poistettaisiin, niistä muodostuvat tulot olisi vastaisuudessa saatava jostain muualta.<sup>16</sup> Toisaalta perintö- ja lahjaverotusta on perusteltu myös jakopoliittisella tavoitteella, jonka mukaan verotuksen olisi tarkoitus tasoittaa varallisuuseroja.<sup>17</sup> Lisäksi perintö- ja lahjaverolla on fiskaalinen merkitys eli sen tarkoituksena on varojen hankkiminen julkisyhteisön menojen kattamiseksi.

Perinnön tai lahjan katsotaan lisäävän kansalaisten veronmaksukykyä, mikä oikeuttaa perintöjen ja lahjojen verottamisen. Perintö ja lahja ovat vastikkeettomia saantoja, jotka parantavat saajan taloudellista asemaa, ja siksi niistä määrätään maksettavaksi veroja. Perintö- tai lahjaverotus kohdistuu kuitenkin myös sellaisiin saantoihin, jotka eivät paranna saajan

---

<sup>13</sup> Määttä 2007, s. 31.

<sup>14</sup> Puronen 2011, s. 9.

<sup>15</sup> Määttä 2007, s. 30.

<sup>16</sup> Ossa 2007, s. 8.

<sup>17</sup> Valtiovarainministeriön julkaisuja 51/2010, s. 198.

veronmaksukykyä.<sup>18</sup> Tällaisia ovat esimerkiksi maatilojen tai yritysten sukupolvenvaihdokset.<sup>19</sup> Veronmaksukykyperiaatteeseen perustuen Suomessa perintövero kohdistuu erikseen jokaisen perintöosuuteen. Perintöä ei siis veroteta jäämistökohtaisesti, kuten joissakin maissa, vaan verotus kohdistuu siihen osuuteen, jonka kukin perillinen on saanut jäämistöstä. Veron määrä riippuu perintöosuuden arvosta, eikä siihen vaikuta omaisuuden laatu. Sukupolvenvaihdoksen kautta maatilain perintöosuuteensa saanut perillinen on siis muiden perillisten tavoin perintöverovelvollinen, vaikka perintöosuuteen kuuluisi pelkästään maatilavarallisuutta.

Valtiolle on suoritettava perintö- tai lahjaveroa perintönä, testamentilla tai lahjana saadusta omaisuudesta. Perintö- tai lahjaveroa on suoritettava PerVL 4 §:n mukaan Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta. Maatilan perimiseen tai lahjoitukseen sovelletaan siis perintö- ja lahjaverolakia. Perintöverovelvollisuuden syntymisestä säädetään perintö- ja lahjaverolain 5 §:ssä siten, että velvollisuus suorittaa perintöveroa alkaa perillisen ja testamentinsaajan osalta perinnönjättäjän kuolemasta. PerVL 20 §:n mukaan lahjaverovelvollisuus puolestaan alkaa, kun lahjansaaja on saanut lahjan haltuunsa. Haltuunotolla tarkoitetaan lahjoituksen täyttymistä siten, että sen oikeusvaikutukset tulevat voimaan myös suhteessa kolmanteen. Lahjaverovelkasuhteen alkamisen kannalta edellytetään myös, että lahjansajalla on tieto hänen hyväkseen tulevasta lahjasta.<sup>20</sup>

Perintö- ja lahjaveron määrään vaikuttaa perinnön tai lahjan arvon lisäksi luovutuksen osapuolten välinen sukulaisuus- tai lankoussuhde. Ensimmäiseen (I) veroluokkaan, kuuluvat PerVL 11 §:n mukaan aviopuoliso, suoraan ylenevässä tai alenevassa polvessa oleva perillinen, aviopuolison suoraan alenevassa polvessa oleva perillinen sekä perinnönjättäjän kihlakumppani tai avopuoliso. Edellä mainittujen sukulaisten osalta perintö- ja lahjaverotukseen sovelletaan toista veroluokkaa alemmaa veroasteikkoa. Toiseen (II) veroluokkaan kuuluvat puolestaan muut sukulaiset ja vieraat, ja heidän saantoihinsa sovelletaan korotettua veroasteikkoa. PerVL 14 §:n mukaan perintöveroa ei kuitenkaan ole suoritettava, jos perintö on alle 20 000 euroa, ja lahjaverovelvollisuus syntyy, kun lahjan arvo on vähintään 4 000 euroa.

---

<sup>18</sup> Katso myös Komiteamietintö 1980:16, s. 7. Perittyjen varojen veronmaksukykyä lisäävää vaikutusta arvioitaessa tulisi ottaa huomioon varojen laatu.

<sup>19</sup> Ossa 2007, s. 8.

<sup>20</sup> Puronen 2011, s. 357 ja 360.

PerVL 9.1 §:n mukaan perintö- ja lahjaverotuksessa varat arvostetaan kuolin- tai lahjoitus- hetken mukaiseen käypään arvoon. Käyvällä arvolla tarkoitetaan omaisuuden todennäköis- tä luovutushintaa.<sup>21</sup> Käyvän arvon määrittäminen aiheuttaa usein ongelmia. Koska omai- suuden myyntihinta osoittaa parhaiten varallisuuden käyvän arvon, myyntihintaa käytetään perintö- ja lahjaverotuksessa oletusarvona aina, kun se on todettavissa lähiaikoina tapahtu- neesta vastikkeellisesta luovutuksesta.<sup>22</sup> Jos vastikkeellisia luovutuksia ei ole tapahtunut verovelvollisuuden alkuaikoina, käyvän arvon määrittämisessä hyödynnetään Verohallin- non 2.10.2009 antamaa ohjetta varojen arvostamisesta perintö- ja lahjaverotuksessa.<sup>23</sup> Oh- jeesta löytyvät arvonmäärittämisessä yleisesti käytettävät periaatteet sekä erilaiset arvon- määrittämenetelmät. Ohje ei muuttanut perintö- ja lahjaverolakia, vaan sen ensisijainen tavoite oli yhtenäistää valtakunnallisesti hajanaisia käytäntöjä varallisuuden arvostamisessa.<sup>24</sup> Ohjeen mukaan maatilakokonaisuuden arvo määritetään noudattamalla summa- arvomenetelmää. Se tarkoittaa sitä, että maatilaan sisältyvien eri varallisuuslajien, kuten metsä- ja maatalousmaan, asuin- ja tuotantorakennusten sekä koneiden ja kaluston, arvot määritetään erikseen ja lasketaan yhteen. Koska maatilakokonaisuuden käypä arvo on yleensä alempi kuin erikseen luovutettavien osien käyvät hinnat yhteensä, summa- arvomenetelmässä tehdään tilakokonaisuusalennus.<sup>25</sup>

Säännönmukaisessa perintö- ja lahjaverotuksessa sovellettavista maksuajoista säädetään veronkantolain (VeronkantoL 609/2005) 11 §:n mukaan valtiovarainministeriön veronkan- nosta antamalla asetuksella (VvMA veronkannosta 747/2005). VvMA 4 §:n mukaan perin- tö- ja lahjaverotus maksetaan kahdessa erässä. Koska asetuksen 1 §:n mukaan useammassa erässä kannettavat verot kannetaan samansuuruisina erinä, perintö- ja lahjaverotus maksetaan kahtena yhtä suurena eränä. Ensimmäinen erä on maksettava viimeistään sen kalenterikuu- kauden ensimmäisenä päivänä, joka alkaa lähinnä kolmen kuukauden kuluttua verotuksen toimittamispäivää seuraavan kalenterikuukauden alusta lukien. Toinen erä on puolestaan maksettava viimeistään sen kalenterikuukauden ensimmäisenä päivänä, joka alkaa lähinnä

---

<sup>21</sup> Katso myös Andersson 1980, s. 119. Käyvän arvon periaatteen soveltaminen perintöverotuksessa näkyy vahvistuneen useiden KHO:n päätösten perusteella. Katso lisäksi Mattila 1984. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa.

<sup>22</sup> Ossa 2007, s. 108.

<sup>23</sup> Verohallinnon ohje varojen arvostamisesta perintö ja lahjaverotuksessa 2.10.2009, jonka päivitetty versio Verohallinnon ohje varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa 4.12.2012 on voimassa 1.1.2013 alka- en toistaiseksi.

<sup>24</sup> Juusela – Tuominen 2010, s. 21.

<sup>25</sup> Aarnio – Kangas – Puroinen – Rabinä 2011, s. 171.

viiden kuukauden kuluttua verotuksen toimittamispäivää seuraavan kuukauden alusta.<sup>26</sup> Seuraava esimerkki havainnollistaa asiaa.

*Esimerkki: Perinnön määrä on 30 000 euroa, josta maksuunpannun perintöveron määrä on 800 euroa. Verotuksen toimittamispäivä on 18.1.2013. Ensimmäisen 400 euron maksuerän eräpäivä on 1.5.2013 ja toisen maksuerän 1.7.2013.*

### 2.1.2 Maatilan sukupolvenvaihdon perintö- ja lahjaverohuojennuksen tarkoitus

Verotuksen kiristyminen 1970-luvulla johti siihen, että edellytykset yksityisen yritystoiminnan harjoittamiselle kävivät yhä huonommiksi. Erityisesti sukupolvenvaihdon yhteydessä esiintyi ongelmia, koska varallisuuden siirtoa sukupolvelta toiselle verotettiin perintö- ja lahjaverotuksessa samoin kuin muitakin varallisuudensiirtoja.<sup>27</sup> Tästä aiheutui ongelmia yritystoiminnan ja maatilatalouden jatkamiselle. Voimassa oleva perintö- ja lahjaverolaki on säädetty vuonna 1940 ja maatilan, ja yrityksen sukupolvenvaihdosta koskevat säännökset lisättiin siihen vasta vuoden 1979 lainmuutoksilla. Valtiovarainministeriö asetti vuonna 1978 toimikunnan, jonka tehtävänä oli valmistella ehdotus perintö- ja lahjaverolain kokonaisuudistukseksi. Kiireellisenä osatehtävänä toimikunnalla oli valmistella ehdotus perintö- ja lahjaverolain omaisuuden arvostusperusteita koskevien ja muiden säännösten muuttamisesta siten, ettei maatilatalouden harjoittamisen jatkuvuus vaarannu maatilan siirtyessä perintönä tai lahjana toimintaa jatkavalle perilliselle. Osatehtävän suoritettuaan toimikunta jätti valtiovarainministeriölle 31.10.1978 päivätyn kirjeen, joka sisälsi ehdotuksen maatilan sukupolvenvaihdokseen liittyvistä säännöksistä.<sup>28</sup> Sukupolvenvaihdoshuojennuksen tavoitteena oli estää maatilatalouden harjoittamisen jatkuvuuden vaarantuminen maatilan siirtyessä perintönä tai lahjana toimintaa jatkavalle perilliselle tai lahjansaajalle.<sup>29</sup>

Hallituksen esityksessä 290/1978 perintö- ja lahjaveron osittaista poistamista ja maksuajan pidentämistä pidettiin riittävinä estämään kohtuuttomien veroseuraamusten synty sukupolvenvaihdostilanteissa. Perintö- ja lahjaverotusta pidettiin sen verran lievänä, etenkin I veroluokassa, että veron osittainen poistaminen ja maksuajan pidennys katsottiin riittäviksi

---

<sup>26</sup> Jos maksettavan perintö- ja lahjaveron määrä on kuitenkin pienempi kuin 500 euroa se maksetaan yhdellä kertaa ensimmäisen erän kannossa.

<sup>27</sup> Puronen 2011, s. 587.

<sup>28</sup> Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan välimietintö 1978.

<sup>29</sup> HE 290/1978 vp, s. 2.

toimiksi, sillä suurin osa sukupolvenvaihdoksista tapahtuu juuri I veroluokassa.<sup>30</sup> Maatilojen nopean rakennekehityksen ja tilakoon kasvun myötä tilojen sukupolvenvaihdoksissa jatkajille kohdistuva kustannusrasite on kuitenkin edelleen merkittävä. Kasvanut tilakoko tarkoittaa samalla sitä, että keskimääräinen jatkajien velkarasitus etenkin tilanpidon aloitusvaiheessa on viime vuosina kasvanut huomattavasti. Jotta tuotantotoiminnan ja tilojen kehittämisen jatkuvuus voitaisiin turvata, sukupolvenvaihdosten toteuttamisen edesauttaminen on yhä tärkeää.<sup>31</sup>

Lailla (318/1979) perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta säädettiin ensimmäistä kertaa perintö- ja lahjaverotuksessa sovellettavasta verohuojennuksesta maatilalan sukupolvenvaihdoksessa. Silloiseen perintö- ja lahjaverolakiin lisättiin 63a-c §:t, jotka vastaavat nykyisen lain 55-57 §:iä. Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen edellytysten täytyessä verotuksen toimittaminen ei perustu maatilalan käypään arvoon, vaan sen sijaan maatala arvostetaan 40 prosenttiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (Arvostamislaki 1142/2005) mukaisesta vertailuarvosta.

Käypää arvoa alemman vertailuarvon käyttäminen perintö- ja lahjaverotuksen perusteena, tuottaa huomattavasti pienemmän verorasituksen tilanpidonjatkajalle kuin normaali perintö- ja lahjaverotus. Verohuojennuksen soveltaminen estää sen, ettei maatilatalouden harjoittaminen vaarannu sukupolvenvaihdoksesta aiheutuvien verokustannusten vuoksi. Suurin osa maatilalan sukupolvenvaihdoksessa siirtyvästä omaisuudesta on kiinteää tai muuten kiinni maatalouden harjoittamisesta, niinpä suurien perintö- ja lahjaverojen maksaminen pakottaisi tilanpidonjatkajan realisoimaan omaisuuttaan tai ottamaan lainarahoitusta.<sup>32</sup> Lisäksi maatilalla tapahtuvan sukupolvenvaihdoksen jälkeen tilanpidonjatkajan on todennäköisesti tehtävä investointeja, joiden rahoittamista perintö- tai lahjaverotus hankaloittaisi.

Lainsäädäntöuudistus ei kohdannut suurta poliittista vastustusta, mutta eri etupiirien vaikutuksesta perintö- ja lahjaverolain normit laadittiin lopulta vaikeaselkoisiksi.<sup>33</sup> Osaksi vaikeaselkoisuus johtuu myös siitä, että huojennukselle haluttiin asettaa markkamääräinen

---

<sup>30</sup> HE 290/1978 vp, s. 3. Katso myös Andersson 1980, s. 110. Sukupolvenvaihdosproblematiikka on verotuksellisesti uusi ongelmaryhmä. Meidän maassamme tähän on suurena syynä perintöveron suhteellinen alhaisuus ensimmäisessä perintöveroluokassa.

<sup>31</sup> Maa- ja metsätalousministeriö 2008, s. 1.

<sup>32</sup> Pyykkönen 1998, s. 1. Sukupolvenvaihdokset ovat suurin yksittäinen tiloja velkaannuttava tekijä.

<sup>33</sup> Puronen 2011, s. 587. Katso myös Andersson 1980, s. 111. Meidän maassamme sukupolvenvaihdoskysymykset osoittautuivat ongelmaksi, joka voitiin saada nopeasti selvitetyksi, ja josta sen jälkeen syntyi jonkinlainen poliittinen yksimielisyys. Ehkä tähän myötävaikutti kysymyksen valtiontaloudellisesti vähäinen arvo.

alaraja.<sup>34</sup> 1980–1990-luvuilla perintö- ja lahjaverohuojennusnormien merkitys jäi vähäiseksi, juuri niiden epäselvän kieliasun vuoksi.<sup>35</sup> PerVL 55 §:n soveltamistapa alkoi vakiintua vasta tuomioistuimissa kehittyneen oikeuskäytännön myötä. Vero-oikeudelle tyypillisesti sukupolvenvaihdoshuojennuksen esityöt sisältävät niukasti tietoa mahdollisista tulkintakysymyksistä ja niiden ratkaisemisessa huomioon otettavista näkökohdista. Tämä johtuu vero-oikeudessa korostetusta legaliteettivaatimuksesta sekä oikeuspoliittisen pohdinnan suuresta roolista hallituksen esityksissä. Koska lainlaadinta-aineiston merkitystä huojennussäännösten tulkinnalle ei ole pidetty suurena, sääntelyn tulkintaan on jouduttu ottamaan usein kantaa oikeuskäytännössä.<sup>36</sup>

Huojennuksen tavoite estää maatalouden harjoittamisen vaarantuminen tilan siirtyessä sukupolvelta toiselle on ilmaistu siten, että epäselvässä tilanteessa se on omiaan johtamaan verovelvollisen kannalta myönteisen tulkintavaihtoehdon valintaan. Lisäksi säännöksen vaikeaselkoisuus aiheuttaa sen, että soveltamisedellytyksiä ei ole perusteltua tulkita niin, että tulkinta johtaisi yllättäviin oikeudenmenetyksiin. Nämä näkökohdat johtavat siihen, että PerVL 55 §:n tulkinnassa tulisi ottaa huomioon verovelvollisen suosimisen periaate. Toisaalta kyseessä on kuitenkin poikkeussäännös perintö- ja lahjaveron määräämistä koskevista pääsäännöistä, ja yleisten laintulkintaperiaatteiden mukaan poikkeussäännöksiä on tulkittava ahtaasti.<sup>37</sup>

## 2.2 Verohuojennuksen vaatiminen

*Perintö- ja lahjaverolaki 55 § 1 momentti*

*Perintö- tai lahjaverosta jätetään verovelvollisen Verohallinnolle ennen verotuksen toimittamista tekemästä pyynnöstä osa maksuunpanematta, jos:*

Perintöverotuksessa omaisuus arvostetaan lähtökohtaisesti käypään arvoon. Perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:issä säädetään huojennuksesta, joka voidaan myöntää, jos perintöön tai lahjaan sisältyy maatila tai osa siitä. Maksuhuojennuksen tarkoituksena on estää se, ettei veron maksaminen vaarantaisi maa- ja metsätalouden jatkuvuutta tai työpaikkojen säilyvyyttä.

---

<sup>34</sup> Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 17.

<sup>35</sup> Puronen 2011, s. 587-588. Sukupolvenvaihdossäännösten tulkinta on koettu myös Verohallinnossa vaikeaksi. Säännösten sisällöstä on kuitenkin kirjoitettu vuosien aikana melko paljon, ja tällä hetkellä tilanne on ilmeisesti tyydyttävä. Katso myös Arvela 1980, s. 33.

<sup>36</sup> Penttilä 1997, s. 322.

<sup>37</sup> Penttilä 1997, s. 323.

Verovelvollisen pyynnöstä voidaan myöntää maksuhojennus, jolloin koko vero tai osa siitä jätetään maksuunpanematta. Sen lisäksi verovelvollinen voi pyytää maksuajan pidentämistä. PerVL 55 §:ssä säädetään maksuhojennuksen soveltamisen edellytyksistä. Ensinnäkin perintöön tai lahjaan on sisällyttävä maatila tai sen osa. Toiseksi verovelvollisen tulee jatkaa perintönä tai lahjaksi saaduilla varoilla maatalouden harjoittamista kyseisellä tilalla. Kolmanneksi maatilasta määrätyn perintö- tai lahjaveron suhteellinen osuus tulee olla vähintään 850 euroa. Maksuajan pidentämiseen vaaditut edellytykset ovat määrätyn veron määrää lukuun ottamatta samat, ja niistä säädetään PerVL 56 §:ssä.

Verohuojennuksen saaminen sukupolvenvaihdostilanteessa edellyttää aina verovelvollisen vaatimusta huojennuksen soveltamisesta. Nimenomainen vaatimus verohuojennuksen soveltamisesta on tehtävä verovelvolliskohtaisesti. Jos perillisiä tai lahjansaajia on useita, heidän on jokaisen henkilökohtaisesti vaadittava perintö- ja lahjaverolain mukaisen huojennuksen soveltamista. Vaikka kyse on nimenomaan sukupolvenvaihdoshuojennuksesta, huojennukseen oikeutettuja verovelvollisia ei ole rajoitettu sukulaisuussuhteen perusteella. Huojennus voidaan myöntää perilliselle tai vieraalle maatilansaajalle.<sup>38</sup>

Verohuojennusta ja maksuajan pidentämistä on vaadittava ennen verotuksen toimittamista. Tapauksessa KHO 1986 II 598 katsottiin, ettei verohuojennusvaatimusta voinut esittää enää lääninoikeudessa, koska perintöverotus oli jo toimitettu. Toisaalta huojennuspyynnön voi esittää niin kauan kuin verotus on keskeneräinen riippumatta siitä, miksi verotus on viivästynyt. Vaikka verotuksen viivästyminen johtuisi verovelvollisen laiminlyönnistä, mahdollisuus pyynnön esittämiseen säilyy verotuksen toimittamiseen asti.<sup>39</sup> Veronmaksajain Keskusliitto on kuitenkin kyseenalaistanut vaatimuksen huojennuspyynnön esittämisestä ennen verotuksen toimittamista. Lausunnossaan hallituksen esityksestä 53/2008 se on todennut, että vaatimus voi johtaa tarkoituksettomiin oikeudenmenetyksiin. Sen sijaan verotuksen jälkikäteinen oikaiseminen huojennuspyynnön mukaiseksi ei aiheuttaisi erityisiä ongelmia, sillä perintö- ja lahjaverotuksen muutoksenhakuajana eli viisi vuotta verotuksen toimittamisesta merkitykselliset tiedot ovat tallella ja jatkamisen toteutuminen voi olla jopa helpommin todettavissa kuin verotusta ensi kertaa toimitettaessa. Välttämättä koko perintöverotuksen toimittamisen lykkääminen ei olisi tarkoituksenmukaista, vaan ainoas-

---

<sup>38</sup> Aarnio – Kangas – Puroinen – Rabinä 2011, s. 268.

<sup>39</sup> Juusela – Tuominen 2010, s. 129.



taan huojennusvaatimus voitaisiin käsitellä myöhemmin, kun tilanpidonjatkaja on selvinyt perinnönjaon seurauksena tai muutoin.<sup>40</sup>

Perintö- ja lahjaverolain 25.3 §:n mukaan Verohallinto voi lykätä perintöverotuksen toimitamista enintään vuodella perukirjan jättämisestä, jos lykkäykselle esitetään painavia syitä. Tällaisena syynä on mainittu perinnönjaon toimittaminen pesässä, johon sisältyvän maatalan toimintaa jatketaan kuolinpesän tai sen osakkaiden lukuun. Lykkäysmahdollisuus on otettu lakiin niitä tapauksia varten, joissa toiminnan jatkamista ei voida selvittää siinä ajassa, joka on säädetty perukirjan jättämiselle.<sup>41</sup> Lykkäyksen myöntäminen on kuitenkin veroviranomaisen harkittavissa, eikä verovelvollisella ole siihen laillista oikeutta. Koska ennen perinnönjaon tosiasiallista toimittamista on kuitenkin vaikea sanoa, miten omaisuus tulevaisuudessa jaetaan, selvitykselle ei käytännössä ole asetettu suuria vaatimuksia, vaan lykkäys yleensä myönnetään.<sup>42</sup>

Verohuojennusta koskeva pyyntö tulee tehdä kirjallisena, mutta muita muotovaatimuksia siihen ei liity.<sup>43</sup> Tarkoitusta varten ei ole olemassa Verohallinnon vahvistamaa lomaketta, mutta hakemuksesta on käytävä ilmi huojennusvaatimus ja hakijan on allekirjoitettava se.<sup>44</sup> Usein vaatimuksen voi kirjata jo perukirjaan tai lahjaveroilmoitukseen, taikka sen voi toimittaa verotoimistoon niiden liitteenä. Nimenomainen pyyntö verohuojennuksen soveltamisesta ja maksuajan pidentämisestä on useimmiten tarkoituksenmukaisin, mutta tapauksessa KHO 1987 B 632 perukirjaan merkittyä pyyntöä maksaa perintövero mahdollisimman pitkällä maksuajalla tulkittiin laveasti. Perukirjan maksuaikapyynnön katsottiin tarkoittavan myös pyyntöä veron maksuunpanematta jättämisestä. Laveaan tulkintaan päädyttiin, koska perukirjaan otettua merkintää oli pidettävä tulkinnanvaraisena, mutta verovelvollista ei ollut pyydetty tarkentamaan vaatimustaan. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta on merkittävää, että hänelle varataan mahdollisuus lisäselvityksen antamiseen ja tulkin-

---

<sup>40</sup> Veronmaksajain keskusliitto 2008, s. 1. Katso myös Suomen Veroasiantuntijat ry 2008, s. 2. Tämä vaatimus tulisi poistaa ja asettaa vaatimus, että tietyn ajan kuluttua tulee tehdä huojennusvaatimus. Katso myös Kuopion HaO 3.12.2001 01/0782//1. Ratkaistavana oli kysymys siitä, voidaanko verotuksen toimittamisen jälkeen esitetyn vaatimuksen johdosta PerVL:n mukaista huojennusta enää myöntää. Verotoimisto oli oikeasuvaatimuksen johdosta oikaissut perintöverotusta siten, että huojennus oli poistettu toisen perillisen osalta ja myönnetty toiselle perilliselle. Maatalouden jatkaja oli selvinnyt vasta perinnönjaossa, joka oli toimitettu runsaan kuukauden kuluttua perintöverotuksesta. Hallinto-oikeus katsoi, että verohuojennus oli voitu myöntää osakkaalle.

<sup>41</sup> HE 290/1978 vp, s. 6.

<sup>42</sup> Puroinen 2011, s. 402. Lykkäysmahdollisuus kytkeytyy ensisijaisesti PerVL 55-57 §:iin, mutta lykkäyssyyt voivat olla muunkinlaiset.

<sup>43</sup> Immonen – Lindgren 2009, s. 150.

<sup>44</sup> Aarnio – Kangas – Puroinen – Rabinä 2011, s. 267.

nanvaraisen pyyntönsä yksilöimiseen.<sup>45</sup> Kun kyseessä on niinkin vaikeaselkoinen säännös kuin PerVL 55 §, veroviranomaisella on velvollisuus antaa hakijalle neuvoja asiansa hoitamisessa.<sup>46</sup> Tavallisesti vaatimusta pelkän verohuojennuksen osalta ei ole pidetty riittävä-  
nä koskemaan myös maksuajan pidentämistä, mutta korkeimman hallinto-oikeuden ratkai-  
sussa kuitenkin maksuajan pidentämistä koskeva vaatimus riitti myös maksuhuojennuksen  
myöntämiseen. Poikkeuksen tästä tapauksesta tekee se, että veroviranomaisen velvollisuut-  
ta kehottaa verovelvollista yksilöimään tulkinnanvarainen pyyntö on pidetty tärkeämpänä  
kuin molempien vaatimusten esittämistä erikseen.

Kuten korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta on nähtävissä, mahdollisuus huojennus-  
säännösten soveltamiseen voi aiheuttaa velvollisuuksia myös veroviranomaisille. Vaikka  
huojennusten vaatimisessa voidaan edellyttää verovelvollisen aktiivisuutta, on myös otet-  
tava huomioon mahdolliset veroviranomaiselle asetettavat vaatimukset. Juuselan ja Tuomi-  
sen<sup>47</sup> mukaan hyvän hallintotavan vuoksi veroviranomaiselta voidaan edellyttää verovel-  
vollisen informoimista huojennuksen mahdollisuudesta niissä tilanteissa, joissa veroviran-  
omainen havaitsee ennen verotuksen toimittamista, että huojennuksen edellytykset voisivat  
täytyä, mutta joissa pyyntöä ei ole esitetty. Toisaalta Immosen ja Lindgrenin<sup>48</sup> mukaan on  
tulkinnanvaraista, voidaanko verottajalle asettaa sellaista velvollisuutta. Heidän mukaansa  
verovelvollinen voi kuitenkin perustellusti vaatia veroviranomaisen neuvontaa ja ohjausta  
säännösten vaikeaselkoisuuden vuoksi. Vaikka eduskunnan vastauksessa 107/1995 halli-  
tusta edellytettiin huomioimaan se, että veroviranomaisille säädettäisiin velvollisuus antaa  
verovelvolliselle ennen verotuksen toimittamista selvitys mahdollisuudesta sukupolven-  
vaihdoissa säännösten soveltamiseen, tällaista ehdotusta ei ole sisällytetty lain muutoksiin.<sup>49</sup>  
Sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverotyöryhmä on myös ehdottanut, että viranomais-  
ten havaitessa huojennuksen edellytysten täyttymisen, verovelvolliselle tulisi varata tilai-  
suus sukupolvenvaihdoshuojennuksen vaatimiseen.<sup>50</sup> Tällä hetkellä veroviranomaisen vel-  
vollisuuksiin kuuluu vain hyvän hallintotavan puitteissa neuvoa yksityistä kansalaista, kun  
verovelvollinen vaatii neuvontaa sukupolvenvaihdostilanteessa.

Perintö- ja lahjaverolain 39a ja 39b §:ien mukaan verovelvollinen voi myös kirjallisesti  
pyytää Verohallinnolta ennakkoratkaisua perintö- tai lahjaverotuksesta sekä sukupolven-

---

<sup>45</sup> Immonen – Lindgren 2009, s. 149. Ks. myös Puroinen 2011, s. 589.

<sup>46</sup> Puroinen 2011, s. 630.

<sup>47</sup> Juusela – Tuominen 2010, s. 128.

<sup>48</sup> Immonen – Lindgren 2009, s. 150.

<sup>49</sup> EV 107/1995 vp – HE 68/1995 vp, s. 1.

<sup>50</sup> Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 31.

vaihdoshuojennuksen soveltavuudesta omaan tilanteeseensa. Lainvoimainen ennakkoratkaisu sitoo veroviranomaista vaatimuksesta, jos hakemuksessa annetut tiedot ovat olleet tosia ja jos sukupolvenvaihdos toteutetaan annetun ennakkoratkaisun mukaisesti. Ennakkoratkaisuhakemuksessa on yksilöitävä tarkasti asia, josta ratkaisua haetaan, ja mukaan kannattaa yleensä liittää luovutuskirjaluonnos. PerVL 55 ja 56 §:ien soveltamista on pyydetävä nimenomaisesti. Veroviranomainen voi myös pyytää puutteellisen hakemuksen täydentämistä. Ennakkoratkaisuhakemus on käsiteltävä kiireellisenä kolmen kuukauden kuluessa. Käytännössä ratkaisun saaminen kestää yleensä 4-6 viikkoa.<sup>51</sup> Verotoimistosta voi kysyä myös suullisesti perinnön tai lahjan verokohtelua, mutta on muistettava, että suullisesti annettu tieto ei ole sitova ja että lopullinen verotuspäätös voi poiketa siitä.<sup>52</sup>

Vaikka huojennusta voitaisiin ennakkoratkaisun mukaan soveltaa perintö- tai lahjaverotukseen, sitä ei oteta huomioon viran puolesta. Tapauksessa KHO 5.1.1989/24 lahjaveron määrästä oli pyydetty ennakkotietopäätös, jossa verohuojennuksen soveltaminen oli katsottu mahdolliseksi. Verovelvollinen ei kuitenkaan ollut vaatinut huojennuksen soveltamista ennen lahjaverotuksen toimittamista. Lahjaverotuksessa ei huomioitu veronhuojennusta viran puolesta. Myönteiseen ennakkoratkaisuun vetoamista on kuitenkin pidetty riittävänä vaatimuksena huojennuksen soveltamisesta.<sup>53</sup>

### 2.3 Huojennuksen edellytykset

*Perintö- ja lahjaverolaki 55 § 1 momentti*

- 1) veronalaiseen perintöön tai lahjaan sisältyy maatala, muu yritys tai osa niistä;
- 2) verovelvollinen jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista tai muuta yritystoimintaa perintönä tai lahjana saadulla maatilalla tai näin saadussa yrityksessä; ja

---

<sup>51</sup> Puronen 2011, s. 489-497. Alun perin ennakkotiedoksi kutsuttu ennakkoratkaisu säädettiin nimenomaan helpottamaan yritysten ja maatilojen sukupolvenvaihdoksia lisäämällä verotuksen ennustettavuutta. Katso myös Valtiovarainministeriön asetus Verohallinnon suoritteiden maksullisuudesta (1042/2012). Ennakkoratkaisu maksaa 350 euroa ja käsittelymaksu, kun ennakkoratkaisu jätetään antamatta, on 100 euroa.

<sup>52</sup> Lindholm 2009, s. 89.

<sup>53</sup> Juusela – Tuominen 2010, s. 129. Katso myös Immonen – Lindgren 2009, s. 150. Nimenomainen vetoaminen ennakkotietopäätöksen soveltamiseen on olennaista etenkin lahjaverotuksessa, sillä ennakkoratkaisua voi hakea joko lahjansaaaja tai lahjanantaja. Huojennuksia voidaan kuitenkin soveltaa vain verovelvollisen eli lahjansaaajan pyynnöstä, vaikka pyyntö kohdistuisikin lahjanantajan hakemaan ennakkoratkaisuun.

3) edellä 1 kohdassa tarkoitettusta maatilasta, muusta yrityksestä tai niiden osasta määrätyn perintö- tai lahjaveron suhteellinen osa koko verosta on suurempi kuin 850 euroa.

### 2.3.1 Perintöön tai lahjaan sisältyvä maatila

Verovelvollinen voi pyytää huojennusten soveltamista, jos perintöön tai lahjaan sisältyy maatila tai sen osa. Perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:issä ei kuitenkaan määritellä maatilankäsitettä tarkemmin, vaan maatilankäsitettä on tulkittu pitkälti samoin kuin maatilatalouden tuloverolaissa (MVL 543/1967), jossa maatilalla tarkoitetaan itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta.<sup>54</sup> MVL 2 §:n määritelmän mukaan maatilana pidetään tilaa, jolla harjoitetaan joko pelkkää maa- tai metsätaloutta tai molempia. Huojennussäännöksiä ei kuitenkaan voida soveltaa puhtaan metsätilan luovutukseen, vaan perintö- tai lahjaveron huojentaminen edellyttää, että tilalla harjoitetaan myös maataloutta.<sup>55</sup> Jos tilalla kuitenkin harjoitetaan maataloutta, huojennukset saadaan myös tilaan kuuluvan metsän osalta.

Maatalouden harjoittaminen on oikeuskäytännössä katsottu riittäväksi, vaikka tilan kokonaispinta-alasta pellon osuus on ollut vähäinen suhteessa metsään.<sup>56</sup> Esimerkiksi Hämeenlinnan hallinto-oikeuden ratkaisussa 7.12.2000 00/552/1 katsottiin, että verohuojennus voitiin myöntää, kun verovelvollinen jatkoi maatalouden harjoittamista 11,9 hehtaarin peltoalalla tilalla, johon kuului lisäksi yli 700 hehtaaria metsää. Olennaista on ollut tosiasiallinen maatalouden harjoittaminen metsätalouden rinnalla.<sup>57</sup> Puhtaiden metsätilojen ulottamista säännösten piiriin on harkittu vakavasti hallituksen esityksessä 53/2008, jossa pohdittiin huojennussäännösten soveltamismahdollisuutta metsätilan sukupolvenvaihdokseen, kun metsätaloutta harjoitetaan yrittäjämäisesti. Jotta metsätalouden harjoittamista voitaisiin pitää yrittäjämäisenä, siitä saatavien tulojen tulisi riittää yrittäjän toimeentuloon. Tämä kasvattaisi vaaditun tilakoon niin suureksi, että vain harvalla metsänomistajalla olisi mahdollisuus päästä huojennusten piiriin. Metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennuksesta luovuttiin, koska se olisi aiheuttanut tasavertaisuusongelmia eikä metsäpoliittisia tavoitteita

---

<sup>54</sup> HE 53/2008 valtiovarainministeriön vero-osaston luonnos, s. 2.

<sup>55</sup> HE 290/1978 vp, s. 3.

<sup>56</sup> Aarnio – Kangas – Puro – Rabinä 2011, s. 268.

<sup>57</sup> Katso myös Rabinä 2011, s. 260-263. Korkeimman hallinto-oikeuden julkaisemattomat ratkaisut: KHO 1.7.2004 T 1629, KHO 21.6.2005 T 1554, KHO 5.5.2006 T 1100, KHO 24.5.2007 T 1396 sekä KHO 13.8.2009 T 1937.

olisi voitu todella edistää.<sup>58</sup> Tilalla on siis edelleen harjoitettava myös maataloutta, jotta huojennuksia voidaan soveltaa.

Aikaisemmin lähtökohtana perintö- ja lahjaverolain mukaisten huojennusten soveltamiselle luovutettuun tilaan on pidetty kiinteistökohtaisuutta. Sittemmin oikeuskäytännössä on kuitenkin puollettu kantaa, että tarkastelun kohteena on useiden tilojen muodostama tilakokonaisuus, jos luovutukseen on kuulunut useita kiinteistöjä tai niiden osia.<sup>59</sup> Ennakkoratkaisussa KHO 7.7.2009/1741 lahjoitettavat 11 tilaa sijaitsivat viiden eri kunnan alueella. Tiloista kolme erillistä metsätilaa sijaitsivat 13-21 kilometrin päässä eri kunnassa sijaitsevista päätilasta sekä neljä metsätilaa sijaitsivat 50-71 kilometrin päässä päätilasta eri kunnissa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että PerVL 55 §:ssä ei edellytetä, että jokaisella samaan taloudelliseen maatilakokonaisuuteen kuuluvalla ja yhdysviljelyksessä olevalla, mutta toisen kunnan alueella sijaitsevalla, erillisen rekisteriyksikön muodostavalla tilalla harjoitetaan maa- tai maa- ja metsätaloutta, vaan myös erillään oleva metsätila voi kuulua useamman kunnan alueella sijaitsevista tiloista muodostettuun maatilakokonaisuuteen. Nykyaikainen metsänhoito huomioiden metsätilojen etäisyyksiä päätilasta ei sinänsä voitu pitää esteenä metsätilojen lukemiselle maatilakokonaisuuteen, joten kaikkiin lahjoitukseen sisältyneisiin tiloihin voitiin soveltaa PerVL:n 55 §:ää. Tilakokonaisuuden tarkastelu kohdistuu nykyään fyysisen kokonaisuuden sijaan taloudellisen kokonaisuuden huomioimiseen.<sup>60</sup>

Jotta huojennussäännöksiä voidaan soveltaa, tulee kyseessä olla maatilalan luovutus. Oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että pelkkä tilaan liittyvän hallintaoikeuden luovuttaminen on ollut riittävä, jotta huojennus on voitu myöntää. Korkein hallinto-oikeus on ennakkoratkaisussaan 1.10.2007/2474 katsonut, että pelkkään tilan hallintaoikeuteen kohdistuva luovutus on ollut riittävä huojennusten soveltamiseen, koska päinvastaisessa tilanteessa ei ole voitu soveltaa 55 §:n mukaista huojennussäännöstä.<sup>61</sup> Oikeuskäytännössä on siis aiemmin katsottu, että huojennussäännöksiä ei voitu soveltaa tilan omistusoikeuden saaneeseen verovelvolliseen, kun tilan hallintaoikeus oli pidätetty toiselle henkilölle. Tällainen tilanne syntyy esimerkiksi, jos perinnönjättäjän omaisuuden omistusoikeus siirtyy perilliselle hallintaoikeuden jäädessä leskelle testamentin nojalla. Hallintaoikeuden ja omis-

---

<sup>58</sup> HE 53/2008 luonnos, s. 11. Huojennuksen metsäpoliittisten tavoitteiden - tilakoon kasvattamisen, omistajien ikärakenteen muuttamisen ja puun tarjonnan lisääntymisen kannalta huojennuksen vaikutukset jäisivät näin ollen MYEL:n mukaisilla rajauksilla varsin vaatimattomiksi.

<sup>59</sup> Aarnio – Kangas – Puronen – Rabinä 2011, s. 268.

<sup>60</sup> Puronen 2011, s. 598.

<sup>61</sup> Katso myös Puronen 2011, s. 608. KHO 8.11.1996/4388. Maatilaan liittyvien hallinta- ja tuotto-oikeuksien pidättäminen johti huojennuksen soveltamatta jättämiseen.

tusoikeuden välisessä rajanvedossa on olennaista se, kenellä on luovutuksen jälkeen tosiasiallinen mahdollisuus jatkaa tilalla maatalouden harjoittamista.

Maatilan osasta on säädetty erikseen perintö- ja lahjaverolain 57 §:ssä, jonka mukaan maatilan osalla tarkoitetaan vähintään yhtä kymmenesosaa maatilan omistamiseen oikeuttavista osakkeista tai osuuksista.<sup>62</sup> Lainkohtaa tulkittiin lähes kymmenen vuotta siten, että viidesosan vaatimus asetettiin myös suoraan omistetuille maataloille, vaikka kyseessä oli täydentävä normi, jonka tarkoituksena oli saattaa myös välillisesti eli yhtiön kautta omistetut maatilat huojennuksen piiriin. Muutoksen tulkintaan toi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu 1986 B II 600, jossa perintöön kuului kolmasosa tilasta. Perillisiä oli kaksi, joten kummankin perintöosuudeksi tuli näin ollen yksi kuudesosa tilasta. Silloista viidesosan vaatimusta ei sovellettu suoraan omistetun tilan määräosaan, vaan sukupolvenvaihdoshuojennuksia voitiin soveltaa. Lisäksi korkeimman hallinto-oikeuden purkupäätös 5.1.1989 T 23 selkeytti kantaa. Tapauksessa huojennussäännöksiä voitiin soveltaa, kun lahjoituksen kohteena oli yksi kahdeksasosa kiinteistöstä, sillä viidesosan vaatimusta ei tullut soveltaa lainkaan välittömästi omistettuihin maatilan osiin. PerVL 57 § rajoittaa huojennuksen soveltamista vain, jos maataloutta harjoitetaan välillisesti yhtiön kautta.<sup>63</sup>

Riittävän suuren maatilan osan on tultava kokonaisuudessaan yhdeltä luovuttajalta.<sup>64</sup> Oikeuskäytännössä tästä asiasta on oltu yksimielisiä sekä maatilan että yrityksen sukupolvenvaihdoksien osalta. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 6.6.1989/1960 vanhemmilta lahjaksi saadusta maatilasta lahjavero määrättiin maksettavaksi erikseen kummankin lahjan osalta. Huojennusta sovellettiin erikseen molempiin lahjoihin. Syynä tähän tulkintaan on PerVL 20.3 §, jossa sanotaan, että eri antajilta saadut lahjat on verotettava erikseen.

Sen sijaan samalta luovuttajalta eri aikoina saatuja lahjoja tulkitaan huojennussäännösten osalta eri tavoin. PerVL 19 §:n 3-kohdan mukaan samalta lahjoittajalta kolmen vuoden sisällä saatujen lahjojen arvot on laskettava yhteen lahjaveroa määrättäessä. Kuitenkin tapauksessa KHO 1994 B 560 jätettiin soveltamatta sukupolvenvaihdosta koskevia huojennussäännöksiä, vaikka verovelvollinen oli saanut lahjaksi kolmen vuoden sisällä yhteensä yhden viidesosan yhtiön omistamiseen oikeuttavista osakkeista. Korkein hallinto-oikeus

---

<sup>62</sup> Ennen vuotta 2001 perintöön tai lahjaan tuli sisältyä vähintään viidesosa maatilasta. Katso myös HE 104/2000 vp, s. 3. Muutosta perusteltiin sillä, että viidesosan vaatimusta koskevaa säännöstä oli oikeuskäytännössä tulkittu hyvin ahtaasti ja luovutuskohtaisesti. Katso myös Komiteanmietintö 1980:16, s. 85. Viidesosan muuttamista kymmenesosaksi ehdotettiin jo vuonna 1980, koska suojan ulkopuolelle jäivät tapaukset, joissa perillisinä oli useita lapsia (esimerkiksi leski ja kolme lasta).

<sup>63</sup> Puronen 2011, s. 636-637.

<sup>64</sup> Juusela – Tuominen 2010, s. 155.

katsoi, ettei huojennussäännöksiä voinut soveltaa jälkimmäisenkään lahjan osalta, koska aikaisemmin annettuja erillisiä lahjoja ei voida huomioida sukupolvenvaihdoshuojennussäännöksiä sovellettaessa. Toisaalta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 1990 B 580 yhdeksi lahjaksi on katsottu tilanne, jossa verovelvollinen osti lahjanluontoisella kaupalla maatilaa isältään ja samana päivänä samassa tilaisuudessa sai lahjaksi maatalousirtaimiston, mistä oli merkintä kauppakirjassa. Huojennussäännöksiä voitiin soveltaa, koska olosuhteista johtuen luovutuksia voitiin pitää yhtenä tapahtumana.

### 2.3.2 Toiminnan jatkaminen

#### 2.3.2.1 Maatalouden harjoittamisen jatkaminen

Toinen edellytys huojennusten soveltamiselle on se, että verovelvollinen jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista maatilalla. Jatkamiskriteerin sisällön määrittäminen on säännöksen tulkinnassa kaikkein vaikein tehtävä. Säännöksen esitöistä eli perintöverotuksen uudistamistoimikunnan välimietinnöskään ei ole juuri saatavissa tukea, sillä siinä ei ehdotettu säädettäväksi maksuhuojennusta koskevaa säännöstä.<sup>65</sup> Mietinnössä jatkamiskriteeri tosin sisältyi maksuajan pidennystä koskevaan säännökseen, mutta perusteluissa toimikunta lausui vain, että verovelvollisen on esitettävä selvitys yritystoiminnan jatkamisesta.<sup>66</sup> Hallituksen esityksessä 290/1978 maksuajan pidennyksen sanamuoto ja perustelu laajennettiin koskemaan myös maksuhuojennusta, jolla osa verosta jätetään maksuunpanematta.

Riittävänä maatalouden jatkamisena voidaan pitää sitä, että verovelvollista voidaan käsitellä MVL:n mukaisena maatilatalouden harjoittajana. Vaatimus toiminnan jatkamisesta edellyttää tilanpidonjatkajan henkilökohtaista työpanosta, mutta maatalouden harjoittamisen ei tarvitse olla päätoimista, vaan huojennus voidaan myöntää myös sivutoimiselle maanviljelijälle.<sup>67</sup> Saajan osallistuminen vapaa-aikanaan tilan johto- ja muihin tehtäviin on katsottu riittäväksi osallistumiseksi maatalouden harjoittamiseen.<sup>68</sup> Tilanpidonjatkajan ei siten välttämättä tarvitse osallistua konkreettisesti maataloustöihin, kunhan tilalla harjoitetaan maa-

---

<sup>65</sup> Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan välimietintö 1978.

<sup>66</sup> Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan välimietintö 1978, s. 11.

<sup>67</sup> Katso myös Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 29. Huojennus olisi mahdollinen myös sivutoimiselle viljelijälle. Selvää kuitenkin on, että harrastelijaviljelijöille huojennusta ei tulisi suoda.

<sup>68</sup> Aarnio – Kangas – Puronen – Rabinä 2011, s. 269. Katso myös Arvela 1980, s. 30. Kaupunkiviljelijä, joka saa pääasiallisen elatuksensa palkkatuloista, voi täyttää toiminnan jatkamista koskevan edellytyksen sillä, että hän osallistuu tilan johto- ja muihin tehtäviin riittävässä määrin vapaa-aikanaan.

taloutta riittävästi hänen johtamanaan. Tilan töitä voi teettää myös ulkopuolisella työntekijällä, mutta jatkajan itse tulee tällöin osallistua muihin töihin.

Verovelvollisen osalta maatalouden jatkamisena ei ole pidetty tilan toimintaa, jos pellot on vuokrattu ulkopuoliselle viljelijälle.<sup>69</sup> Kun tilan kaikki pellot on vuokrattu, jää verovelvollisen ainoaksi maatalouden tuloksi vuokratulo, joka ei riitä täyttämään toiminnan jatkamisen edellytystä. Oikeuskäytännössä on kohdeltu vuokrattuja peltoja samoin kuin pellonvaraussopimukseen kuuluneita peltoja.<sup>70</sup> Korkeimman hallinto-oikeuden tapauksessa 1983 II 618 verovelvolliselle lahjoitetun tilan kaikkiin peltoihin oli tehty pellonvaraussopimus vielä kahdeksi vuodeksi lahjoituspäivästä eteenpäin, joten sukupolvenvaihdoshuojennusta ei voitu soveltaa. Toisaalta tapauksessa KHO 1988 B 597 verovelvollisen kannalta toiminnan jatkamiseksi on hyväksytty viljely, kun 18 hehtaarin tilasta kymmenen hehtaaria on ollut vuokrattuna ja vain viisi omassa viljelyksessä. Esteeksi ei muodostunut myöskään se, että verovelvollinen oli päätoimeltaan suunnittelupäällikkö eikä aikonut muuttaa asumaan tilalle. Olennaista toiminnan jatkajan kannalta on siis se, että tosiasiallista maatalouden harjoittamista jatketaan itsenäisesti ainakin vähäisesti.

Poikkeavan mielipiteen esittävät Juusela ja Tuominen<sup>71</sup>, joiden mukaan lähtökohtana on pidettävä sitä, että tilanpidonjatkaja itse suorittaa aktiivisia toimia tilanhoidon eteen. He eivät poissulje mahdollisuutta, että perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus myönnettäisiin myös sellaisen maatilakokonaisuuden luovutukseen, jossa tilan omistaja ja toiminnan jatkaja ei itse käytännössä harjoita peltojen viljelemistä, vaan on vuokrannut ne kokonaisuudessaan ulkopuoliselle. Perusteluina he esittävät tulkinnan soveltumisen nyky-aikaiseen tehostettuun maanviljelyyn. Asia tulisi kuitenkin ensin varmistaa ennakkoratkaisulla. Lisäksi on huomioitava huojausten säätämisen tarkoitus, eikä se tue tulkintaa, jonka mukaan jatkajan ei olisi itse osallistuttava maatalouden harjoittamiseen tilalla.

Maatalouden harjoittamisen jatkamisen tarkoittaa sitä, että tilalla on tullut harjoittaa maataloutta ennen sukupolvenvaihdosta. Maatilan luovuttajalta ei kuitenkaan vaadita samanlaista henkilökohtaista työpanosta kuin luovutuksensaajalta.<sup>72</sup> Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 1991 B 564 on katsottu, että sukupolvenvaihdoshuojennus voitiin myöntää ve-

---

<sup>69</sup> Lindholm 2009, s. 91. Katso myös Andersson 1980, s. 125. Vuokrausta ei sitä vastoin ole työvoiman palkkaaminen toiminnan hoitamiseksi perillisen omaan lukuun, jolloin perillinen useimmiten osallistunee ainakin johtamistehtäviin.

<sup>70</sup> Katso myös Komiteanmietintö 1980:16, s. 87. Jos pelloista tehdään pellonvaraussopimus tai pellot vuokrataan ulkopuoliselle, maataloutta ei harjoiteta omistajan lukuun.

<sup>71</sup> Juusela – Tuominen 2010, s. 163.

<sup>72</sup> Kess 2011, s. 100. Katso myös Andersson 1980, s. 124.



rovelvolliselle, vaikka perinnönjättäjä itse ei ollut harjoittanut maataloutta perinnönsaajan kanssa yhdessä omistamallaan tilalla. Tapauksesta ei tule vetää pitkälle meneviä johtopäätöksiä, koska perinnönsaaja oli jo ennen perinnönjättäjän kuolemaa harjoittanut maataloutta osaksi omistamallaan tilalla.<sup>73</sup> Toiminnan jatkamisesta ei kuitenkaan ole kysymys tilanteessa, jossa luovutettava maatila on pitkään ennen luovutusta ollut toimimatta.<sup>74</sup> Jatkamiselle voitaneen siis kuitenkin asettaa edellytys, että maatilalla on tullut olla toiminnassa vähän ennen luovutusta. Jos maatilalla pellot ovat olleet vuosikausia paketissa tai ne on vasta raivattu, lain huojennussäännöksen soveltaminen ei voi tulla kyseeseen.<sup>75</sup>

Maatilan sukupolvenvaihdokseen liittyvien verohuojennusten tausta-ajatuksena on erityisesti korostettu maatalouden harjoittamisen jatkumista. Sen takia maatilalla pienet tulot, jotka ovat koostuneet pääasiassa tuista, ovat muodostaneet esteen verohuojennuksen soveltamiselle. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 2000:69 verovelvollisen ei katsottu harjoittavan maataloutta PerVL 55 §:n edellyttämällä tavalla, vaikka hän osallistui peltojen kunnossapitoon, kun tilalla ei harjoitettu tuottavaa maataloutta edes perinnönjättäjän aikana. Tilan koko peltoalasta oli tehty maisemanhoito- ja kehittämissopimus, joka edellytti heinän viljelyä pelloilla ja joka oikeutti maatalouden tukien saamiseen. Koska tilan ainoa maatalouden tulo oli maisemanhoito- ja kehittämissopimuksen nojalla saatavat maatalouden tuet, maatalouden harjoittamista tilalla ei voitu pitää riittävänä ja tuottavana, eikä näin ollen ollut merkitystä verovelvollisen omalla osallistumisella. Pelkistä maatalouden tuista tulonsa saava maatalouden harjoittaja ei siis voine saada verohuojennusta hyväkseen, vaan tilalla tulee harjoittaa myös tuottavaa viljelyä.

Toisaalta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännöstä löytyy tapauksia, jotka eivät enää tue sääntelyn alkuperäisiä tavoitteita, vaan hyvin pienimuotoistakin maanviljelytoimintaa on pidetty riittävänä huojennuksen myöntämiselle. Julkaisemattomassa ratkaisussa KHO 31.12.2009/3756 aviopuolisot olivat ostaneet tilat, joiden kokonaispinta-ala oli 29 hehtaaria. Tiloilla oli peltoa vain 6,5 hehtaaria, ja siitä 1,28 hehtaaria oli vuokratuotantoa. Ennen luovutusta tiloilla oli harjoitettu kasvatus- ja ravitsemista 2-3 hevosella. Tilojen siirryttyä luovutuksensaajille hevosia oli kaksi ja tarkoituksena oli jatkaa kasvatustoimintaa. Toiminnan tulot olivat koostuneet pääasiassa erilaisista tuista, ja luovuttajan aikana kaksi toimintavuotta oli ollut tappiollisia, mikä ei johtunut investoinneista. Kumpikaan luovutuk-

---

<sup>73</sup> Andersson 2004, s. 9.

<sup>74</sup> Lindholm 2009, s. 91.

<sup>75</sup> Puronen 2011, s. 604.

sensaajista ei ollut maatalousalan ammattilainen, ja heidän päätoimensa oli muualla. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin katsoi, että sukupolvenvaihdoshuojennus voitiin myöntää tiloille. Se perusteli myönteistä päätöstään sillä, että veronhuojennuksen saamisen edellytykseksi ei ole säädetty, että luovuttajan olisi välittömästi ennen luovutusta tullut harjoittaa tilalla maataloutta tai että sitä olisi tullut harjoittaa hänen lukuunsa. Lisäksi korkein hallinto-oikeus on todennut, että peltoalan pinta-alan pienuudella, toiminnan harjoittamisen sivutoimisuudella tai toiminnan tappiollisuudella ei ole ratkaisussa ratkaisevaa merkitystä.<sup>76</sup>

Puronen<sup>77</sup> on esittänyt, että kahden edellä mainitun tapauksen välillä ei olisi muuta eroa kuin korkeimman hallinto-oikeuden kannan lieventyminen vuodesta 2000 vuoteen 2009. Vuoden 2009 ratkaisu on tosin julkaisematon, joten sillä ei ole todennäköisesti haluttu muuttaa edellisen tapauksen ennakkoratkaisuluonnetta. Sen lisäksi, että suurin osa maatalon tuloista saadaan maataloustuista, tulkinnanvaraisuutta aiheuttaa maataloustöiden teettämisen ulkopuolisella niin laajasti, että toiminta jää sen vuoksi tappiolliseksi. Tilan töiden teettämistä ulkopuolisilla voidaan pitää hyväksyttävänä, koska verovelvolliselta ei edellytetä täysipäiväistä maatalouden harjoittamista, mutta teetetyn työn määrästä ei ole oikeuskäytäntöä. Tapaukset, joissa suurin osa tilan tuloista koostuu maataloustuista ja joissa suuri osa viljelystä teetetään ulkopuolisella, eivät ratkea korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön perusteella yksiselitteisesti, vaan niistä on syytä hakea ennakkoratkaisu verohallinnolta.

Maatalouden harjoittamisen on oltava verovelvollisen suorittamaa viljelyä. Ennakkoratkaisussa KHO 13.7.1998/1305 tilan kokonaispinta-ala oli 119 hehtaaria, josta peltoa oli vain puoli hehtaaria. Tilalla harjoitettiin lomamökkien vuokrausta, jota verotettiin tuloverotuksessa maatalouden tulona. Lomamökkien vuokraustoimintaa ei siitä huolimatta pidetty sellaisena maatalouden harjoittamisena, joka olisi oikeuttanut verohuojennusten soveltamiseen lahjansaajan tilanteessa. Maatalouden harjoittamisen määrittelyssä ei siis voida yksin-

---

<sup>76</sup> Puronen 2011, s. 594. Vaikka huojennuksen soveltamisen tausta-ajatuksena on pidetty työpaikkojen säilyttämistä ja yrityksen toiminnan jatkamisen mahdollistamista, KHO:n tulkintalinja vaikuttaa siltä, että merkitystä ei enää samalla tavalla kuin aiemmin anneta tiloilla harjoitetun toiminnan jatkamiselle tai toiminnan merkitykselle työpaikkojen kannalta, vaan hyvin pienimuotoistakin toimintaa on pidetty säännöksessä tarkoitettuna.

<sup>77</sup> Puronen 2011, s. 595.

omaan hyödyntää MVL:n mukaan verotettua maatalouden harjoittamista, koska käsitteet eivät ole yhteneviä oikeuskäytännössä määriteltyjen käsitteiden kanssa.<sup>78</sup>

Maatilaan kuuluvan peltoalan pieni koko suhteessa tilaan kuuluvaan metsään ei ole kuitenkaan ratkaiseva harkittaessa sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamisen edellytyksiä, vaan lähtökohtana on tilakohtainen arviointi. Korkein hallinto-oikeus on antanut tilanteesta ennakkoratkaisun KHO 2010:56. Siinä lahjoitettavilla kiinteistöillä oli peltoa yhteensä 3,7 hehtaaria ja metsää 150 hehtaaria. Koska ennakkoratkaisuhakemuksessa tarkoitettuun lahjaan sisältyi maatilatalouden tuloverolaisissa tarkoitettu maatila ja lahjansaajan voitiin katsoa jatkavan lahjoitettavilla tiloilla maa- ja metsätalouden harjoittamista perintö- ja lahjavero lain 55 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla, sukupolvenvaihdosta koskevia huojennussäännöksiä voitiin soveltaa aiottuun tilojen luovutukseen. Maatilaan kuuluvan pellon ja metsän välisen suhteen voidaan katsoa vakiintuneen oikeuskäytännössä tämän korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun mukaiseksi, ja ratkaisua voidaan pitää tavallaan kannanvahvistuspäätöksenä.<sup>79</sup> Korkeimman hallinto-oikeuden perustelujen mukaan peltopinta-alan suhteellisella osuudella tilan kokonaispinta-alasta ei ole ratkaisevaa merkitystä, vaan suhteellisen pienetkin peltoalat ovat oikeuskäytännössä tuoneet tilat metsineen huojennuksen piiriin.<sup>80</sup>

Tapauksessa KHO 2010:56 huojennuksen myöntämisen esteeksi ei muodostunut myöskään se, että ennen sukupolvenvaihdosta pellot oli vuokrattu ulkopuoliselle eikä luovuttaja näin ollen itse harjoittanut maataloutta tilalla. Ratkaisevaa oli se, että luovutuksensaaja jatkoi maatalouden harjoittamista PerVL 55 §:n edellyttämällä tavalla. Ratkaisusta päätellen maatilalle ja sen taloudelliselle elinkelpoisuudelle ei voida asettaa tiukkoja edellytyksiä huojennuksen myöntämisessä. Kovin suurta merkitystä ei näyttäisi olevan myöskään sillä, että maataloutta aletaan harjoittaa vain siksi, että verohuojennus saataisiin myös metsäomaisuuden osalta. Tapauksessa vaikuttaa ilmeiseltä, että maatilan tulontuottamiskyky ei riitä

---

<sup>78</sup> Katso myös Puronen 2011, s. 593. Puronen pitää ratkaisua KHO 13.7.1998/1305 oikeana ja lainsäätäjän tarkoituksen mukaisena, sillä se vastaa huojennuksen säätämisen taustalla ollutta ajatusta helpottaa sukupolvenvaihdoksia ja siten tukea työpaikkojen säilyttämistä.

<sup>79</sup> Puronen 2011, s. 592. Huomioi myös korkeimman hallinto-oikeuden julkaisemattomat ratkaisut KHO 13.8.2009 taltio 1937, jossa oli 137,5 hehtaaria metsää ja 11,4 hehtaaria peltoa, KHO 5.5.2006 taltio 1100, jossa oli metsää 305 hehtaaria ja peltoa 6 hehtaaria sekä KHO 2005 taltio 1554, jossa tilan kokonaispinta-ala oli 164 hehtaaria ja peltoa 7 hehtaaria. Kaikissa sovellettiin huojennussäännöstä koko maatilaan. Vertaa KHO:n tutkimusjulkaisuja 1/2009, s. 202. Verohallinnossa teetetystä kyselytutkimuksessa toivottiin korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisua siitä, milloin maatalouden harjoittamisen katsotaan jatkuvan (toiminnan laajuus).

<sup>80</sup> Kyseisessä tapauksessa myöskään viljan puinnin ja kuivauksen teettäminen ulkopuolisella eikä kaluston vähäisyys muodostanut estettä huojennukselle. Maatalouden toiminnan tappiollisuuskään ei estänyt huojennuksen myöntämistä.

turvaamaan luovutuksensaajan toimeentuloa maatalousyrittäjänä. Siitä huolimatta huojennus on myönnetty, vaikka sen lähtökohtainen tavoite on ollut turvata maatalouden jatkuvuus. Maatalouden jatkuvuuden turvaamisen vuoksi onkin mahdollista ajatella, ettei huojennusta pitäisi lainkaan myöntää, jos maatila ei muodosta taloudellisesti elinkelpoista kokonaisuutta. Tällaista taloudellista kannattavuusarviointia ei kuitenkaan edellytetä PerVL 55 §:ssä, ja lisäksi sellainen sopisi huonosti veroviranomaisen soveltamisharkinnan kohteeksi.<sup>81</sup>

Maatalouden harjoittamisen jatkaminen on niin tärkeä edellytys sukupolvenvaihdoshuojennusten soveltamiselle, että hallituksen esityksessä 290/1978 on esitetty, että verovelvollisen tulisi esittää selvitys toiminnan jatkamisesta. Selvityksestä tulisi ilmetä, kuka tai ketkä ovat jatkajia.<sup>82</sup> Myös sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverotyöryhmä on ehdottanut, että verovelvollisen olisi viipymättä toiminnan aloitettuaan annettava siitä selvitys verotoimistolle. Selvityksen antaminen on tarpeellista etenkin, jos toimintaa ei jatketa välittömästi sukupolvenvaihdoksen jälkeen. Työryhmä on ehdottanut myös, että toiminnan jatkamiselle säädettäisiin kahden vuoden määräaika.<sup>83</sup> Tällä hetkellä, kun ei ole säännöstä toiminnan jatkamisesta, on katsottu, että siirtymän tulisi olla lähes välitön, kuitenkin korkeintaan vuoden pituinen.<sup>84</sup> Toiminnan jatkamiselle asetettu määräaika ja verovelvollisen velvollisuus antaa selvitys toiminnan jatkamisesta helpottaisivat veroviranomaisen valvontaa maatalouden todellisesta jatkamisesta.<sup>85</sup>

### ***2.3.2.2 Toiminnan jatkaja***

Sukupolvenvaihdos tarkoittaa kirjaimellisesti maatalon siirtämistä sukupolvelta toiselle. Perintö- ja lahjaverolain huojennussäännöksissä ei ole mainintaa siitä, kenelle huojennus voidaan myöntää, joten sukupolvenvaihdoshuojennukseen oikeutettuja henkilöitä ei ole rajattu sukulaisuussuhteen perusteella. Kenen tahansa vastikkeettoman saannon saajan perintö- ja lahjaverotukseen voidaan siis soveltaa huojennussäännöksiä riippumatta heidän

---

<sup>81</sup> Urpilainen 2010, s. 6. Katso myös Penttilä 1997, s. 327. Oikeuskäytäntöä arvioitaessa on syytä huomata sekin, että muutoksenhakuasteet ovat jatkamista koskevien tosiasiatietojen osalta usein Verohallintoa paremmassa asemassa.

<sup>82</sup> Immonen – Lindgren 2009, s. 162.

<sup>83</sup> Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 31-32.

<sup>84</sup> Puronen 2011, s. 615. Yrityksen sukupolvenvaihdoksen osalta katso myös Verohallinnon ohje yrityksen sukupolvenvaihdoksen verotuksesta 15.5.2013 kohta 2.5.6.3. Luovutuksensaajan tulee jatkaa yritystoimintaa välittömästi luovutuksen jälkeen. Jos jatkaminen viivästyy tilapäisen esteen vuoksi, toimintaa on jatkettava heti esteen lakattua, kuitenkin viimeistään vuoden kuluttua luovutuksesta.

<sup>85</sup> Katso myös Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 18. Myönnettyjä huojennuksia on maksuunpantu sukupolvenvaihdosten lukumäärään nähden perin harvoin. Tämä saattaa olla seurausta siitä, että valvonta ei ole toiminut.

sukulaisuussuhteestaan perinnönjättäjään tai lahjanantajaan.<sup>86</sup> Tällainen sääntely antaa ulkopuolisellekin testamentinsaajalle mahdollisuuden jatkaa maatalouden harjoittamista tilalla.

Lähtökohtana on pidetty, että sukupolvenvaihdoshuojennus voidaan myöntää vain fyysisille henkilöille. Maatalouden harjoittamista voidaan kuitenkin jatkaa myös kuolinpesän nimissä.<sup>87</sup> Kuolinpesä voi jatkaa toimintaa joko siten, että pesä on jakamaton tai siten, että se on jaettu osakkaiden kesken määräosiin.<sup>88</sup> Määräosavaatimuksen tulee täytyä erikseen kunkin osakkaan osalta. Tätä kantaa puoltaa myös tapaus KHO 31.12.1996/4049, jossa kuolinpesään kuului maatila, jonka pinta-alasta oli metsää noin 27 hehtaaria ja peltoa 17 hehtaaria. Kuolinpesän osakkaita olivat leski ja kolme perillistä. Perukirjan mukaan kuolinpesä jatkoi maa- ja metsätalouden harjoittamista, joten verovelvolliset vaativat huojennussäännöksen soveltamista perintöverotuksessa. Korkein hallinto-oikeus kumosi verottajan ja lääninoikeuden kielteiset päätökset, ja katsoi, että kunkin perillisen perintöosuuteen sisältyi osa maatilasta ja että maa- ja metsätalouden harjoittamista oli jatkettu perillisten lukuun perintö- ja lahjaverolain tarkoittamalla tavalla.

Edellä mainittu korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu ei kuitenkaan anna vastausta kysymykseen, tuleeko jokaisen kuolinpesän osakkaan osallistua henkilökohtaisesti maatalouden harjoittamiseen vai riittääkö se, että vain osa osakkaista täyttää jatkamisvaatimuksen. Kun kysymystä tarkastellaan säännöksen tavoitteista käsin, on syytä korostaa yksilöiden asemaa tilanpidonjatkajina siitä huolimatta, että toimintaa harjoitetaan kuolinpesän nimissä. Verovelvollisia ovat kuitenkin yksilöt ja yksittäiset osakkaat. Tällä hetkellä oikeuskirjallisuudessa huojennuksen saamisen voidaan katsoa edellyttävän pääsääntöisesti edunsaajalta henkilökohtaista osallistumista toiminnan harjoittamiseen. Asiasta ei kuitenkaan ole tuoretta oikeuskäytäntöä, joten verottajan kanta tulisi aina varmistaa ennakkoratkaisun hakemisella.<sup>89</sup> Aiemmassa oikeuskirjallisuudessa kysymyksestä on nimittäin oltu eri mieltä.<sup>90</sup>

---

<sup>86</sup> Immonen – Lindgren 2009, s. 163. Katso myös Aarnio – Kangas – Puronen – Räbinä 2011, s. 268. Vertaa tuloverolain 48.1 §:n sukupolvenvaihdoshuojennukseen, jota voidaan soveltaa vain rajattuun lähisukulaisten joukkoon.

<sup>87</sup> Aarnio – Kangas – Puronen – Räbinä 2011, s. 270. ja Puronen 2011, s. 613. Vertaa Lindholm 2009, s. 93. Sukupolvenvaihdoshuojennusta ei voida myöntää, jos toimintaa jatketaan kuolinpesän lukuun, vaan pesässä tulisi tehdä perinnönjako.

<sup>88</sup> Katso myös Immonen – Lindgren 2009, s. 159. Osakeyhtiön harjoittaessa maataloutta huojennusta voidaan soveltaa, vaikka toimintaa ei verotetakaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL 360/1968) mukaan. Katso myös Penttilä 1997, s. 326. MVL:n mukaan maataloutta harjoittavan osakeyhtiön perintö- ja lahjaverotuksessa voidaan soveltaa PerVL 55 §ää, lukuun ottamatta ehkä pelkästään metsää omistavaa yhtiötä.

<sup>89</sup> Puronen 2011, s. 614. Katso myös Juusela – Tuominen 2010, s. 172. ja Immonen – Lindgren 2009, s. 163.

Toiminnan jatkajan kannalta voi syntyä myös toisenlaisia ongelmia silloin, kun verovelvollinen on vajaavaltainen alaikäisyyden tai oikeustoimikelvottomuuden vuoksi. Maataloudessa on tietenkin mahdollista, että alaikäinenkin luovutuksensaaja osallistuu maatalouden harjoittamiseen tilalla, mutta oikeuskirjallisuudessa on katsottu riittäväksi, että toimintaa jatketaan alaikäisen lukuun, kun perillinen tai lahjansaaja on alaikäinen luovutuksen aikaan, eikä kykene itse toimintaa jatkamaan.<sup>91</sup> Tällaista tulkintaa voidaan puoltaa erityisesti silloin, kun luovutus tapahtuu pakon edessä eli kuoleman johdosta. Huojennuksen myöntäminen ei siis edellyttäisi erityistä näyttöä jatkamisesta säännönmukaisen perintöverotuksen jatkamishetkellä. Lahjaverotuksen alalla sen sijaan on katsottu, että jotakin näyttöä alaikäisen toiminnan jatkamisesta tulisi esittää jo säännönmukaisen verotuksen ajankohtana.<sup>92</sup>

Nimenomaan lahjoitusta alaikäiselle toiminnanjatkajalle on käsitelty viimeisimmässä oikeuskäytännössä. Tapauksessa KHO 2011:1 on yrityksen sukupolvenvaihdoksen osalta katsottu, että huojennusta ei voitu soveltaa, kun lahjansaajana oli alaikäinen, jonka puolesta edunvalvoja olisi jatkanut toimintaa osakeyhtiön hallituksessa. Kyseistä tapausta ei tosin voi suoraan soveltaa maatilán sukupolvenvaihdokseen, sillä ratkaisuun ovat vaikuttaneet myös osakeyhtiölain erityissäännökset siitä, että alaikäistä ei voida valita yhtiön hallitukseen. Toisaalta korkeimman hallinto-oikeuden perusteluissa todetaan, että alaikäisten osalta huojennuksen edellytysten on katsottu täyttyvän, kun toimintaa on jatkettu alaikäisen lukuun, ja että tällaista tulkintaa on pidetty perusteltuna, kun perheen maatalous- tai yritysvarallisuutta perineistä joku on vielä alaikäinen. Alaikäisen tilansaajan osalta on siis merkitystä sillä, onko maatila siirtynyt perintönä vai lahjana.<sup>93</sup>

---

<sup>90</sup> Andersson 1980 s. 123. Anderssonin mukaan riittää ainakin, että joku kuolinpesän osakas on itse aktiivisesti toiminnassa mukana ja sitä harjoitetaan yhteiseen lukuun. Katso myös Puronen 2011, s. 614. Keski-Suomen LO 2.2.1990 taltio 98. R oli perinyt vuonna 1987 kuolleen äitinsä jälkeen osuuden maatalaan, jolla hänen vanhempansa olivat 20 vuoden ajan harjoittaneet maa- ja metsätaloutta. Toimintaa oli harjoitettu toiselta paikkakunnalta käsin, jolla leski toimi meijerinjohtajana. R opiskeli yliopistossa ja oli ainakin kesän 1987 ollut kesätoimissa muualla. Perintöverolautakunta katsoi, että R ei ollut jatkanut perimillään varoilla maa- ja metsätalouden harjoittamista PerVL 63a §:ssä tarkoitettulla tavalla. Lääninoikeus totesi, että R:n vanhemmat olivat harjoittaneet tilalla maa- ja metsätaloutta ennen äidin kuolemaa ja että sitä oli tämän jälkeenkin jatkettu kuolinpesän lukuun. R:n oli siten katsottava harjoittaneen maa- ja metsätaloutta laissa tarkoitettulla tavalla.

<sup>91</sup> Puronen 2011, s. 612. Katso myös Immonen – Lindgren 2009 s. 168.

<sup>92</sup> Puronen 2011, s. 612. Katso myös Immonen – Lindgren 2009, s. 168. ja Juusela – Tuominen 2010, s. 165.

<sup>93</sup> Katso myös Puronen 2011, s. 613. Hämeen LO 8.10.1986 taltio 1150. Tapauksessa isoäiti oli lahjoittanut pojanpojalleen, 14-vuotiaalle koululaiselle, puolet maatilasta ja osuutensa maatalousirtaimistosta. Toisen puolen omistivat lahjansaajan isä ja setä. Vaikka poika ei ollutkaan osallistunut henkilökohtaisesti tilan töihin, tilalla oli harjoitettu maa- ja metsätalouden harjoittamista pojan lukuun. Näin ollen LO katsoi, että kysymys oli PerVL 63a §:ssä tarkoitettusta maa- ja metsätalouden harjoittamisen jatkamisesta.

Ongelmia aiheuttanee selvityksen vaatiminen siitä, ryhtyykö alaikäinen täysi-ikäistyttyään viljelemään tilaa.<sup>94</sup> Kun alaikäinen perinnön tai lahjansaaja tulee täysi-ikäiseksi, jatkamisvaatimusta tarkastellaan hänen omasta asemastaan. Enää ei riitä, että toimintaa harjoitetaan perinnön- tai lahjansaajan lukuun, vaan hänen tulee itse aloittaa aktiivinen maatalouden harjoittamisen jatkaminen ilman kohtuutonta viivästystä. Jos täysi-ikäinen tai oikeustoimikelpoinen tilansaaja ei jatka maatalouden harjoittamista osallistumalla siihen itse aktiivisesti, hän menettää saamansa huojennusedun. Edunmenetystä ei kuitenkaan tapahdu, jos laissa säädetty viiden vuoden omistusaika ehtii täytyä ennen edunsaajan täysi-ikäiseksi tai oikeustoimikelpoiseksi tuloa. Tällainen tilanne on esimerkiksi kyseessä, jos maatila luovutetaan alle 13-vuotiaalle.<sup>95</sup>

Huojennusedun saaminen ilman henkilökohtaista työpanosta voi olla tarpeen myös muulloin, kuin alaikäisen jatkajan ollessa kyseessä. Perinnön- tai lahjansaajalla tulee olla ”laillinen este” toimintaan osallistumiselle. Alaikäisyyden ja oikeustoimikelvottomuuden lisäksi hyväksyttävänä syynä on lähinnä pidetty päätoimista opiskelua. Maatalouden harjoittamista voidaan jatkaa päätoimisen opiskelijan lukuun aina tämän valmistumiseen saakka, minkä jälkeen tilansaajan tulee henkilökohtaisesti jatkaa toimintaa kohtuullisen ajan kuluessa.<sup>96</sup>

### 2.3.3 Veron määrä

Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaisen verohuojennuksen kolmantena edellytyksenä on, että maatilasta tai sen osasta määrätyn perintö- tai lahjaveron suhteellinen osa koko verosta on suurempi kuin 850 euroa. Säännöksen tarkoituksena on jättää vähäiset saannot huojennusmenettelyn ulkopuolelle.<sup>97</sup> Kun kyse on maatalouden harjoittamisen jatkuvuuden turvaamisesta, 850 euron suuruinen vero ei vielä vaarantane tuota jatkuvuutta. Perintö- tai lahjaveron suhteellinen osa koko verosta tarkoittaa sitä, että veron määrää laskettaessa huomioon otetaan myös huojennuksen kohteena olevaan omaisuuteen kohdistuvat velat. Olennaista huojennuksen soveltamisen kannalta on siis maatilavarallisuuden kohdistuva osuus verosta.

---

<sup>94</sup> Andersson 2004, s. 9.

<sup>95</sup> Puroinen 2011, s. 613. Katso myös Juusela – Tuominen 2010, s. 165. ja Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 30.

<sup>96</sup> Puroinen 2011, s. 613.

<sup>97</sup> Immonen – Lindgren 2009, s. 174.

PerVL 14 §:n mukaisen perintöveroasteikon mukaan 850 euron suuruinen perintövero määrätään I-veroluokassa varallisuudesta, jonka käypä arvo on 30 800 euroa. II-veroluokassa raja on 23 800 euroa. Lahjaveroasteikosta säädetään PerVL 19a §:ssä, ja sen mukaan 850 euron suuruinen lahjavero määrätään I-veroluokassa omaisuudesta, jonka käypä arvo on vähintään 14 800 euroa. II-veroluokassa vastaava raja on vain 7 800 euroa.<sup>98</sup> Tämänhetkisten perintö- ja lahjaveroasteikkojen mukaisesti II-veroluokkaan kuuluville henkilöille voidaan myöntää huojennus pienemmistä omaisuuseristä kuin I-veroluokkaan kuuluville henkilöille. Tämä kuulostaa kohtuuttomalta, mutta II-veroluokkaan kuuluvien osalta on huomattava, että heidän on kuitenkin maksettava huojennetustakin lahjasta tai perinnöstä vero korkeamman verokannan mukaan kuin I-veroluokkaan kuuluvan verovelvollisen.<sup>99</sup> Oikeastaan I-veroluokkaan ja II-veroluokkaan kuuluvien verovelvollisten välinen ero on kasvanut vuoden 2009 perintö- ja lahjaverouudistuksen myötä, koska I-veroluokkaan tehtiin kolmen prosenttiyksikön alennus.

850 euron raja maatilasta maksuunpantavaksi veroksi edellytyksenä sukupolvenvaihdoshuojennukselle on hyvin alhainen. Koko säännöksen olemassa olon ajan raja on pysynyt käytännössä samana, sillä alkuperäinen määrä oli 5 000 markkaa, joka muutettiin suoraan 850 euroksi. Rahan arvon alenemisen vuoksi vuoden 1979 raja vastaa vuonna 2012 rahanarvokertoimen mukaan 2 685 euroa.<sup>100</sup>

## 2.4 Verohuojennuksen määrä

*Perintö- ja lahjaverolaki 55 § 2 momentti*

*Maksuunpanematta jätettävän veron osan laskemiseksi vähennetään tämän lain mukaan määrätystä verosta vero, joka perintöosuudesta tai lahjasta olisi määrättävä, jos maatilalla maatalousmaa ja sitä vastaava CAP-maatilatukioikeus, rakennukset, rakennelmat, koneet, kalusto ja laitteet sekä niihin kohdistuvat velat arvostettaisiin määrään, joka vastaa 40 prosenttia verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitettavassa tai toimitetussa tuloverotuksessa noudatettavien tai*

---

<sup>98</sup> Perintö- ja lahjaveroa laskettaessa on huomioitava PerVL 31.4 §, jonka mukaan verotettavan perintöosuuden tai lahjan arvo vahvistetaan täysin sadoin euroin siten, että ylimenevät eurot jätetään huomioon ottamatta.

<sup>99</sup> Juusela – Tuominen 2010, s. 185.

<sup>100</sup> Kuluttajahintaindeksi 2012. Katso myös Andersson 2008b, s. 3. 5 000 markan raja on peräisin vuodelta 1979, jolloin alin verotettava määrä oli 2 000 markkaa. Nykyään alin verotettava määrä on 20 000 euroa, joten rajaa olisi korotettava reilusti. Katso myös Mattila 2008b, s. 5. Verojen vähimmäismääriin tulisi tehdä vähintään inflaatiotarkistus.



*noudatettujen, varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 3 ja 4 luvun mukaisen perusteiden mukaisesta määrästä.*

Jos maatilansaaaja täyttää kaikki verohuojennuksen saamiselle asetetut edellytykset, osa maatalaan kohdistuvasta perintö- tai lahjaverosta jätetään maksuunpanematta. Huojennus on toteutettu siten, että maatilalla varallisuus arvostetaan käyvän arvon sijasta 40 prosenttiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain mukaisesta arvosta. Erityisesti maatalalouteen keskeisesti kuuluvan varallisuuden eli maatalousmaan ja metsän arvostamislain mukaiset arvot poikkeavat olennaisesti käyvistä arvoista.<sup>101</sup> Koska maatilalla käypä arvo on suurempi kuin sen arvostamislain mukainen vertailuarvo, huojennuksen mukaisesti maksuunpantavan veron määrä on huomattavasti pienempi kuin käyvän arvon mukaan maatilasta maksettavaksi määrätty vero.

Ennen vuoden 2004 lain muutosta maatilalla varallisuus arvostettiin sukupolvenvaihdoshuojennuksessa käyvän arvon sijasta varallisuusverolain (VVL 1537/1992 kumottu) mukaiseen verotusarvoon. Vuoteen 2004 mennessä etenkin yritysten osakkeiden verotusarvot olivat nousseet lähelle niiden käyviä arvoja, minkä takia sukupolvenvaihdoshuojennuksen etu oli menettänyt merkitystään. Lailla perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta (576/2004) arvostaminen muutettiin 40 prosenttiin verotusarvosta. Kun varallisuusverolaki kumottiin vuonna 2007, huojennusta laskettaessa arvoksi määrättiin 40 prosenttia arvostamislain mukaan lasketusta vertailuarvosta.

*Perintö- ja lahjaverolaki 55 § 4 momentti*

*Edellä 2 momentissa tarkoitettu erotus tai, jos se on suurempi kuin 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetun perintö- ja lahjaveron 850 euron ylimenevä osa, viimeksi mainittu määrä jätetään maksuunpanematta.*

Maksuunpanematta jätettävä veron osa määritetään laskemalla kaksi erotusta. Ensimmäinen erotus lasketaan siten, että maatilalla käyvän arvon mukaisesta verosta vähennetään vero, joka perintöosuudesta tai lahjasta olisi määrättävä, jos maatalaan kuuluvat varat arvostettaisiin 40 prosenttiin arvostamislain mukaisesta vertailuarvosta. Toinen erotus lasketaan siten, että maatilalla käyvän arvon mukaisesta verosta vähennetään 850 euroa. Näistä erotuksista pienempi jätetään maksuunpanematta. Veron laskutapa johtaa käytännössä siihen, että perintö- tai lahjavero määrätään 40 prosentista arvostamislain mukaisesta määrästä.

---

<sup>101</sup> Aarnio – Kangas – Puroinen – Rabinä 2011, s. 171.

*Verohuojennuksen laskemiseksi laskettavat kaksi erotusta:*

- 1. käyvä arvolla laskettu vero – 40 prosentista arvostamislain mukaisesta arvosta laskettu vero*
- 2. käyvä arvolla laskettu vero - 850 €*

*Maatilan käypä arvo perintöverotuksessa: 300 000 €, josta perintövero 37 700 €*

*40 % arvostamislain mukaisesta tilan arvosta: 100 000 €, josta perintövero 8 700 €*

- 1. 37 700 € - 8 700 € = 29 000 €*
- 2. 37 700 € - 850 € = 36 850 €*

*Pienempi erotus eli 29 000 € jätetään maksuunpanematta. Maksuunpantava perintövero on siten 8 700 €.*

Käytännössä toisella erotuksella ei yleensä ole merkitystä, koska verohuojennus toteutetaan jättämällä erotuksista pienempi maksuunpanematta. Tällainen sääntelymuoto vaikeuttaa säännöksen ymmärtämistä ja tekee maksuunpantavan veron laskemisesta hankalan toteuttaa. Toisaalta nykyään verotus- ja oikeuskäytäntö PerVL 55 §:n tulkinnasta on jo niin kattavaa, ettei säännöksen erityinen muotoilu aiheuta enää ongelmia. Kahden erillisen erotuksen laskeminen huojennuksen määrittämiseksi on kuitenkin työlästä ja tarpeetonta. Verohallitus onkin lausunnossaan hallituksen esityksestä 53/2008 ehdottanut, että huojennus toteutettaisiin arvostamalla huojennuksen kohteena oleva omaisuus käyvän arvon – periaatteesta poiketen pelkästään 40 prosenttiin arvostamislain mukaisesta arvosta. Tämä parantaisi säännöksen luettavuutta ja yksinkertaistaisi verotusta.<sup>102</sup>

Ongelmia voi kuitenkin aiheutua siitä, että maatilan sukupolvenvaihdoshuojennus määritetään arvostamislain mukaisten vertailuarvojen mukaan. Huojennuksen sitominen arvostamislain mukaisiin vertailuarvoihin voi nimittäin johtaa määriltään sattumanvaraisiin huojennuksiin, koska vertailuarvon suhde maatilan käypään arvoon voi vaihdella tapauskohtaisesti. Vuoden 1979 jälkeen verolainsäädännössä on tapahtunut monia muutoksia, joiden vaikutuksia ei ole huomioitu sukupolvenvaihdoshuojennukseen liittyvässä sääntelyssä. Aikoinaan perintö- ja lahjaverotuksessa verotusarvoina käytettiin varallisuusverotusarvoja, mutta niistä siirryttiin sittemmin perintö- ja lahjaverotuksessa käyttämään käyviä arvoja. Kun sukupolvenvaihdoshuojennuksesta säädettiin, voitiin perustellusti käyttää huojennuk-

---

<sup>102</sup> Verohallitus 2008, s. 1. Katso myös Penttilä 2008a, s. 2. Huojennuksen laskentatapaa tulisi muuttaa siten, että se olisi tietty prosenttiosuus arvostamislain mukaisesta arvosta.

sen toteuttamiseen varallisuusverotusarvoja. Varallisuusverolain kumoamisen jälkeen vuodesta 2006 varallisuusveroarvojen tilalle sukupolvenvaihdoshuojennuksiin säädettiin arvostamislain mukaiset vertailuarvot ilman muita asiallisia muutoksia sääntelyyn.<sup>103</sup> Seuraava esimerkki havainnollistaa, kuinka suuria eroja arvostamislain mukaisissa vertailuarvoissa voi olla suhteessa maatilojen käypiin arvoihin.

*Perillinen saa käyvältä arvoltaan noin 1 000 000 euron arvoisen maatilaa, johon kuuluu 50 hehtaaria peltoa ja 200 hehtaaria metsää. Maatilaa arvostamislain mukainen vertailuarvo on 376 352 euroa.*

*Tai*

*perillinen saa käyvältä arvoltaan noin 1 000 000 euron arvoisen maatilaa, johon kuuluu 150 hehtaaria täysin samanlaista peltoa kuin toiseenkin maatalaan. Maatilaa arvostamislain mukainen vertailuarvo on 450 576 euroa.<sup>104</sup>*

Esimerkki osoittaa, että pelkästään pellon ja metsän suhde perilliselle siirtyvällä maatilalla voi vaikuttaa merkittävästi tilan arvostamislain mukaisiin vertailuarvoihin. Tilalla, johon kuuluu pelkkää peltoa, vertailuarvo on noin 45 % tilan käyvästä arvosta. Puolestaan maatilalla, johon kuuluu sekä peltoa että metsää, arvostamislain mukainen vertailuarvo on noin 37 % tilan käyvästä arvosta. Arvostamislain mukaisten vertailuarvojen käyttäminen sukupolvenvaihdoshuojennuksen määrittämisessä aiheuttaa satunnaisuutta ja epäyhteneväisyyttä perintö- ja lahjaverotukseen.<sup>105</sup> Varallisuuden arvostus on hyvin tulkinnanvaraista ja on aiheuttanut selkeää epäoikeudenmukaisuutta. Periaatteessa samanlaisesta sukupolvenvaihdoksesta on eri veropiireissä voinut aiheutua aivan erilaiset veroseuraamukset.<sup>106</sup>

---

<sup>103</sup> Linnakangas 2008, s. 2. Huojennuksen arvojen sitominen arvostamislain mukaisiin arvoihin johtaa sattumanvaraisiin huojennuksiin, koska arvostamislain mukaisen vertailuarvon suhde käypään arvoon voi vaihdella suuresti tapauskohtaisesti

<sup>104</sup> Tilakokonaisuuksien arvojen määrittämisessä on käytetty varojen arvostamista perintö- ja lahjaverotuksessa koskevaa Verohallinnon ohjetta 4.12.2012, jonka maakuntaohjeiset keskiarvohinnat on johdettu Maanmittauslaitoksen tiedoista maatalousmaan keskiarvohinnoista vuosilta 2007-2011 ja metsäkiinteistöjen keskiarvohinnoista vuosilta 2009-2011. Tilojen todelliset käyvät arvot voivat erota vertailuarvoista vielä esimerkkiäkin enemmän.

<sup>105</sup> Verotusarvojen ja käypien arvojen vaihteluista kertoo myös kaksi tutkimusta, jotka on tehty perintö- ja lahjaverolain uudistusten yhteydessä. Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan välimietinnössä esiteltävässä verohallituksen tekemässä tutkimuksessa ilmeni muun muassa, että peltoa ja metsää sisältävien tilojen verotusarvot olivat keskimäärin 22-38 prosenttia kauppahinnoista. (Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan välimietintö 1978, s. 18) Toisaalta sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverotyöryhmän tekemän tutkimuksen mukaan maatilojen verotusarvo oli keskimäärin 49 prosenttia käyvästä arvosta. Muiden yritysten kohdalla verotusarvo oli keskimäärin vain 27 prosenttia käyvästä arvosta. (Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 5).

<sup>106</sup> Pyykkönen 1998, s. 9.

Sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverotyöryhmän muistion mukaan huojennuksen laskentatavan vaikeaselkoisuus on erityisesti verovelvollisten kannalta epäkohta. Kaksien eri perusteiden mukaan suoritettava arvostaminen johtaa helposti virheisiin verotusta toimitettaessa.<sup>107</sup> Onkin ehdotettu, että vertailuarvojen sijaan sukupolvenvaihdoshuojennus sidottaisiin perintö- ja lahjaverotuksen mukaisiin käypiin arvoihin, jotta turvattaisiin yhdenvertaisuus ja johdonmukaisuus.<sup>108</sup> Perintöverotuksen uudistamistoimikunta on jo vuonna 1980 mietinnössään ehdottanut, että huojennus myönnettäisiin jättämällä maksuunpanematta suhteellinen osa perintöosuuteen tai lahjaan kuuluvaan maatilavarallisuuteen kohdistuvasta perintö- tai lahjaveron koko määrästä.<sup>109</sup> Näin radikaali muutos säännöksissä vaatisi kuitenkin niiden valmistelua ja kirjoittamista kokonaan uusiksi.

Verohuojennus myönnetään vain siirtyvän maatilalan osalta. Jos perintöön tai lahjaan sisältyy maatilalan lisäksi muutakin varallisuutta, maksuunpanematta jätetään vain maatilalan kohdistuvan veron suhteellinen osa koko siirtyvästä varallisuudesta määrätystä verosta. Muusta varallisuudesta maksetaan siis normaali käyvän arvon mukaan määräytyvä perintö- tai lahjavero. PerVL 55 §:n 2 momentin mukaan 40 prosenttiin arvostamislain mukaisesta arvosta arvostetaan maatilalan nettovarallisuus eli sen varat ja velat. Sen lisäksi maatilalan kuuluva metsä arvostetaan 40 prosenttiin arvostamislain 7 §:n mukaisesta arvosta. Myös maatilalan asuinrakennus, jos se kuuluu maatilalan talouskeskukseen, sekä metsätalouden tuotantorakennuksen rakennuspaikka arvostetaan 40 prosenttiin arvostamislain 5 luvun mukaisesta kiinteistöverotuksessa käytettävästä arvosta. Metsätalouden koneet ja laitteet sekä tuotantorakennukset arvostetaan 40 prosenttiin niiden poistamatta olevasta hankintamenoista. Sen sijaan muut varat, jotka kuuluvat maatilalaan, arvostetaan 40 prosenttiin niiden käyvästä arvosta.

## 2.5 Lahjanluonteinen kauppa

*Perintö- ja lahjaverolaki 55 § 5 momentti*

*Jos maatilalan tai sen osan luovutus 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa on osittain vastikkeellinen ja vastike on enemmän kuin 50 prosenttia käyvästä*

---

<sup>107</sup> Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 17.

<sup>108</sup> Linnakangas 2008, s. 2. Arvostamislain mukaisten verotusarvojen sijasta perintö- ja lahja verolain mukaisten huojennusten määrä olisi nykyisin sidottava käypiin arvoihin.

<sup>109</sup> Komiteamietintö 1980:16, s. 88. Katso myös Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 25. Vertaa Kivirannan ja Strömin eriävä mielipide siitä, että maatalojen käypien arvojen määrittäminen on vaikeaa, koska kokonaisten maatalojen kauppia ei toteudu vapaille markkinoilla.

*arvosta, maatalaan tai sen osaan kohdistuva lahjavero jätetään kokonaan maksuunpanematta.*

Lahjanluonteiset luovutustoimet tapahtuvat yleensä sukulaisten ja muuten toisilleen läheisten ihmisten kesken. Lahjanluonteisella kaupalla tarkoitetaan tilannetta, jossa maatalan kauppahinta ei vastaa kohteen käypää arvoa.<sup>110</sup> Perintö- ja lahjaverolain 18.3 §:n mukaisen pääsäännön mukaan ostajan maksaessa enemmän kuin kolme neljäsosaa omaisuuden käyvästä hinnasta, on kyse puhtaasta kaupasta. Kun kyse oli maatiloja koskevista kaupoista, tätä pääsäännön mukaista rajaa pidettiin liian korkeana. Tilanpidonjatkajan aseman parantamiseksi kolmen neljänneksen rajaa alennettiin 50 prosenttiin.<sup>111</sup> Sukupolvenvaihdoksissa kauppahinnan ollessa yli 50 prosenttia maatalan käyvästä arvosta lahjavero jätetään maksuunpanematta kokonaisuudessaan. Jos kauppahinta on 50 prosenttia tai vähemmän käyvästä hinnasta, pidetään suoritettuna vastikkeen ja käyvän hinnan välistä erotusta lahjana.<sup>112</sup>

Maatilojen luovutukset tapahtuvat varsin usein käyttäen lahjanluonteista kauppaa.<sup>113</sup> Lahjanluonteisen kaupan määrittely voi aiheuttaa tulkintaongelmia, kuten korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 2.12.1985/5576, jossa verovelvollinen oli pitänyt kaupassa kohteelle määritettyä arvoa riittävänä, eikä hän siis katsonut olevansa kaupasta lahjaverovelvollinen. Näin ollen hänellä ei myöskään ollut tarvetta vaatia huojennusten soveltamista. Koska perintöverolautakunta arvosti kaupan kohteen eri tavalla ja piti kauppaa lahjanluontoisena, verovelvolliselle syntyi tarve vedota verohuojennukseen lahjaverotuksessa. Verovelvollisella katsottiin olleen perusteltu syy esittää huojennusta koskeva pyyntönsä vastaan lääninoikeudessa, koska perintöverolautakunta ei ollut varannut tilaisuutta pyynnön esittämiseen ennen verotuksen toimittamista. Lahjanluontoisen kaupan rajatapaukset muodostavat käytännössä ainoan poikkeuksen siihen pääsääntöön, että pyyntö huojennussäännösten soveltamisesta on esitettävä ennen verotuksen toimittamista.

---

<sup>110</sup> Katso myös Puronen 1990, s. 121-122. Lahjana voidaan verottaa vain sellainen luovutustoimi, joka on luonteeltaan lahja eli täyttää ainakin lahjan yleiset tunnusmerkit. Luovutustoimen tulee tapahtua lahjoitustarkoituksessa.

<sup>111</sup> HE 174/1994 vp, s. 2. Katso myös Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 26. Lahjanluonteisista sukupolvenvaihdoskaupoista menevä vero on lähes yksinomaan maatilojen sukupolvenvaihdosten yhteydessä esiintyvä ongelma.

<sup>112</sup> Katso myös Lindgren 1996, s. 152. Rajan alentamisella on pyritty parantamaan maatalouden jatkamisen edellytyksiä sopeutettaessa maataloutta EU-jäsenyyteen.

<sup>113</sup> HE 84/2004 vp, s. 4.

## 2.6 Maksuajan pidentäminen

Perintö- ja lahjaverolain 56 §:n mukaan perintö- tai lahjaverovelvolliselle maatilatalouden jatkajalle voidaan myöntää myös veron maksuajan pidennys enintään viideksi vuodeksi. Edellytykset maksuajan saamiselle ovat lähes samat kuin veronhuojennuksen edellytykset. Perintöön tai lahjaan on luonnollisesti sisällyttävä maatila tai sen osa ja verovelvollisen on jatkettava tilalla maatalouden harjoittamista. Lisäksi maatilasta määrätyn perintö- tai lahjaveron suhteellinen osa koko verosta on oltava vähintään 1 700 euroa.

Myös maksuajan pidentämistä varten verovelvollisen on tehtävä hakemus verottajalle ennen verotuksen toimittamista. Pyynnön tulee koskea nimenomaan maksuajan pidentämistä 56 §:n mukaisesti, sillä 55 §:n mukaista veronhuojennusta koskevaa pyyntöä ei ole tulkittu laventavasti siten, että sen katsottaisiin koskevan myös maksuaikaa.<sup>114</sup> Jos verovelvollinen ei pysty arvioimaan maksuun pantavan veron määrää, myös maksuajan pidennystä kannattaa varmuuden vuoksi pyytää Verohallinnolta ennen perintö- ja lahjaverotuksen toimittamista. PerVL 56 §:n nojalla myönnetty maksuaika on korotonta eikä siitä vaadita vakuutta. Kun lisäksi otetaan huomioon inflaatio, maksuajan pidentäminen merkitsee veron reaaliarvon laskua. Maksuajan pidentäminen on verovelvolliselle arvokas etu.<sup>115</sup>

Vaikka PerVL 56 §:ssä puhutaan nimenomaan määrätystä verosta, sillä tarkoitetaan kuitenkin maksuunpantavan veron määrää. Maksuaikaedun edellyttämä 1 700 euron raja tarkoittaa nimittäin veroa, joka pannaan maksuun sen jälkeen, kun 55 §:n veronhuojennusta on sovellettu. Koska maksuaikaetuun oikeuttavan veron määrä on jo vuosikaudet pysynyt samana eli 1 700 euroa, se täyttyy nykyisin lähes aina. Sen takia molemmat edut tulevat yleensä yhtä aikaa sovellettaviksi. Alarajaa onkin vaadittu korotettavaksi.<sup>116</sup> Toisaalta maksuaikaetuun oikeuttavan veron määrä on ollut lain säätämisestä lähtien kaksinkertainen verrattuna veronhuojennukseen oikeuttavaan veron määrään. Molempia rajoja voidaan siis pitää maatalojen nykyarvoon nähden matalina.

Käytännössä maksuajan pidennys tarkoittaa sitä, että maksuunpantava perintö- tai lahjavero kannetaan yhtä suurina vuotuisina erinä enintään viiden vuoden aikana. Koska PerVL 56.2 §:n mukaan yhden vuosierän määrä on vähintään 850 euroa, täyden viiden vuoden

---

<sup>114</sup> Vertaa Komiteanmietintö 1980:16, s. 91. Maksuajan pidentäminen ei ehdotuksen mukaan vaatisi enää verovelvollisen nimenomaista pyyntöä.

<sup>115</sup> Andersson 1980, s. 130.

<sup>116</sup> Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 35. Rahanarvon alenemisen vuoksi työryhmä ehdotti jo 20 vuotta sitten, että alaraja olisi korotettu kaksinkertaiseksi.

pidennyksen saa, jos maksettavaksi määrättävä vero on vähintään 4 250 euroa. Koska maksuajan pidennyksen edellytyksenä on vähintään 1 700 euron suuruinen vero, maksuaikaa myönnetään aikaisintaan, kun kannettavaksi tulee kaksi vuotuista erää. Vaikka perittyyn tai lahjaksi saatuun omaisuuteen sisältyisi maatilán lisäksi muutakin omaisuutta, maksuaikaetua voidaan myöntää vain sille osalle veroa, joka kohdistuu luovutettuun maatilaa.

Jos perintö- tai lahjaveron maksamiseen myönnetään maksuajan pidennys, veronkannon eräpäivät määräytyvät PerVL 56 §:n 3 momentin mukaan valtiovarainministeriön veronkannosta antaman asetuksen mukaan. VvMa:n 4.2 §:n mukaan, jos veron maksamiseen on myönnetty pidennystä, ensimmäinen erä on suoritettava viimeistään sen kalenterikuukauden ensimmäisenä päivänä, joka alkaa lähinnä kuuden kuukauden kuluttua verotuksen toimittamispäivää seuraavan kuukauden alusta. Jäljellä olevat erät on suoritettava vuoden välein edellisen erän eräpäivästä lukien siten, että viimeinen erä suoritetaan viimeistään sen kalenterikuukauden ensimmäisenä päivänä, joka alkaa lähinnä neljän ja puolen vuoden kuluttua verotuksen toimittamispäivästä.<sup>117</sup> Seuraava esimerkki selventää asiaa.

*500 000 euron perintöön sisältyy käyvältä arvoltaan 300 000 euron arvoinen maatiia. Perinnöstä maksuunpantavan veron määrä on 30 000 euroa. Maksuajan pidennys myönnetään niin suurelle veron osalle kuin maatilavarallisuus on koko varallisuudesta eli  $300\,000/500\,000 = 0,6$  eli 60 prosentille. Maksuaikaa myönnetään siis  $0,6 \times 30\,000$  eli 18 000 eurolle. Näin ollen säännönmukaisesti verosta maksuunpannaan 12 000 euroa ja loppuosa, jonka maksuaikaa pidennetään, kannetaan viitenä vuotuiseränä, joiden suuruus on  $18\,000/5$  eli 3 600 euroa.*

*Perintöverotuksen toimittamispäivä on 18.1.2013. Ensimmäisen säännönmukaisesti toimitetun verotuksen 6 000 euron maksuerän eräpäivä on 1.5.2013 ja toisen 6 000 euron erän eräpäivä on 1.7.2013. Ensimmäisen pidennetyltä maksuajalta olevan 3 600 euron maksuerän eräpäivä on 1.8.2013 ja muut eräpäivät ovat vuoden välein aina 1.8.2017 saakka.*

Jos kaikki edellytykset täyttyvät, veroviranomaisen on myönnettävä maksuajan pidennys. Verovelvollisella on tähän etuun laillinen oikeus, eikä edun saaminen ole viranomaisen harkittavissa. Tämä edesauttaa sukupolvenvaihdoksen suunnittelua, sillä varma maksuajan pidennys helpottaa huomattavasti tilanpidonjatkajan verotaakkaa välittömästi sukupolven-

---

<sup>117</sup> Katso myös Aarnio – Kangas – Puroñon – Rabinä 2011, s. 278. Jos perintöveron kokonaismäärä nousee veronoikaisun johdosta, lisäerä maksuunpannaan aina määrästä riippumatta yhdessä erässä.

vaihdoksen tapahduttua.<sup>118</sup> Pitkä maksuaika hyödyttää huomattavasti verovelvollista, sillä se mahdollistaa verojen kattamisen vuosien myötä maatilalta saatavilla tuloilla ilman, että on tarpeellista realisoida omaisuutta heti sukupolvenvaihdoksen jälkeen.

## 2.7 Verohuojennuksen menettäminen

Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 6 momentin mukaan, jos verovelvollinen luovuttaa pääosan saamastaan maatilasta ennen kuin viisi vuotta on kulunut perintö- ja lahjaverotuksen toimituspäivästä, maksuunpanematta jätetty vero maksuunpannaan 20 prosentilla korotettuna.<sup>119</sup> Pääosalla maatilasta tarkoitetaan yli puolta huojennuksen kohteena olleesta tilasta. Luovuttaminen edellyttää verovelvolliselta aktiivista toimintaa, joten konkurssia tai pakkolunastusta ei ole pidetty tarkoitettuna luovuttamisena. Myös toiminnan lopettaminen kannattamattomana on hyväksytty, vaikka kyse ei ole ollutkaan konkurssista.<sup>120</sup> Vain toiminnan vapaaehtoinen lopettaminen ja tilasta luopuminen on aiheuttanut verohuojennuksen menettämisen.<sup>121</sup>

Käytännössä maatilalan luovuttamista on tulkittu lievästi ja huojennusetu on menetetty harvoin. Kuopion hallinto-oikeuden lainvoimaisessa päätöksessä 12.9.2001 01/0396/3 katsottiin, että puolisoiden avioerosta johtunut maatilalan omistussuhteiden huomattava muutos ei johtanut huojennuksen menettämiseen. Huojennusta ei ole myöskään menetetty, jos luovutus on johtunut verovelvollisen kuolemasta, sairastumisesta tai muusta vastaavasta syystä. Vaikka tällaisesta tapauksesta ei liene korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöä, Vaasan hallinto-oikeuden ratkaisu 27.02.2009 09/0099/2 tukee tulkintaa.<sup>122</sup> Tapauksessa leski myi maatilalan ennen kuin perintöverotuksen toimitamisesta oli kulunut viisi vuotta vakavan sairautensa vuoksi. Vaasan hallinto-oikeus katsoi, ettei lesken tarkoituksena ollut

---

<sup>118</sup> Juusela – Tuominen 2010, s. 216.

<sup>119</sup> Katso myös Andersson 2008b, s. 3. Viiden vuoden aikarajaa on pidettävä liian lyhyenä ja aikaraja voisi olla 10 vuotta.

<sup>120</sup> Komiteanmietintö 1980:16, s. 89. Jos omaisuutta luovutetaan viiden vuoden aikana usealla eri luovutuksella, ne lasketaan yhteen ja yhteismäärää verrataan koko luovutettuun omaisuuteen. Katso myös Purosen 2011, s. 626 Immonen – Lindgren 2009, s. 184-185. ja Lindholm 2009, s. 100. Vertaa kuitenkin Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 34. Työryhmän mukaan huojennusedun ei tulisi säilyä, jos toiminta lopetetaan kannattamattomuuden vuoksi, koska kannattamattomuuden selvittäminen olisi niin vaikeaa.

<sup>121</sup> Katso myös Andersson 1980, s. 128. Luovutukseksi voidaan varmaankin katsoa myös se, että verovelvollinen luopuu perinnönjaossa siitä omaisuudesta, josta hän on saanut huojennuksen.

<sup>122</sup> Purosen 2011, s. 628. Purosen mukaan edun menetyksen tulisi olla poikkeuksellista.



maatilan luovutuksella tavoitella perusteetonta hyötyä, eikä maksuunpanematta jätettyä veroa ja veronkorotusta näin ollen pantu maksuun.<sup>123</sup>

Viiden vuoden määräaika toiminnan jatkamiselle lasketaan perintö- tai lahjaverotuksen toimittamisesta. Tämä johtaa eripituisiin määräaikoihin riippuen siitä, milloin verotus on toimitettu. Perintöverotuksen toimittaminen voi viivästyä monesta syystä. Ensinnäkin perunkirjoitusmääräajan pidennys siirtää perunkirjoitusta ja samalla perintöveropäätöstä myöhemmäksi. Toiseksi perintöverotuksen toimittamisen lykkääminen maatalouden jatkajan selvittämiseksi myöhentää edelleen verotuksen toimittamispäivää. Näiden lisäksi itse verotuksen toimittamiseen kuluu oma aikansa, jonka äärimmäinen takaraja on yleinen kymmenen vuoden vanhentumisaika.<sup>124</sup> Vaikka veroviranomaisen mukaan perintöverotus pyritään toimittamaan puolessa vuodessa perukirjan jättämisestä, verotuspäätöksen saaminen voi kuitenkin kestää huomattavasti pidempäänkin. Jos maatilan sukupolvenvaihdos on tehty perittävän kuoleman johdosta, viiden vuoden määräaika toiminnan jatkamiselle voi alkaa kulua vasta parin vuoden kuluttua siitä, kun perintöverovelvollinen on tosiasiasa jatkanut maatalouden harjoittamista. Maatalouden harjoittamista on kuitenkin jatkettava koko ajan, vaikka verotuspäätöksen saaminen kestäisikin vuosia. Sukupolvenvaihdoksen perintö- ja lahjaverotyöryhmän mukaan määräaika tulisi kytkeä viranomaisten toiminnasta riippumattomaan ajankohtaan, joka olisi kiistatta todettavissa. Työryhmä ehdottikin, että määräaika kytkettäisiin ehdottamaansa ajankohtaan, jolloin verovelvollinen antaa selvityksen toiminnan jatkamisesta verottajalle. Tällöin huojennuksen saaminen edellyttäisi kaikilta yhtä pitkää jatkamisaikaa.<sup>125</sup> Toisaalta määräajan kytkeminen perukirjan jättämiseen tai lahjaveroilmoitukseen katkaisisi myös määräajan yhteyden viranomaisten toimintaan.

Jos verovelvollinen luovuttaa pääasiallisen osan maatilasta viiden vuoden kuluessa verotuksen toimittamispäivästä, hän menettää myös saamansa maksuaikaedun. Maksuaikaedun menettämistä arvioidaan samoin kriteerein kuin huojennusedun menettämistä. Jos verovelvollinen menettää maksuaikaedun luovutuksen seurauksena, verottaja määrää kaikki maksamatta olevat maksuerät kannettavaksi seuraavan maksuerän yhteydessä. Kyse on siis maksuaikaedun ja huojennuksen mukaisesti suoritettavista eristä.<sup>126</sup> Maatilan luovutuksesta

---

<sup>123</sup> Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö haki valituslupaa ja sai valitusluvan korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Korkein hallinto-oikeus ei julkaissut valitukseen antamaansa ratkaisua.

<sup>124</sup> Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 17.2.1983/571 todettiin, että perintöverotuksen toimittamiseen on sovellettava yleistä kymmenen vuoden vanhentumisaikaa perukirjan verotoimistoon toimittamisesta luki-

<sup>125</sup> Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 32-33.

<sup>126</sup> Puronen 2011, s. 575.

on tehtävä ilmoitus Verohallinnolle kolmen kuukauden kuluessa PerVL 55.7 §:n mukaisesti. Maksuaikaedun kohdalla ei ole erikseen säädetty verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta. PerVL 55 §:n 7 momentin ilmoitusvelvollisuus kattaa myös tilanteet, joissa verovelvollinen on saanut maksuaikaedun. Siksi PerVL 56 §:ään ei ole erikseen säädetty ilmoitusta koskevaa säännöstä.<sup>127</sup>

Nykyään Verohallinnon valvonta toiminnan jatkamisesta kohdistuu pääasiassa viiden vuoden aikana tapahtuvaan tilan luovutukseen, joka aiheuttaa huojennuksen menettämisen. Viranomaisten on nimittäin lähes mahdotonta valvoa sitä, että verovelvollinen kuitenkin jättää maatalon viljelemättä, vaikka huojennus on myönnetty sillä edellytyksellä, että maatalouden harjoittamista jatketaan. Siihen ei voi myöskään puuttua huojennusedun menettämällä veronkorotuksineen.<sup>128</sup>

---

<sup>127</sup> Puronen 2011, s. 635.

<sup>128</sup> Katso myös Andersson 1980, s. 128. Veronjärjestelyllä voitaisiin oikaista verotus ja ikään kuin ottaa myönnetty huojennus takaisin, tietenkin ilman veron korotusta. Verohuojennus on nimittäin myönnetty sillä virheellisellä oletuksella, että verovelvollinen jatkaa maatalouden harjoittamista.

### 3 Yhdenvertaisuuden toteutuminen sukupolvenvaihdoksissa

#### 3.1 Yhdenvertaisuus

*Suomen perustuslaki 6 §*

*Yhdenvertaisuus*

*Ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä.*

*Ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan sukupuolen, iän, alkuperän, kielen, uskonnon, vakaumuksen, mielipiteen, terveydentilan, vammaisuuden tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella.*

Suomen perustuslain 6 §:n 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Yleiseen yhdenvertaisuussäännökseen sisältyy mielivallan kieltö ja vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. Säännös ilmaisee vaatimuksen sekä muodollisesta yhdenvertaisuudesta että tosiasiallisesta tasa-arvosta.<sup>129</sup>

Muodollisella yhdenvertaisuudella tarkoitetaan samanlaisten tapausten kohtelemista samalla tavalla. Kahden ihmisen ollessa ratkaistavan asian suhteen samanlaisessa asemassa, heitä on kohdeltava samalla tavalla huomioimatta heidän välillään muissa suhteissa olevia eroja.<sup>130</sup> Tosiasiallisen tasa-arvon tehtävänä on puolestaan poistaa eriarvoisuus ihmisten väliltä. Tosiasiallisen tasa-arvon toteuttaminen voi vaatia joskus muodollisesta yhdenvertaisuudesta poikkeamista.<sup>131</sup> Yhdenvertaisuus ei siis aina edellytä samanlaista kohtelua, vaan se voi edellyttää erilaista kohtelua erilaisissa olosuhteissa. Ihmisten erilainen kohtelu voi olla väline tosiasiallisen tasa-arvon saavuttamiseksi. Sitä voidaan kutsua positiiviseksi erityiskohteluksi.<sup>132</sup>

Perustuslain 6 §:n 1 momentin yhdenvertaisuussäännös kohdistuu sekä lainsäätäjään että lainsoveltajaan. Lainsäätäjän eli eduskunnan tulee edistää tosiasiallisen yhdenvertaisuuden toteutumista, kun lakeja säädetään. Edistäessään tosiasiallisen tasa-arvon toteutumista lainsäätäjä voi toimia muodollisen yhdenvertaisuuden vastaisesti, jos toiminnalle on hyväksyttävä yhteiskunnallinen tarkoitus. Perustuslakivaliokunta on nimenomaisesti korostanut, ettei perustuslain 6 §:stä voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kul-

---

<sup>129</sup> HE 309/1993 vp, s. 42-43.

<sup>130</sup> Ojanen – Scheinin 2011, s. 228.

<sup>131</sup> Ojanen – Scheinin 2011, s. 228.

<sup>132</sup> Ojanen – Scheinin 2011, s. 252.

loisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn.<sup>133</sup> Varsinkin jos lailla on tarkoitus parantaa yhteiskunnallisesti toisia heikommassa asemassa olevien asemaa, sitä voidaan pitää yhteiskunnallisesti hyväksyttävänä ja siten sallittuna. Perustuslakivaliokunnan mukaan keskeistä on se, voidaanko kansalaisten erottelu perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla.<sup>134</sup> Perustuslakivaliokunnan mukaan etenkin verolainsäädännölle on tyypillistä, että lainsäätäjällä on mahdollisuus tehdä valintoja eri sääntelyvaihtoehtojen välillä tavanomaista vapaammin, koska verolait muodostavat yhteiskunnan ohjaamiseen monipuolisesti käytettävän välineen.<sup>135</sup> Yhdenvertaisuudesta poikettaessa on noudatettava, paitsi vaatimusta hyväksyttävästä perusteesta, myös perusoikeuksien yleisiin rajoitusedellytyksiin kuuluvia suhteellisuuden ja välttämättömyyden vaatimuksia. Toiminnan on kuitenkin oltava hyväksyttävässä suhteessa sillä tavoiteltaviin etuihin nähden.

Perustuslain 6 §:n 2 momentista ilmenee yleistä yhdenvertaisuussäännöstä täydentävä laaja-alainen syrjintäkielto. Sen mukaan on kiellettyä asettaa henkilö muihin nähden eri asemaan ilman hyväksyttävää perustetta. Syrjinnän kieltö ei estä kaikkea erottelua ihmisten välillä, vaan toiminnan hyväksyttävyyden riippuu sen syystä ja vaikutuksista. Syrjintäkielto ei estä tosiasiallisen tasa-arvon turvaamiseksi tarpeellista erityiskohtelua eli tietyn ryhmän asemaa ja olosuhteita parantavia toimia. Kuitenkin erityisesti perustuslain 6 §:n 2 momentissa lueteltujen kiellettyjen erotteluperusteiden kohdalla vaatimukset hyväksyttävälle perustelulle ovat korkeat.<sup>136</sup>

Yhdenvertaisuussäännöksen rinnalla myös syrjintäkielto kohdistuu sekä lainsoveltajaan että lainsäätäjään. Syrjinnän kieltö edellyttää hyväksyttävän perusteen olemassa oloa myös lainsäätäjän asettaessa ihmisiä keskenään erilaiseen asemaan. Syrjintäkielto siis tavallaan rajoittaa eduskunnan lainsäädäntövaltaa, kun yhdenvertaisuussäännöksen mahdollistama positiivinen erityiskohtelu puolestaan laajentaa sitä.<sup>137</sup> Jos lainsäädännössä tehdylle erottelulle voidaan esittää perusoikeuksien kannalta hyväksyttävä peruste, kyse ei ole syrjinnästä.

Perustuslain 6 §:n 2 momentin sisältämä lista kielletyistä erotteluperusteista ei ole tyhjentävä, mikä käy ilmi siitä, että eri asemaan asettaminen on kiellettyä myös muun henkilöön liittyvän syyn perusteella. Avoin ilmaisu mahdollistaa syrjintäkiellon soveltamisen muut-

---

<sup>133</sup> HE 309/1993 vp, s. 42-43 ja luonnos PeVL \*/2008, s. 4.

<sup>134</sup> PeVL 25/ 2006 vp, s. 2.

<sup>135</sup> Luonnos PeVL \*/2008, s. 4.

<sup>136</sup> HE 309/1993 vp, s. 44.

<sup>137</sup> Eriksson 1996, s. 865.

tuvassa yhteiskunnassa. Hallituksen esityksen 309/1993 mukaan erotteluperusteita määriteltäessä on otettu huomioon sellaisia syrjintäperusteita, joita voidaan pitää suomalaisessa yhteiskunnassa syrjintäkiellon ydinalueena. Näitä ovat sukupuoli, ikä, alkuperä, kieli, uskonto, vakaumus, mielipide, terveydentila ja vammaisuus. Muuna henkilöön liittyvänä syynä voidaan pitää esimerkiksi yhteiskunnallista asemaa tai varallisuutta.<sup>138</sup> Ihmisiä ei saa asettaa eri asemaan heidän varallisuutensa perusteella ilman hyväksyttävää perustetta tai, jos hyväksyttävä peruste ei ole oikeassa suhteessa toiminnalla saavutettavaan hyötyyn nähden.

## **3.2 Sukupolvenvaihdoshuojennus yhdenvertaisuuden kannalta**

### **3.2.1 Sukupolvenvaihdoksen suhde yhdenvertaisuuteen**

Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdossääntelyä on tarkasteltu vain vähän suhteessa perustuslain mukaiseen yhdenvertaisuussäännökseen, vaikka sen myöntämisellä voi olla vaikutusta ihmisten väliseen yhdenvertaisuuteen. Erityisesti saman perinnönjättäjän tai lahjanantajan perillisten välinen yhdenvertaisuus voi vaarantua, jos toisen perillisen saantoon sovelletaan maatilain sukupolvenvaihdoksen perintö- tai lahjaverohuojennusta. Tällöin perillisasemassa olevien sisarusten asema on riippuvainen siitä, minkälaista omaisuutta he saavat perinnöksi tai lahjaksi perittävältä. Toisaalta sukupolvenvaihdoshuojennus saattaa myös erilaista omaisuutta sisältäviä jäämistöjä perivät perilliset eriarvoiseen asemaan.

Perintö- ja lahjaverolain mukaisen sukupolvenvaihdoshuojennuksen suhde perustuslain yhdenvertaisuussäännökseen ei ole niin yksinkertainen kuin pintapuolisesti näyttää. Pelkästään se, että perilliset kokevat saamansa erilaisen verokohtelun epäoikeudenmukaiseksi, ei tarkoita sitä, että sääntely olisi ristiriidassa perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen kanssa.<sup>139</sup> Verosääntelyn tulee olla myös objektiivisesti arvioiden yhdenvertaisuuden vastainen, jotta sitä pidetään ristiriitaisena perustuslain kanssa. Pelkkä osapuolten subjektiivinen kokemus eriarvoisesta kohtelusta ei ole riittävä.

Kun arvioidaan perintö- ja lahjaverolain mukaisen sukupolvenvaihdoshuojennuksen suhdetta perustuslain yhdenvertaisuussäännökseen on ensiksi tarkasteltava sitä, asettaako hujennussääntely samanlaisessa asemassa olevat perilliset toisiaan edullisempaan tai epäedullisempaan asemaan. Toisaalta on tarkasteltava sitä, onko maatilain saanut perillinen tosiasii-

---

<sup>138</sup> HE 309/1993 vp, s. 44.

<sup>139</sup> Oikeusministeriö 2008, s. 2.

assa samanlaisessa asemassa kuin muuta omaisuutta saaneet perilliset. Jos sukupolvenvaihdoshuojennuksen katsotaan asettavan perilliset keskenään eriarvoiseen asemaan, sääntelylle tulisi olla yhteiskunnallisesti hyväksyttävä peruste. Lisäksi huojennuksen tulee olla oikeassa suhteessa sillä tavoiteltuihin etuihin nähden.

### 3.2.2 Yhdenvertaisuuden huomioiminen lainvalmistelussa

Kun perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennussäännöksiä säädettiin vuonna 1979, hallituksen esityksessä tai muissa lain esitöissä ei kiinnitetty huomiota sukupolvenvaihdoshuojennuksen ja yhdenvertaisuuden suhteeseen. Huojennuksia säädettäessä olennaisena pidettiin säännösten tarkoitusta. Maatalouden jatkuvuuden turvaaminen oli ensisijainen tavoite. Hallituksen esityksessä HE 290/1978 tarkasteltiin ennen kaikkea huojennusten riittävyttä maatalouden turvaamiseksi. Lisäksi siinä keskityttiin lähinnä uusien sukupolvenvaihdoshuojennussäännösten kuvailemiseen, eikä niitä perusteltu kattavasti.<sup>140</sup>

Vuonna 1979 säädetyin sukupolvenvaihdoshuojennussäännösten mukaan maatalon varallisuus arvostettiin perintö- tai lahjaverotuksessa käyvän arvon sijasta verotusarvoon. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen tuottama etu syntyi siitä, että kiinteistöjen verotusarvot olivat yleisesti niiden käypiä arvoja huomattavasti alemmat.<sup>141</sup> Vuonna 2004 perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta annetun lain myötä sukupolvenvaihdoshuojennuksessa maatalon arvostettiin käyvän arvon sijaan enää 40 prosenttiin verotusarvosta. Vaikka tämä muutos saattoi sukupolvenvaihdoksen tekevät tilanpidonjatkajat huomattavasti muita perinnön- tai lahjansaajia parempaan asemaan, ei hallituksen esityksessä HE 84/2004 eikä valtioneuvostonvaliokunnan mietinnössä 5/2004 otettu kantaa yhdenvertaisuuden toteutumiseen sukupolvenvaihdoksissa.

Vain yhden kerran maatalon sukupolvenvaihdoshuojennuksesta säädettäessä asiasta on pyydetty lausunto perustuslakivaliokunnalta, joka on ottanut kantaa verohuojennussäännösten suhteeseen perustuslain 6 § 1 momentin mukaiseen yleiseen yhdenvertaisuussäännökseen. Vuonna 2008 annetussa hallituksen esityksessä 53/2008 eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta esitettiin, että sukupolvenvaihdoshuojennuksessa maatalon arvostettaisiin 20 prosenttiin arvostamislain mukaisesta vertailuarvosta perintö- ja lahjaverotusta toimitettaessa ja että sukupolvenvaihdoshuojennus ulotettaisiin myös puhtaisiin metsätiloihin. Vaikka hallituksen esitys 53/2008 lopulta

---

<sup>140</sup> HE 290/1978 vp, s. 3.

<sup>141</sup> HE 84/2004 vp, s. 3.

peruutettiin eduskunnassa eikä se siis johtanut uuteen lainsäädäntöön, sen valmistelussa eri asiantuntijat ja perustuslakivaliokunta käsittelivät melko laajasti sukupolvenvaihdoshuojennuksen suhdetta yhdenvertaisuussäännökseen. Hallituksen esityksen peruuttamisen vuoksi perustuslakivaliokunnan antama lausunto on kuitenkin julkaisematon, eikä valiokunnalla siis ole voimassaolevaa kantaa huojennussäännösten yhdenvertaisuuteen. Koska perustuslakivaliokunta lausui tässä yhteydessä ensimmäisen kerran huojennussääntelyn suhteesta perustuslain yhdenvertaisuussäännökseen, se on nimenomaisesti tarkastellut koko sääntelyn suhdetta yhdenvertaisuuteen, eikä se ole rajannut tarkasteluaan pelkästään hallituksen esityksessä ehdotettuihin muutoksiin.<sup>142</sup>

### 3.2.3 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen vaikutus perillisten asemaan

Kun tarkastellaan perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdossäännöksiä suhdetta perustuslain yhdenvertaisuussäännökseen, on huomioitava se, asettaako tilanpidonjatkajalle myönnettävä sukupolvenvaihdoshuojennus maatalanperijän muita perillisiä edullisempaan asemaan. Seuraava esimerkki havainnollistaa, kuinka huomattavan veroedun sukupolvenvaihdoshuojennus tuottaa maatalan lahjansaajalle tai perijälle verrattuna henkilöön, joka saa lahjaksi tai perinnöksi arvopapereita tai muuta huojennuksen ulkopuolelle jäävää omaisuutta. Maatalan sukupolvenvaihdoshuojennus voi saattaa esimerkiksi sisarukset keskenään hyvin erilaiseen asemaan, jos toisen saama omaisuus mahdollistaa sukupolvenvaihdoshuojennuksen ja toisen ei.

*Perittävän omaisuuteen kuuluu noin 1 000 000 euron arvoinen maatila sekä noin 1 000 000 euron arvosta arvopapereita. Maatila sijaitsee Varsinais-Suomessa, ja siihen sisältyy 100 hehtaaria peltoa ja 100 hehtaaria metsää. Maatalan verotusarvo arvostamislain mukaan on 413 464 euroa. Toinen perillisistä on halukas ja pätevä jatkamaan maataloutta tilalla ja toinen puolestaan ei ole. Perittävä määrää testamentillaan maatalan toiselle perillisistään, jotta tilalla harjoitettu maa- ja metsätalous säilyisi suvussa. Toiselle perilliselleen hän määrää samanarvoisen määrän arvopapereita.*

Tässä tapauksessa tilanpitoa jatkava perillinen voi pyytää perukirjan toimittamisen yhteydessä sovellettavaksi PerVL 55 §:n mukaista sukupolvenvaihdoshuojennusta ja 56 §:n mukaista maksuajan pidennystä. Maatalan saava perintöverovelvollinen täyttää edellytykset verohuojennuksen myöntämiseen, sillä hän saa perinnöksi koko tilan, hän jatkaa maatalou-

---

<sup>142</sup> Luommos PeVL \*/2008, s. 3.

den harjoittamista ja 1 000 000 euron arvoisesta tilasta maksettavaksi määrättävä veron on suurempi kuin 850 euroa.

*Perintöveron laskemiseksi maatilakokonaisuus on arvostettava 40 prosenttiin arvostamislain mukaisesta arvosta.*

$$0,4 \times 413\,464\text{€} = 165\,385,60\text{€}$$

*Maatilasta maksuunpantavan perintöveron määrä:*

*I veroluokka 17 189 €*

*Arvopapereista maksuunpantavan veron määrä:*

*I veroluokka 149 852 €*

Kuten esimerkki osoittaa maatilanjatkajalle myönnettävä sukupolvenvaihdoshuojennus asettaa sisarukset eriarvoiseen asemaan, vaikka alun perin molemmille perillisille oli tarkoitus antaa yhtä suuri perintö. Perintöveron huojennuksen seurauksena tilanjatkajaperillinen maksaa vain reilu 10 % perintöveroa siitä määrästä, jonka toinen muutoin vastaavassa asemassa oleva perillinen maksaa. Rahallisesti tilanpitoa jatkava perillinen on siis sisarustaan edullisemmassa asemassa perintöverotuksen toimittamisen jälkeen.

Perintöverosta aiheutuva eriarvoisuus sisarusten välillä on kuitenkin vältettävissä. Jos perittävä haluaa hyvittää arvopapereita saavalle perilliselleen perintöverosta aiheutuvan taakan, verotuksesta johtuvat rasitukset ovat hallittavissa, kun omaisuus siirretään perillisille perinnönjättäjän elinaikana lahjoituksin. Tällöin lahjanantaja voi antaa lahjat sen suuruisina perillisilleen, että he eivät joudu lahjaveron maksamisenkaan jälkeen eriarvoiseen asemaan. Jos maatilän sukupolvenvaihdos kuitenkin lykkääntyy omistajan kuoleman jälkeiseen aikaan ja maatilanjatkajasta määrätään testamentilla, sisarusten yhdenvertaisuuden toteutuminen voi vaarantua.<sup>143</sup>

Maatilän luovuttajalla on kuitenkin pitkälle menevä oikeus luovuttaa omaisuuttaan haluamallaan tavalla. Hän voi elinaikaisilla toimillaan suosia halutessaan yhtä perillisistä luovuttamalla maatilän tilanpidonjatkajalle ilman, että muut perilliset voivat estää omistajanvaihdoksen toteutumisen.<sup>144</sup> Luovuttajalla on oikeus määrätä omaisuutensa saajasta myös kuo-

---

<sup>143</sup> Kangas 2008, s. 6.

<sup>144</sup> Katso myös Aarnio – Kangas 2009, s. 843. Perintökaaren 7:3.3:n mukaan perittävän eläessään suorittama omaisuuden luovutus voidaan ottaa huomioon ennakkoperintönä perittävän kuoltua jaettaessa hänen perintöään. Tällainen luovutus voidaan huomioida rintaperillisten lakiosia laskettaessa lisäämällä se pesän varoihin. Perittävän sukupolvenvaihdostarkoitus maatilän lahjoituksessa voi kuitenkin estää käytännössä ennakon



lemanvaraisilla oikeustoimilla. Perittävä voi testamentilla melko vapaasti määrätä maatilaa rintaperillisistään sille, jonka hän haluaa tilanjatkajaksi. Koska perintökaaren (PK 40/1965) 7:5.2:n mukaan testamentinsaaja voi suorittaa perillisten lakiosan rahassa, perittävä muilla rintaperillisillä kuin tilanjatkajalla ei ole oikeutta vaatia osaakaan maatilasta, jos perittävä on testamentillaan määrännyt sen perijästä. Perimystilanteessa muita perillisiä kuin tilanjatkajaa suojataan kuitenkin lakiosasäännösten avulla. Perintökaaren 7 luvun 1 §:n 2 momentin mukaan lakiosa on puolet perilliselle perimysjärjestyksen mukaan tulevan perintöosan arvosta. Tilanteessa, jossa perittävä on jäännyt kaksi rintaperillistä, ilman maatilaa jääneellä rintaperillisellä on oikeus lakiosaansa eli yhteen neljäsosaan koko jäämistön arvosta. Tilanjatkaja voi kuitenkin maksaa sisarustensa lakiosat rahassa. Lakiosan ulkopuolelle jäävän vapaaosan perittävä saa testamentilla määrätä tahtonsa mukaisesti tilanpitoa jatkavalle perilliselle.

Perittävän tahdolle on annettava merkitystä myös arvioitaessa perillisten aseman tasapuolisuutta. Kun perinnönjättäjä asettaa perillisensä tietoisesti eriarvoiseen asemaan luovuttamalla maatilaa yhdelle heistä, tilannetta ei pidä arvioida samoin kuin perinnönjättäjän pyrkimässä saattamaan perillisensä yhdenvertaiseen asemaan testamentilla. Kun perittävä pyrkii saattamaan perillisensä keskenään yhdenvertaiseen asemaan, mutta epäonnistuu siinä veropoliittisten ratkaisujen takia, sukupolvenvaihdossäännöksiä voidaan pitää yhdenvertaisuuden kannalta arveluttavina. Kun perittävä taas tietoisesti saattaa jonkun perillisistään muita parempaan asemaan luovuttamalla tälle maatilaa, kyse ei ole perillisten yhdenvertaisuutta loukkaavasta verolainsäädännöstä.

Eri asia on kuitenkin se, onko perittävä osannut ennakoita toteuttamiensa lahjoitus- ja perintöjärjestelyjen vaikutukset perillisille syntyviin veroseuraamuksiin. Maatilan sukupolvenvaihdokseen liittyvistä perintö- tai lahjaveroseuraamuksista on tietysti mahdollista saada etukäteen ennakkoratkaisu, jota verottajan on noudatettava, jos sukupolvenvaihdos sittemmin toteutetaan ennakkoratkaisun mukaisesti. Mutta perillisten asemaan perinnönjaon jälkeen vaikuttavat myös muut kuin verottajan ratkaisut. Esimerkiksi perillisten lakiosan vaatiminen tai vaatimatta jättäminen voi vaikuttaa siihen, kuinka omaisuus lopulta jakautuu perittäjän jälkeen. Sillä, kykeneekö perittävä arvioimaan lahjoitustensa tai testamentinsa vaikutusta perillisille aiheutuviin veroseuraamuksiin ja perinnönjakoon, ei kuitenkaan ole merkitystä verolainsäädännön yhdenvertaisuuden kannalta.

---

vähentämisen perillisen perintöosasta. Tällöin perittävä on nimenomaan elinkeinoon liittyvistä syistä tahtonut, ettei lahjaa käsitellä ennakkoperintönä.

Perillisten kannalta yhdenvertaisuuden toteutumiseen verotuksen yhteydessä vaikuttaa myös veronmaksamiselle myönnetty maksuaika. Säännönmukaisen verotuksen piirissä olevan rahaa perineen perillisen on maksettava koko määrätty vero käytännössä puolen vuoden kuluessa verotuksen toimittamisesta. Jos toinen perillinen ei ole saanut perinnöksi muuta kuin maatilaa, johon on sovellettu veronhuojennusta ja maksuajan pidennystä, hänen ensimmäinenkin veroeränsä erääntyy maksettavaksi vasta noin puolen vuoden kuluttua verotuksen toimittamisesta. Muut maksuerät erääntyvät tilanjatkajalla vasta vuoden välein seuraavan neljän vuoden aikana. Maksuajan pidennys antaa tilanjatkajalle mahdollisuuden selviytyä perintöverotaakasta ilman maatalaan kuuluvien osien realisointia. Toisella perillisellä erääntyy siis puolen vuoden sisällä maksettavaksi verot täysimääräisenä koko perintöosuudesta, kun taas tilanjatkajan huojennetut verot erääntyvät vasta neljän ja puolen vuoden sisällä verotuksen toimittamisesta. Jos maatilaa lisäksi jäämistöön on kuulunut esimerkiksi pelkkä arvokas kiinteistö, myös muuta omaisuutta saaneella perillisellä voi olla vaikeuksia suuren perintöveron maksamisessa. Maatilan saanut perillinen saa maksuaikaa, mutta kiinteistön saanut sisarus voi joutua realisoimaan kiinteistön kyetäkseen maksamaan perintöveron ajallaan.

Sen lisäksi, että sukupolvenvaihdoshuojennus voi saattaa saman perinnönjättäjän perilliset keskenään eriarvoiseen asemaan, se voi saattaa myös erilaista omaisuutta sisältävien jäämistöjen perilliset eriarvoiseen asemaan. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen tarjoamat edut hyödyttävät yhteiskunnassa vain niitä, jotka perivät muutoinkin arvokasta maatala- tai yritysvarallisuutta. Kokonaisyhteiskunnallisesti katsoen verohuojennussäännöstö asettaa siis palkansaajien perilliset eriarvoiseen asemaan verrattuna maa- tai metsätilan perinnöksi saaviin perillisiin nähden.<sup>145</sup>

Hallituksen esityksessä 53/2008 perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen lisäksi on kiinnitetty huomiota perustuslain 6 §:n 2 momentin syrjäntäkieltoon arvioitaessa perintö- ja lahjaveroain sukupolvenvaihdoshuojennusta.<sup>146</sup> Syrjäntäkiellon mukaan on kiellettyä asettaa henkilö muihin nähden eri asemaan ilman hyväksyttävää syytä. Korostetusti kielletyt eroteluperusteet on lueteltu laissa, mutta niiden lisäksi erottelu on kiellettyä myös muun henkilöön liittyvän syyn perusteella. Muina henkilöön liittyvinä syinä on mainittu muun muassa henkilön yhteiskunnallinen asema ja varallisuus.<sup>147</sup> Kun sisarukset perivät perinnönjättä-

---

<sup>145</sup> Tuori 2011, s. 42.

<sup>146</sup> HE 53/2008 luonnos, s. 18.

<sup>147</sup> HE 309/1993vp, s. 44.

jältä erilaatuista omaisuutta niin, että toisen perintöosaan kuuluu maatila ja toisen osaan pelkästään muuta varallisuutta, heidän asettamisensa eri asemaan verotuksen keinoin perustuu vain heidän erilaiseen varallisuuteensa. Sellaiset perilliset, joiden varallisuuteen sisältyy maatila, saavat veroedun ja muita perillisiä edullisemman aseman. Tällainen syrjintä on kiellettyä ilman hyväksyttävää perustetta.

Yhdenvertaisuusongelma ilmenee myös maa- ja metsätalouden välisessä rajanvedossa. Nimittäin metsätalolliset, jotka perivät puhtaan metsätilan, eivät ole oikeutettuja sukupolvenvaihdoshuojennukseen, vaikka metsätaloudenharjoittajat, joiden tilaan kuuluu vähäinen määrä peltoa täyttävät maatalon sukupolvenvaihdoshuojennuksen edellytykset. Kuten edellä luvussa 2.3.2.1 esitetystä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta 2010:56 käy ilmi, huojennusta sovellettiin koko tilakokonaisuuteen, johon kuului 150 hehtaaria metsää ja vain 3,7 hehtaaria peltoa. Muista korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuista on nähtävissä, että metsäomaisuuden arvo suhteessa maatalomaaisuuteen voi olla vielä huomattavasti suurempikin kuin kyseisessä tapauksessa ilman, että tämä seikka yksinään olisi este verohuojennuksen saamiselle.<sup>148</sup> Myös luvussa 2.3.1 käsitellyssä korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisussa 2009/1741 metsätalolle on myönnetty sukupolvenvaihdoshuojennus, kun sen on katsottu kuuluvan maatalokokonaisuuteen, vaikka metsätila on sijainnut eri kunnan alueella. Korkeimman hallinto-oikeuden kannan mukaan huojennuksen saaminen edellyttää henkilökohtaista työpanosta maatalouden harjoittamiseen, mutta edellytyksen voi täyttää osallistumalla työnjohdollisiin toimiin. Maatalouden harjoittamisen kannalta tarpeellisia työsuorituksia voidaan hankkia osaksi myös ostopalveluina. Harjoitetun maatalouden tuloksen vähäisyydellä tai tappiollisuudella ei ole merkitystä huojennusta myönnettäessä. Huojennussäännökset tulevat siis sovellettaviksi, jos luovutuksensaajan harjoittama maatalous täyttää EU-tason ja kansallisen sääntelyn mukaiset maatalouden tuotannollista toimintaa koskevat tukiehdot.<sup>149</sup> Lopputuloksena on se, että sitoutumalla viideksi vuodeksi vähäiseen maatalouden harjoittamiseen jatkaja saa verohuojennuksen myös sellaiseen omaisuuteen, joka alun perin on rajattu veroetujen ulkopuolelle.<sup>150</sup> Oman ongelmansa rajanvetoon tuo se, että mitään jälkikäteistä tarkastelua luovutuksen jälkeen

---

<sup>148</sup> Rabinä 2011, s. 262. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 24.5.2007 taltio 1396 tilaan kuului 5,3 hehtaaria peltoa ja 385,8 hehtaaria metsää.

<sup>149</sup> Rabinä 2011, s. 264. Keskeisten tukien vähimmäispinta-alavaatimuksena on kolme hehtaaria.

<sup>150</sup> Urpilainen 2010, s. 6.

harjoitetusta maataloudesta ei tapahdu. Vain omaisuuden edelleen luovutus voi takautuvasti vaikuttaa myönnettyyn huojennukseen.<sup>151</sup>

Sääntely ja soveltamiskäytäntö mahdollistavat tehokkaan verosuunnittelun, mikä johtaa veropohjan rapautumiseen.<sup>152</sup> Lievän soveltamiskäytännön seurauksena metsänomistajat säilyttävät nimellisen määrän maatilatoimintaa saadakseen sukupolvenvaihdoshuojennuksen myös taloudellisesti arvokkaammalle metsälle.<sup>153</sup> Metsänomistajia jopa neuvotaan jatkamaan heikosti kannattavaakin maataloutta, jotta sukupolvenvaihdoshuojennus saadaan koko tilalle.<sup>154</sup> Käytännössä on siis kyse metsätilan luovutuksesta, jonka yhteydessä harjoitetaan vaatimatonta maataloutta huojennuksen saamiseksi. Kun kyseessä on satoja hehtaareita metsää, verosäästö on niin huomattava, että järjestely on kokonaistaloudellisesti kannattava, vaikka maataloutta harjoitettaisiin tappiollisena. Metsätalouden harjoittaminen muodostaa kuitenkin luontevan osan maatilayrittäjyyttä, ja siitä saatavat tulot voivat olla välttämättömiä koko tilan elinkelpoisuuden kannalta. Verohuojennuksen myöntäminen myös metsän osalta on siis edelleen perusteltua. Näin syntyy kuitenkin yhdenvertaisuusongelma sellaisen maatilalla, jossa metsän ohella harjoitetaan taloudellisesti merkityksettömää viljelyä, ja puhtaan metsätilan välillä.<sup>155</sup>

Sukupolvenvaihdoksia koskevan sääntelyn yhdenvertaisuusongelmat ovat tulleet esiin soveltamiskäytännössä, eikä lainsäätäjät ole reagoineet syntyneisiin ongelmiin.<sup>156</sup> Järjestelyyn ei kuitenkaan tulisi puuttua myöskään sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamisalaa rajoittavan laintulkinnan avulla.<sup>157</sup> Jos tällaisesta verosuunnittelusta haluttaisiin päästä eroon, vaikuttava keino olisi myöntää sukupolvenvaihdoshuojennus myös aktiivisille metsätaloudenharjoittajille. Sukupolvenvaihdoksen edellytysten lievä tulkinta on osasy siihen, että koko huojennusta on pidetty yhdenvertaisuuden vastaisena. Metsätalouden eriarvoisen kohtelun lisäksi maatalouden jatkamisen valvonnan puute houkuttelee hakemaan sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamista, vaikka tarkoituksena ei olisi todellisuudessa jatkaa maatalouden harjoittamista.

---

<sup>151</sup> Rabinä 2011, s. 265.

<sup>152</sup> Rabinä 2011, s. 258.

<sup>153</sup> Hänninen – Leppänen – Vierimaa 2009, s. 9.

<sup>154</sup> Kiviniemi, Havia 2010, s. 63.

<sup>155</sup> Rabinä 2011, s. 265 ja Urpilainen, 2010, s. 7. Urpilaisen mukaan sitoutumista määrääjäksi maatalouden harjoittamiseen ei voida pitää kiellettynä verosuunnittelun keinona.

<sup>156</sup> Rabinä 2011, s. 258.

<sup>157</sup> Urpilainen 2010, s. 7.

### 3.2.4 Perillisten asema

Sukupolvenvaihdoksen ja yhdenvertaisuuden suhdetta ei voi tarkastella vain maksetun veron määrän kannalta, vaan maatalon sukupolvenvaihdokseen sisältyy muitakin elementtejä. Kun maatalon omistaja haluaa siirtyä eläkkeelle maanviljelijän ammatista, sopivan tilanjatkajan löytäminen saattaa muodostua ongelmaksi. Todennäköisesti halukkaita tilanpidonjatkajia ei löydy kuin korkeintaan yksi, vaikka maatalon perintö- ja lahjaverotus onkin kevyempi kuin saataessa puhdasta rahaa. Tällöin maatalon ja sukupolvenvaihdoshuojennuksen saaja määrättyy vapaaehtoisen valinnan mukaan. Muita perillisiä ei siis pakoteta ankaramman verotuksen piiriin, vaan he tyytyvät saamaan arvoltaan pienemmän perinnön tai lahjan ilman maatalon aiheuttamia velvollisuuksia.<sup>158</sup>

Yhdenvertaisuutta arvioitaessa on siis huomioitava myös tilanjatkajaan kohdistuvat velvollisuudet. Suoraan perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 6 momentista johtuu maatalon saajalle velvollisuus olla luovuttamatta pääosaa maatalosta ennen kuin viisi vuotta on kulunut verotuksen toimittamisesta. Hän on siis sidottu saamaansa maatalaan seuraavaksi viideksi vuodeksi tai muuten maksuunpanematta jätetty perintö- tai lahjavero pannaan maksuun 20 prosentilla korotettuna. Sen lisäksi, että maatalouden harjoittamista jatkanut perillinen menettää luovutustilanteessa sekä huojennusedun että myönnetyn maksuajan, hän joutuu myös maksamaan sanktioluonteisesti korotetun veron osan.

Muiden perillisten rahana tai arvopapereina saama omaisuus on välittömästi realisoitavissa ja perillisten käytettävissä. Heidän saamaansa perintöön ei kohdistu muita velvollisuuksia kuin perintöveron suorittaminen ajallaan. Sen suoritettuaan perillisellä on käytettävissään puhdasta rahaa ilman rajoituksia. Tilanpidonjatkaja maksaa tosin muita vähemmän perintö- tai lahjaveroa, mutta hän on vähintään seuraavaksi viideksi vuodeksi sidottu maatalaan ilman mahdollisuutta hyödyntää perintöään vapaavalintaisesti. Viiden vuoden jatkamisvaatimus on merkittävä tekijä vertailtaessa saantojen samanlaisuutta ja verotuksen tasapuolista jakautumista yhteiskunnassa.<sup>159</sup>

Lisäksi pelkkä tilan omistaminen viiden vuoden ajan ei riitä sukupolvenvaihdoshuojennuksen saamiseen, vaan se edellyttää muitakin. PerVL 55 §:n mukaan verovelvollisen tulee jatkaa maatalouden harjoittamista tilalla. Kuten oikeuskäytännöstä on käynyt ilmi, maatalonsaajan on tosiasiallisesti osallistuttava maatalouden harjoittamiseen vähintään työnjohtami-

---

<sup>158</sup> Mattila 2008a, s. 2.

<sup>159</sup> Mattila 2008a, s. 2.

seen liittyvissä töissä. Tämä tarkoittaa sitä, että kaikkia tilan peltoja ei voi esimerkiksi vuokrata ulkopuoliselle viljeltäväksi, vaan niiden viljelemiseen on osallistuttava itse. Myös viljelyvelvoite on huomioitava, kun arvioidaan maatilansaajan ja muiden perillisten asemaa yhdenvertaisuuden kannalta. Vaikka maatalouden harjoittamisen ei tarvitsekaan olla tilansaajan osalta täysipäiväistä, se on osa-aikaisenakin raskas velvollisuus tilanpidonjatkajalle. Maatilansaaja ei tosiasiaassa ole muiden perillisten kanssa samanlaisessa asemassa, vaan häneen kohdistuu sellaisia velvollisuuksia, jotka eivät vaikuta muiden perillisten toimintaan.

Sen lisäksi, että tilansaajan on itse osallistuttava maatilalla maatalouden harjoittamiseen, hän kantaa myös riskin maatilalla toiminnan kannattavuudesta.<sup>160</sup> Jos maatalous ei enää kannata, tilansaaja voi joutua luopumaan tilasta. Tilasta luovuttaessa on huomioitava myös maatilalla luovuttamiseen liittyvä luovutusvoittoverotus. Nykyään TVL 47.1 §:n mukaan vastikkeetta saadun omaisuuden hankintamenoksi katsotaan perintö- ja lahjaverotuksessa käytetty verotusarvo. Mahdollinen luovutusvoitto maatilalla syntyy siis myyntihinnan ja perintö- tai lahjaverotuksessa käytetyn käyvän arvon erotuksesta. Hallituksen esityksessä 53/2008 ehdotetun hankintamenon määrittämisen muutoksen myötä luovutusvoitto olisi laskettu myyntihinnan ja perintö- tai lahjaverotuksessa käytetyn huojennetun arvon välisestä erotuksesta tai hankintameno-olettamaa käyttäen. Tällainen laskentatavan muutos olisi johtanut siihen, että sellaisen maatilalla, johon on sovellettu perintö- ja lahjaveronhuojennusta, luovuttaminen olisi realisoitunut huomattavan suuren luovutusvoiton, sillä huojennettu arvo tai hankintameno-olettama on niin paljon alempi kuin maatilalla todennäköinen myyntihinta luovutushetkellä.

### 3.2.5 Yhteiskunnallisesti hyväksyttävä peruste

Jos sukupolvenvaihdoshuojennus asettaa perilliset keskenään eriarvoiseen asemaan, toiminnalle on oltava yhteiskunnallisesti hyväksyttävä peruste. Perintö- ja lahjaverolain mukaisella huojennussäätelyllä on pyritty estämään maatalouden jatkuvuuden vaarantuminen perintö- tai lahjaveron takia tilanteessa, jossa maatalo siirtyy perintönä tai lahjana toimintaa jatkavalle perinnön- tai lahjansaajalle. Maatilatalouden harjoittamiseen tarvitaan huomattavan suuri pääoma, joka tuottaisi perinnön- tai lahjansaajalle suuren verorasituksen. Perintö- tai lahjaverohuojennus mahdollistaa maatalouden jatkamisen lähes kokonaisuudessaan niillä resursseilla, jotka siirtyvät lahjana tai perintönä. Verohuojennuksen soveltamiselle

---

<sup>160</sup> Penttilä 2008, s. 6.

maatiloihin on esitettävissä hyväksyttäviä perusteita, kun otetaan huomioon maatalouden harjoittamismahdollisuudet sekä maatalouteen käytettävän omaisuuden erityislaatu.<sup>161</sup> Maatalouden jatkaja kantaa siis huomattavasti kevyemmän verotaakan kuin henkilö, joka saa jotain muuta omaisuutta esimerkiksi rahaa tai arvopapereita. Perintö- ja lahjaverolain huojennussäännökset asettavat siis maatilan perijät tai lahjansaajat muita perillisiä edullisempaan asemaan.

Yhdenvertaisuuden kannalta sukupolvenvaihdoshuojennuksissa olennaista on se, voidaan-ko huojennus oikeuttaa yhteiskunnallisesti hyväksyttävällä perusteella. Vaikka perustuslakivaliokunta ei ole virallisesti ottanut kantaa sukupolvenvaihdoshuojennuksen ja yhdenvertaisuuden suhteeseen, sen muista kannanotoista voidaan tehdä joitakin johtopäätöksiä. Valiokunta ei ole ilmeisesti kertaakaan katsonut, että verovelvollisten erottelu olisi ollut vastoin perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuussäntelyä. Ylipäätään perustuslakivaliokunnan käytännössä lainsäätäjän harkintavalta yhdenvertaisuussäntelyn kannalta on ollut melko laajaa, kun kyse on ollut elinkeino- ja veropolitiikkaan liittyvästä yhteiskuntakehityksen kannalta tarpeellisena pidetystä säntelystä.<sup>162</sup> Lisäksi on pidetty ongelmallisena sitä, että veropolitiikan käyttömahdollisuutta tällaisiin elinkeinopoliittisiin tarkoituksiin kavennettaisiin yhdenvertaisuussäännöksiin vedoten.<sup>163</sup> Vaikka perustuslakivaliokunnan kannan mukaan lainsäätäjällä on verolainsäädännössä tavanomaista laajempi harkintavalta, verohuojennus on kuitenkin verovelvolliselle niin huomattava etu, että sen hyväksyttävyydelle ja oikeasuhtaisuudelle on asetettava korkeat vaatimukset.<sup>164</sup>

Eräässä lausunnossaan perustuslakivaliokunta on katsonut, että perheyhteys on perinteisesti kuulunut maatalouden harjoittamiseen, ja siksi maatilan siirtymistä suvussa sukupolvelta toiselle on pidetty tärkeänä. Etenkin perheen sisäisillä sukupolvenvaihdoksilla on katsottu olevan hyväksyttävä yhteiskunnallinen peruste.<sup>165</sup> Lisäksi perustuslakivaliokunta on toisessa lausunnossaan hyväksynyt rintaperillisten erottelevan kohtelun perintökaaren 25 luvussa jäämistöön kuuluvan maatilan jakamisessa, kun kyse on ollut perheviljelmien toimeentulon turvaamisesta.<sup>166</sup>

---

<sup>161</sup> Hidén 2008, s. 7.

<sup>162</sup> Ojanen 2011, s. 57.

<sup>163</sup> Viljanen 2008, s. 3.

<sup>164</sup> Ojanen 2011, s. 57.

<sup>165</sup> PeVL 18/2006 vp, s. 3.

<sup>166</sup> PeVL 1/1981 vp, s. 2-3.

Maatalouden jatkuvuuden lisäksi yhteiskunnallisesti hyväksyttävänä perusteena sukupolvenvaihdoshuojennukselle on pidetty työ- ja elinkeinopoliittisia tavoitteita.<sup>167</sup> Vaikka onnistunut maatalouden sukupolvenvaihdos säilyttää yleensä vähemmän työpaikkoja kuin onnistunut muun yrityksen sukupolvenvaihdos, maataloilille jäävät työpaikat ovat merkittäviä maaseudun elinvoimaisuudelle. Lisäksi maatalouden säilyminen kannattavana elinkeinona on tärkeää kotimaisen tuotannon kannalta. Ojansen mukaan erityisesti työ- ja elinkeinopoliittiset syyt ovat läheisessä yhteydessä perustuslain 18 §:ään, jossa säädetään elinkeinovapaudesta ja oikeudesta työhön. Koska jokaisella on oikeus hankkia toimeentulonsa valitsemallaan työllä tai elinkeinolla ja koska julkisen vallan on edistettävä työllisyyttä, työ- ja elinkeinopoliittisia syitä voidaan pitää hyväksyttävänä syinä verovelvollisten yhdenvertaisuudesta poikkeamiselle.<sup>168</sup> Nykyistä maataloihin kohdistuvaa verohuojennusjärjestelmää voidaan pitää työ- ja elinkeinopoliittisten syiden perusteella hyväksyttävänä poikkeuksena yhdenvertaisuudesta, koska sen tavoitteet ovat vahvasti yhteydessä toiseen perusoikeuteen, oikeuteen työhön ja elinkeinovapauteen. Lisäksi Ojanen on pitänyt kiistattomana, että maatalouden jatkuvuuden turvaaminen yhdessä työ- ja elinkeinopoliittisten tavoitteiden kanssa muodostaa hyväksyttävän perusteen sukupolvenvaihdosten verohuojennussäätelylle.<sup>169</sup>

Vaikka perustuslakivaliokunta ei ole ottanut virallisesti kantaa sukupolvenvaihdoshuojennuksen suhteeseen perustuslain yhdenvertaisuussäännökseen, julkaisemattomassa lausunnossaan sekin on katsonut, että huojennussäätelylle on painavat yhteiskunnalliset perusteet. Valiokunnan saaman selvityksen mukaan verovelvollisen huojennusetu on huomattava verrattuna muihin vastaavaa omaisuutta muutoin periviin henkilöihin Yhteiskunnallinen intressi eli pyrkimys varmistaa toiminnan jatkuminen keventämällä verorasitusta muutostilanteessa on kuitenkin niin painava, etteivät perillisten erot muodostu ongelmallisiksi.<sup>170</sup> Perustuslakivaliokunnan lisäksi myös Tuori on pitänyt toiminnan jatkuvuutta, maatalouteen kuuluvaa perheyhteyttä sekä elinkeino- ja työllisyyspoliittisia tavoitteita sellaisina perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävänä perusteina, jotka oikeuttavat yhdenvertaisuusperiaatteesta poikkeamisen verohuojennuksin.<sup>171</sup> Myös oikeusministeriön lausunnon mukaan yhteiskunnan kannalta maatalouden jatkuvuuden turvaamista voidaan pitää niin

---

<sup>167</sup> HE 53/2008 luonnos, s. 19.

<sup>168</sup> Ojanen 2011, s. 61. Katso myös Tuori 2011, s. 45.

<sup>169</sup> Ojanen 2011, s. 64.

<sup>170</sup> Luonnos PeVL \*/2008, s. 5. Katso myös Andersson 2008a, s. 3. Maatalojen perintöihin ja lahjoihin ei liity perustuslaillisia ongelmia.

<sup>171</sup> Tuori 2011, s. 42.



tärkeänä intressinä, että se oikeuttaa sukupolvenvaihdoshuojennuksen tuottaman veroedun.<sup>172</sup>

Lausunnossaan perustuslakivaliokunnalle myös Mäenpää on pitänyt sukupolvenvaihdoshuojennukselle asetettuja tavoitteita yleisesti hyväksyttävänä ja painavina perusteina. Hän on kuitenkin kiinnittänyt huomiota myös huojennuksen tavoitteiden toteutumiseen. Erityisen merkittävänä Mäenpää on pitänyt huojennuksen kohdistumisen täsmällisyyttä, sillä verohuojennusten tasapuolista kohdentumista on vaikea saavuttaa, kun huojennuksen soveltamisessa käytetään arvostamislain mukaisia arvoja.<sup>173</sup> Kuten edellä luvussa 2.4 on todettu, arvostamislain mukainen huojennus voi johtaa hyvin erilaisiin lopputuloksiin. Myös Linnakangas on pitänyt yhdenvertaisuuden turvaamiseksi olennaisena sitä, että huojennus sidottaisiin arvostamislain mukaisen vertailuarvon sijaan varallisuuden käypään arvoon.<sup>174</sup>

Sen lisäksi, että huojennukselle on yhteiskunnallisesti hyväksyttävä peruste, sen tulee myös olla oikeassa suhteessa sillä tavoiteltuihin etuihin nähden. Hallituksen esityksestä 53/2008 annetuissa lausunnoissa on otettu kantaa myös suhteellisuuden vaatimukseen, mutta niissä huojennusta on pidetty liian laajana suhteessa tavoitteisiin nähden vain silloin, kun huojennusta ehdotettiin suurennettavaksi arvostamalla varallisuus 20 prosenttiin vertailuarvosta.<sup>175</sup> Sen lisäksi huojennusta pidettiin pääasiassa liian suurena silloin, kun se kohdistui muuhun kuin tuotannolliseen yritysvarallisuuteen.

---

<sup>172</sup> Oikeusministeriö 2008, s. 2. Katso myös Aarnio 2008, s. 2-3. Maatilojen sukupolvenvaihdoksen edistäminen on sinänsä järkevä yhteiskunta- ja elinkeinopoliittinen tavoite. Sille luo yksityisoikeudellisia edellytyksiä perintökaaren 25 luku. Maatalouselinkeinon jatkuvuutta on turvattu myös verohelpotuksilla eli on luotu maataloutta varten kaksinkertainen, yksityis- ja vero-oikeudellinen, toisiaan vahvistava tukisysteemi.

<sup>173</sup> Mäenpää 2008, s. 2-3.

<sup>174</sup> Linnakangas 2008, s. 2.

<sup>175</sup> Katso hallituksen esitys 53/2008 luonnos, s. 1.

## 4 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulottaminen metsätilaan

### 4.1 Metsätilan perintö- ja lahjaverotus nyt

Suurin osa metsätiloista vaihtaa omistajaa sukulaisten välisillä luovutuksilla, sillä vain 15 prosenttia metsänomistajista on hankkinut metsätilansa vapailta markkinoilta. 45 prosenttia metsänomistajista on saanut metsätilan perintönä tai lahjana, minkä lisäksi 41 prosenttia on hankkinut tilan kaupalla vanhemmilta tai muilta sukulaisilta.<sup>176</sup> Perintö- ja lahjaverotuksessa metsäomaisuuden luovutus on oikeutettu vain poikkeuksellisesti sukupolvenvaihdoshuojennukseen, sillä metsäomaisuus katsotaan sijoitusomaisuudeksi. Perintö- ja lahjaverolain mukaisen maatilaa sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulkopuolelle on rajattu puhtaasti metsätilat, vaikka sukupolvenvaihdoshuojennuksen saa maatalaan kuuluvan metsän osalta. Metsätilan omistaja voi siis saada perintö- ja lahjaveronhuojennuksen vain, jos hän harjoittaa tilalla myös maataloutta tai metsätilaan liittyvää muuta yritystoimintaa.<sup>177</sup>

Koska metsätilan luovutukseen saa sukupolvenvaihdoshuojennuksen vain rajatuissa tilanteissa, suurin osa metsätilan omistajista jää nykyään ilman sukupolvenvaihdoshuojennusta. Vielä 1970-luvulla suuri osa metsänomistajista oli maanviljelijämetsänomistajia, mutta maatalouden rakennemuutos on sittemmin muuttanut tilannetta.<sup>178</sup> Vuonna 1990 vielä 31 prosenttia metsänomistajista oli maatalousyrittäjiä, mutta vuonna 2009 enää 16 prosenttia metsänomistajista oli päätoimisia maatalousyrittäjiä. Sivutoimisetkin maatalousyrittäjät mukaan luettuna maanviljelijämetsänomistajien osuus jäi vain 21 prosenttiin, mikä tarkoittaa sitä, että lähes 80 prosenttia metsänomistajista jää automaattisesti sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulkopuolelle.<sup>179</sup>

Kun perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoksesta säädettiin vuonna 1979, metsätilat jätettiin huojennuksen ulkopuolelle perustelematta ratkaisua. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulottamiseen metsätiloihin ei otettu kantaa. Vaikka metsätiloja koskevaa päätöstä ei

---

<sup>176</sup>Hänninen – Karppinen – Leppänen 2010, s. 38. Metsätilojen kauppoihin sukulaisilta ja vanhemmilta sisältyy todennäköisesti myös lahjanluontoiset kaupat, joita ei ollut eritelty kyselyssä. Vertaa Verotuksen kehittämisyöryhmän loppuraportti 2010, s. 203. Suomen Yrittäjien tekemän tutkimuksen mukaan yrityksistä 1/5 siirtyy lapsille ja 4/5 muille.

<sup>177</sup>Katso myös Kiviniemi – Havia 2010, s. 244. Yksityishenkilöiden metsäomaisuutta ei ole yleensä katsottu tarkoituksenmukaiseksi siirtää osakeyhtiömuotoon tai muihinkaan yhtiöihin.

<sup>178</sup>Hänninen – Leppänen 2011, s. 68.

<sup>179</sup>Hänninen – Karppinen – Leppänen 2010, s. 41.

perusteltu lakia säädettäessä, sen taustalla oli todennäköisesti huoli voimakkaasta rakennemuutoksesta kärsivän maatalouden kilpailukyvystä.<sup>180</sup>

Metsätilojen saattamisesta sukupolvenvaihdoshuojennuksen piiriin on sittemmin käyty keskustelua, mutta se ei ole vielä johtanut lain muutokseen. Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelmaan vuonna 2007 kirjattiin, että maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdoksilta poistettaisiin kokonaan perintö- ja lahjaverotus perheyrittäjyyden edistämiseksi.<sup>181</sup> Hallituksen esityksen 53/2008 luonnoksessa esitettiin vielä, että verohuojennusta laajennettaisiin koskemaan aktiivista metsätaloutta harjoittavia metsänomistajia, mutta varsinaiseen hallituksen esitykseen tällaista ehdotusta ei enää sisällynyt.<sup>182</sup> Hallitusohjelman kirjaus ei siis toteutunut, vaan hallituksen esityksessä 53/2008 katsottiin, että perintö- ja lahjaverolain mukaista sukupolvenvaihdoshuojennusta ei ole mahdollista ulottaa puhtaisiin metsätiloihin.<sup>183</sup>

Sukupolvenvaihdoshuojennuksen tavoitteena on keventää aktiivista maa- tai metsätaloutta harjoittavan omistajan perintö- tai lahjaverotusta.<sup>184</sup> Lisäksi Metsäntutkimuslaitos on esittänyt, että metsätilojen sukupolvenvaihdoksen verohuojennuksen yleistavoitteena tulisi olla se, ettei metsätilan jatkajan tulisi perintö- ja lahjaverotuksen vuoksi joutua luopumaan metsätaloudesta elinkeinonaan, metsätalouden liitännäiselinkeinoista ja metsätilasta asuinpaikkanaan.<sup>185</sup> Sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulottamista metsätiloihin on pidetty yhtenä tärkeimmistä uudistuksista metsätalouden kehityksen kannalta.<sup>186</sup> Ennen kaikkea vaikuttavuudeltaan perintö- ja lahjaverohuojennuksen on todettu olevan tehokkain tapa metsänomistajarakenteen muuttamiseen.<sup>187</sup>

## 4.2 Metsätilan sukupolvenvaihdoksen toteutus

Perintö- ja lahjaveron sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulottamista puhtaisiin metsätiloihin on ehdotettu toteutettavaksi eri tavoin, joista käytännössä yksinkertaisin tapa on nykyisten perintö- ja lahjaverolain huojennussäännösten ulottaminen metsätiloihin. Nykyään huojen-

---

<sup>180</sup> Hänninen – Leppänen 2011, s. 68.

<sup>181</sup> Hallitusohjelma 2007, s. 15.

<sup>182</sup> Valtiovarainministeriön vero-osaston luonnos hallituksen esitykseksi 53/2008, s. 9.

<sup>183</sup> HE 53/2008 luonnos, s. 11.

<sup>184</sup> HE 53/2008 luonnos, s. 11.

<sup>185</sup> Metsäntutkimuslaitos 2008, s. 6.

<sup>186</sup> Metsäntutkimuslaitos, s. 1. Katso myös Metsäteollisuus ry 2008, s. 1 ja 3. Perintö- ja lahjaverolainsäädännöllä on keskeinen ohjausvaikutus metsänomistuksen rakenteen kehittämisessä. Verolainsäädännön muuttaminen on ollut pitkään valmisteltavana, ja sen keskeneräisyys jarruttaa puukauppaa. Muutokset tuleekin saada voimaan nopeasti, jotta lainmuutoksia odottavat sukupolvenvaihdokset saadaan nopeasti liikkeelle.

<sup>187</sup> Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistio 2011:3, s. 51-52.

nusta sovellettaessa maatalousyrittäjän määrittelyssä on hyödynnetty maatilatalouden tuloverolain määritelmää maatilalle. Metsätalousyrittäjälle ei kuitenkaan löydy laista vastaavaa määritelmää, joten metsäyrittäjän määrittely riittävän yksiselitteisesti onkin osoittautunut ongelmalliseksi pyrittäessä yhdistämään metsätilojen sukupolvenvaihdosta nykyiseen perintö- ja lahjaverolain järjestelmään.

Metsätilan sukupolvenvaihdos on tarkoitus rajata yritystoimintaan rinnastettavaan metsätalouteen. Jotta metsätalouden harjoittamista voidaan pitää riittävän yrittäjämäisenä toimintana, sen on oltava aktiivista ja riittävän laajamittaista. Metsänomistajalla on oltava riittävän suuri metsätila, jotta toiminta on kannattavaa, mutta aktiiviselta metsätaloudenharjoittajalta edellytetään myös tiettyä ammattitaitoa. Pienillä metsäpalstoilla ei ole omistajilleen sellaista työllisyysvaikutusta, jonka turvaamiseksi on perusteltua myöntää huojennus perintö- tai lahjaverosta metsäpalstan siirtyessä perintönä tai lahjana. Veruhuojennusta ei voida perustellusti ulottaa kaikkiin metsätiloihin, vaan se on rajattava niihin, joissa todellinen metsätalouden harjoittaminen jatkuu sukupolvenvaihdoksen myötä.<sup>188</sup>

Jotta huojennus myönnettäisiin vain aktiivisille metsätalouden harjoittajille, ensisijaisena keinona on ehdotettu huojennuksen sitomista maatalousyrittäjän eläkelain (MYEL 1280/2006) mukaiseen vakuuttamisvelvollisuuteen.<sup>189</sup> Vakuuttamisvelvollisuuden kannalta keskeistä on tilan pinta-ala sekä sen perusteella määräytyvä työtulo. MYEL 3 §:n mukaan maatalousyrittäjällä tarkoitetaan maatilatalouden harjoittajaa, joka omaan lukuunsa itse työhön osallistuen harjoittaa maatilataloutta vähintään viisi hehtaaria maatalousmaata käsitteväällä viljelmällä. Viljelmällä tarkoitetaan myös tilaan kuuluvaa kasvullista metsämaata, ja vakuuttamisvelvollisuus koskee myös pelkkää metsätalouden harjoittajaa. Viljelmään sisältyvään maatalousmaahan lisätään tilan kasvullisesta metsämaasta Etelä-Suomessa 1/10, Keski-Suomessa 1/15 ja Pohjois-Suomessa 1/20. Metsätilan osalta pakollisen vakuuttamisvelvollisuuden edellytykset täyttyvät siis, kun tilan metsämaan vähimmäispinta-ala on Etelä-Suomessa vähintään 50, Keski-Suomessa vähintään 75 ja Pohjois-Suomessa vähintään 100 hehtaaria.

Vakuuttamisvelvollisuus ei kuitenkaan koske maa- tai metsätalousyrittäjää, jonka vuosittainen työtulo jää alle laissa säädetyn vähimmäistyötulon, joka vuonna 2013 on 3 652 eu-

---

<sup>188</sup> Valtiovarainministeriön vero-osaston luonnos hallituksen esitykseksi 53/2008, s. 7.

<sup>189</sup> Vertaa Veronmaksajain keskusliitto 2008, s. 3. Veronmaksajain keskusliitto esittää, että metsätilan huojennus sidotaan metsätilan pinta-alaan. Katso myös Mattila 2008b, s. 2. Keskuskaupakamari katsoo, että tulisi selvittää mahdollisuus kytkeä puhdas metsätalouden lukeminen huojennuksen piiriin saannon pelkkään pinta-alaan ilman konkreettista vakuutussidonnaisuutta.

roa. Työtulon määrä lasketaan lähtökohtaisesti maatalous- tai metsämaan pinta-alan perusteella. Metsätalouden harjoittajan pakollinen vakuuttamisvelvollisuus ei siis ole riippuvainen ainoastaan viljelmäkohtaisesta pinta-alasta, vaan vaadittu vuosityötulo vaikuttaa vakuuttamisvelvollisuuden alkamiseen. Metsän osalta vaadittu vuosityötulo täyttyy Etelä-Suomessa 60 hehtaarin metsäalalla. Keski- ja Pohjois-Suomessa puhtaasti metsäpinta-alan perusteella laskettu vuosityötulo täyttyy Etelä-Suomea helpommin, nimittäin Keski-Suomessa 75 hehtaarin metsäalan vuosityötulo on 3 652 euroa, ja Pohjois-Suomessa vastaava ala on 100 hehtaaria.<sup>190</sup> Vuosittainen työtulo riippuu metsämaan pinta-alan lisäksi myös metsänomistajan työskentelyn määrästä. Työtulo voidaan vahvistaa pinta-alaan perustuvaa työtuloa suuremmaksi tai pienemmäksi, jos metsänomistaja työskentelee metsätalallaan tavanomaista enemmän tai vähemmän.

Maatalousyrittäjän eläkelain mukaista metsätaloudenharjoittajan vakuuttamisvelvollisuutta on pidetty sopivana edellytyksenä sukupolvenvaihdoshuojennukseen oikeutetuille metsänomistajille. Vakuuttamisvelvollisuuden synnyttävät metsämaan hehtaarirajat muodostaisivat myös aluekohtaiset rajat huojennukseen oikeutettujen tilojen vähimmäispinta-alalle. Etelä-Suomessa siis vähintään 50 hehtaarin metsätila voisi olla oikeutettu sukupolvenvaihdoshuojennukseen, jos metsänomistajan vuosityötulo nousisi vähintään 3 652 euroon.

MYEL-vakuutuksen lisäksi sukupolvenvaihdoshuojennuksen edellytykseksi on ehdotettu rajoitusta, että metsätilan lahjoittajan olisi tullut omistaa tila yli viisi vuotta ennen lahjoitusta. Tällaista rajoitusta ei sisälly muihin sukupolvenvaihdoshuojennuksiin, mutta sillä olisi tarkoitus estää puhtaasti verosuunnittelutarkoituksessa tehdyt järjestelyt.<sup>191</sup> Muutoin metsätilan sukupolvenvaihdokseen olisi tarkoitus soveltaa samoja edellytyksiä kuin maatalan sukupolvenvaihdoksiin. Perintö- ja lahjaverolain mukaisen sukupolvenvaihdoshuojennuksen saaneen metsänomistajan tulisi jatkaa metsätaloudenharjoittamista saamallaan metsätilalla, ja hän ei saisi luovuttaa tilaa seuraavien viiden vuoden aikana. Metsätilojen osalta luovutusrajoitusta on ehdotettu vielä laajennettavaksi siten, että se koskisi myös pienen tilanosan luovutusta. Tässä se eroaisi maatalan sukupolvenvaihdosluovutuksesta, jossa on

---

<sup>190</sup> Maatalousyrittäjien eläkelaitos, Mela. Verkossa <http://www.mela.fi/Vakuutusturva/MYEL-elakevakuutus> [Luettu 20.3.2013].

<sup>191</sup> Valtiovarainministeriön vero-osaston luonnos hallituksen esitykseksi 53/2008, s. 9. Vertaa Veronmaksajain keskusliitto 2008, s. 3. PerVL 33 §:ssä on yleinen veronkiertosäännös, jonka nojalla voidaan puuttua järjestelyketjuihin, joiden kannustimena on yksinomaan tai pääasiallisesti veron välttäminen. Veronmaksajain keskusliitto ehdottikin lahjanantajan omistusaikaa koskevan vaatimuksen poistamista hallituksen esityksestä. Katso myös Metsäteollisuus ry 2008, s. 2. Luopujan omistusaikavaatimuksilla on negatiivinen vaikutus tilarakenteen kehittämiseen. On oltava hyväksyttävää, että tilakokoa voidaan kasvattaa vähän ennen sukupolvenvaihdosta riittävän suureksi, jotta huojennusehdot täyttyvät.

kiellettyä luovuttaa pääosa tilasta. Tarkoituksena on edistää metsätilojen pinta-alan kasvamista.<sup>192</sup>

Rajanveto huojennuksen piiriin kuuluvien ja sen ulkopuolelle jäävien metsätilojen välillä on osoittautunut monessa suhteessa hyvin ongelmalliseksi. Huojennuksen rajaaminen varsinaisesti yrittäjämäiseen toimintaan edellyttäisi verrattain suurta hehtaarimäärää.<sup>193</sup> Rajanveto-ongelmat ovat olleet suuri syy siihen, miksi sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamisesta metsätiloihin ei ole päästy yhteisymmärrykseen.

### **4.3 Metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennuksen tavoitteet**

Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen tarkoituksena on saattaa metsätalousyrittäjät maatalousyrittäjien kanssa verotuksellisesti samaan asemaan. Aktiiviset metsätaloudenharjoittajat ovat perintö- ja lahjaveron suhteen hyvin erilaisessa asemassa kuin maataloudenharjoittajat, jotka peltoviljelyn lisäksi harjoittavat metsätaloutta. Suuri syy metsäomaisuuden erilaiselle verokohtelulle on se, että metsäomaisuutta pidetään ensisijaisesti sijoitusluontoisena varallisuutena. Metsäomaisuuden käsittelyä sijoitusvarallisuutena korostaa myös se, että tuloverotuksessa puun myyntituloja verotetaan pääomatulona jakamatta tuloa ansiotulona ja pääomatulona verotettavaan osuuteen maatalouden tulon tavoin.<sup>194</sup>

Metsätalouden harjoittajien aseman parantamiseksi metsätilan sukupolvenvaihdos edistäisi lisäksi monia metsäpoliittisesti erittäin tärkeitä tavoitteita. Ensimmäinen tavoitteena on turvata kotimaisen puun tuotanto niin, että sen käyttöä voitaisiin vastaisuudessa lisätä kotimaisessa teollisuudessa. Toiseksi metsätilojen pirstoutuneisuutta on ehkäistävä, jotta entistä suurempien metsätilojen kautta metsänomistuksen kannattavuus lisääntyy. Kolmantena tavoitteena on erityisesti metsänomistajien ikärakenteen nuorentaminen metsätaloudellisen aktiivisuuden lisäämiseksi. Kaikki metsäpoliittiset tavoitteet ovat enemmän tai vähemmän

---

<sup>192</sup>Valtiovarainministeriön vero-osaston luonnos hallituksen esitykseksi 53/2008, s. 10. Vertaa Mattila 2008b, s. 4. Metsämaan pienenkin osan luovutus laukaisisi sanktiosäännöksen soveltamisen. Se rajoittaisi esimerkiksi asuintontitarjontaa. Katso myös Verohallitus 2008, s. 2. Säännös saattaa yksittäistapauksissa johtaa kohtuuttomaan lopputulokseen. Tämän johdosta Verohallitus esittää, että huojennus menetettäisiin, jos luovutuksen määrä ylittää tietyn, esimerkiksi 90 prosentin määrän. Samoin Maatalousyrittäjien eläkelaitos 2008, s. 2.

<sup>193</sup> HE 53/2008 luonnos, s. 11.

<sup>194</sup> Andersson – Linnakangas 2006, s. 160 ja 174. Toisin on esimerkiksi Ruotsissa, missä metsätalous katsotaan pääasiassa elinkeinotoiminnaksi. Katso myös Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistio 2012:1, s. 7. Metsätaloutta tulisi kehittää itsenäisenä elinkeinona myös Suomessa.

kytköksissä toisiinsa, mutta tehokkaimmaksi tavaksi niiden kaikkien edistämiseksi on esitetty sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulottamista myös puhtaisiin metsätiloihin.<sup>195</sup>

Uusia keinoja tarvitaan kotimaisen puun tuotannon kehittämiseksi, sillä pelkkä nykyisen tuotantotason ylläpitäminen ei enää riitä. Kansallisen metsäohjelman yksi tärkeimmistä tavoitteista on kotimaisen puun vuotuisten hakkuiden lisääminen 10-15 miljoonalla kuutiometrillä vuoteen 2015 mennessä. Näin voidaan vastata kasvavaan kotimaisen raakapuun kysyntään sekä vähentää tuontiriippuvuutta.<sup>196</sup> Tällä hetkellä Suomessa yksityiset metsänomistajat omistavat 61 prosenttia metsämaan pinta-alasta, ja yksityismetsien osuus kotimaisesta puukaupasta on jopa 78 prosenttia.<sup>197</sup> Yksityismetsänomistajia ovat yksittäiset henkilöt ja perheet, verotusyhtymät sekä kuolinpesät. Koska vuosittaisen puun hankintamäärän toteutuminen edellyttää lähes 100 000 puukauppaa yksityisten metsänomistajien kanssa, yksityismetsänomistajien aktiivisuus puunmyynnissä vaikuttaa merkittävästi teollisuudessa saatavilla olevan kotimaisen puun määrään.<sup>198</sup> Yksityismetsänomistajien kanssa käytävän puukaupan tehokkuudella on suuri merkitys Suomen metsäteollisuudelle.

Metsänomistajien aktiivisuuteen puukaupan suhteen vaikuttaa huomattavasti metsätilojen koko. Pienillä metsätiloilla ei ole useinkaan omistajilleen sellaista taloudellista merkitystä, joka edistäisi puukauppaa. Päinvastoin pienillä metsätiloilla puukauppa on epäsäännöllistä ja hankalampaa toteuttaa kuin suurilla tiloilla. Suomessa metsänomistus on pirstoutunutta, mitä osoittaa se, että lukumääräisesti 60 prosenttia kaikista metsätiloista on alle 20 hehtaarin tiloja ja yksityismetsänomistajille kuuluvien yli kahden hehtaarin kokoisten metsätilakokonaisuuksien keskikoko on vain 30,1 hehtaaria.<sup>199</sup> Tällainen metsätilojen pirstoutunut omistajarakenne aiheuttaa epävarmuutta ja kustannuksia puunhankintaan.<sup>200</sup>

Suuri syy metsätilojen pirstoutuneisuuteen on niiden perintöluonteessa. Kun lähes puolet metsätiloista vaihtaa omistajaa perinnön kautta, ne joutuvat suunnilleen kaksi kertaa vuosisadassa perinnönjaon kohteeksi, minkä seurauksena ne usein jaetaan kahteen tai useampaan osaan.<sup>201</sup> Pienten metsätilojen määrään vaikuttaa myös se, että metsätilojen tarjonta

---

<sup>195</sup> Hänninen – Leppänen – Vierimaa 2009, s. 6.

<sup>196</sup> Maa- ja metsätalousministeriön julkaisuja 3/2008, s. 13.

<sup>197</sup> Metsätilastollinen vuosikirja 2012, s. 38 ja 178.

<sup>198</sup> Hänninen – Leppänen – Vierimaa 2009, s. 8. Yksityismetsien teollisuudelle tuottama puumäärä on noin 450 miljoonaa kuutiometriä vuodessa ja keskimääräisen puukaupan koko on noin 450 kuutiometriä.

<sup>199</sup> Leppänen – Sevola 2012, s. 1. Alle 20 hehtaarin kokoisten metsätilojen osuus metsämaan pinta-alasta on tosin vain 17 prosenttia.

<sup>200</sup> Hänninen – Leppänen – Vierimaa 2009, s. 5.

<sup>201</sup> Hänninen – Karppinen – Leppänen 2011, s. 38. Metsänomistajista 45 prosenttia on saanut tilan perintönä tai lahjana.

vapailla markkinoilla on kysyntää vähäisempää, mikä vaikeuttaa aktiivisten metsätalouden harjoittajien mahdollisuuksia kasvattaa metsäomistustaan.<sup>202</sup> Metsätilojen koon suurentamiseksi tulisi siis kannustaa kuolinpesiä siirtämään metsätila yhdelle omistajalle, jotta tila ei edelleen pieneneisi perinnönjaon seurauksena. Vaihtoehtoisesti metsätilan voisi myydä ulkopuoliselle ostajalle, jolloin aktiivisille metsänomistajille muodostuu mahdollisuus kasvattaa tilakokoa ja tehostaa metsätalouden harjoittamista.

Toisinaan on myös järkevää säilyttää metsätila jakamattoman kuolinpesän hallinnassa, jos pesän ja sen osakkaiden erillisverovelvollisuudesta on hyötyä. Erillisverovelvollisuus on hyödyllinen, jos kuolinpesällä on ansiotuloja tai jos osakkaina on lapsia ja opiskelijoita, jotka voivat tulojen ja varallisuuden takia menettää oikeutensa opinto- ja asumistukiin. Metsätilan omistus kuolinpesämuodossa ei myöskään aiheuta ongelmia, jos pesän osakkaat ovat yksimielisiä metsätilan käytöstä. Päätöksenteon yksimielisyysvaatimus aiheuttaa kuitenkin sen, että kuolinpesän omistuksessa olevat metsätilat jäävät helposti hoitamatta eikä puukauppaa käydä. Kuolinpesät metsänomistajina ovatkin yksityismetsänomistajista passiivisimpia<sup>203</sup>, minkä takia tehokkaan metsänomistuksen kannalta olisi kannattavaa ehkäistä kuolinpesien syntymistä.<sup>204</sup> Tällä hetkellä lähes 11 prosenttia yksityisistä metsänomistajista on kuolinpesiä.<sup>205</sup>

Metsätilan omistajien aktiivisuuteen vaikuttaa omistusmuodon lisäksi myös metsänomistajien ikärakenne. Iäkkäät metsänomistajat ovat nuorempia passiivisempia metsänhoidossa ja puun myynnissä.<sup>206</sup> Metsätilojen perintöluonteesta johtuen metsänomistuksen rakennemuutos on edennyt ennakoidusti eli metsänomistajat ovat ikääntyneet. Metsänomistajien keski-ikä on tällä hetkellä 60 vuotta, kun vielä vuonna 1990 se oli vain 54 vuotta.<sup>207</sup> Metsätilanomistajien ikärakenne eroaa huomattavasti maanviljelijämetsänomistajista. Vuonna 1990 metsätilanomistajat olivat vielä hieman maanviljelijämetsänomistajia nuorempia, kun nykyään pelkän metsätilan omistavien keski-ikä on 62 vuotta maanviljelijämetsänomistajien

---

<sup>202</sup> Hänninen – Leppänen – Vierimaa 2009, s. 6.

<sup>203</sup> Hänninen – Karppinen – Leppänen 2011, s. 47 ja 52-53. Vuosina 2004-2008 perheomistuksessa olevista metsätiloista 64 prosentilla tehtiin puukauppa, ja samana aikana perikunnan omistamista metsätiloista vain 49 prosentilla tehtiin puukauppa. Katso myös Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistio 2012:1, s. 11. Kuolinpesät myyvät puuta puoli kuutiometriä hehtaarilla vuodessa vähemmän kuin metsänomistajat keskimäärin.

<sup>204</sup> Hänninen – Leppänen – Vanhatalo – Vierimaa 2011, s. 23.

<sup>205</sup> Leppänen – Sevola 2012, s. 7.

<sup>206</sup> Hänninen – Karppinen – Leppänen 2011, s. 44-60. Omistajan ikääntyminen heijastui hehtaarimääräisiin metsänhoitotöihin siten, että alle 55-vuotiaiden tiloilla oli tehty lähes kaikkia työlajeja enemmän kuin vanhempiin ikäluokkiin kuuluvien tiloilla. Vaikka puukaupan koko ei juuri vaihtele omistajan iän myötä, puun myyntiväli kuitenkin kasvaa selvästi iän lisääntyessä.

<sup>207</sup> Hänninen – Leppänen – Vierimaa 2009, s. 8. Yli 60-vuotiaiden osuus metsänomistajista on 56 prosenttia.



keski-ikä ollessa vain 50 vuotta.<sup>208</sup> Muutos näiden kahden metsänomistajaryhmän keski-ikä erossa alkoi juuri 1990-luvulla, kun maanviljelijöiden oli sopeuduttava EU-jäsenyyden tuomiin muutoksiin. Samalla metsätilanomistajien määrää suhteessa maanviljelijöihin lisäsi maataloudesta eläkkeelle jääneet ja maatalouden harjoittamisen lopettaneet maanviljelijät. Kehitykseen vaikutti myös se, että perintö- ja lahjaverotus kiristyi käypien arvojen käyttöönoton myötä ja samalla kiinteistöjen arvot nousivat. Tämän seurauksena metsätaloutta ammattimaisesti harjoittaneiden metsätilanomistajien sukupolvenvaihdokset vaikeutuivat, mikä vaikutti edelleen metsätilanomistajien keski-ikä nousuun.<sup>209</sup> Metsänomistajien sukupolvenvaihdosten hankaluus täyden perintö- tai lahjaveron maksamisen myötä saattaa aiheuttaa myös metsän hakkuumahdollisuuksien käyttämistä verojen maksamiseksi. Tämä laskee toiminnan kannattavuutta pitkällä aikavälillä, mikä voi näkyä myös metsätalouden investointien vähäisyytenä ja alhaisena metsätaloudellisena aktiivisuutena.<sup>210</sup>

Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulottaminen metsätiloihin vaikuttaisi moniin metsätilojen omistajarakenteen synnyttämiin ongelmiin. Huojennuksen ulottaminen myös metsätilojen sukupolvenvaihdosluovutuksiin kannustaisi omistajia siirtämään metsätilan hyvissä ajoin kokonaisuutena aktiiviseen käyttöön, mikä ehkäisisi tilakoon pienenemistä. Jos metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennukseen yhdistettäisiin lisäksi ehto, ettei pienäkään osaa tilasta saa luovuttaa ilman huojennusedun menettämistä, metsätiloille myönnetty huojennus hillitsisi tilojen pirstoutumista myös sukupolvenvaihdosten jälkeisenä aikana. Oikea-aikaisten sukupolvenvaihdosten kautta metsätilanomistajien ikääntyminen saataisiin pysähtymään ja keski-ikä alenemaan, mikä edelleen lisäisi metsänomistajien metsätaloudellista aktiivisuutta. Kuolinpesien ehkäisy ja metsänomistajien ikärakenteen nuorentaminen lisäisivät todennäköisesti puukauppaa ja sen säännöllisyyttä hyödyttären näin myös kotimaista metsäteollisuutta.

Sukupolvenvaihdosten seurauksena kohonnut metsätaloudellinen aktiivisuus lisäisi myös metsätaloudessa tarvittavan työvoiman määrää. Metsäalalla tarvittaisiin etenkin uusia metsäkoneenkuljettajia ja kausiyrittäjiä lisääntyvien hakkuiden tekijöiksi. Kohoavan työllisyyden lisäksi sukupolvenvaihdoksen takia perintö- tai lahjaverosta vapautuneilla varoilla olisi todennäköisesti merkitystä metsänomistajien omatoimiseen puunkorjaukseen ja urakointiin

---

<sup>208</sup> Hänninen – Leppänen – Vierimaa 2009, s. 8.

<sup>209</sup> Hänninen – Leppänen 2011, s. 68.

<sup>210</sup> Metsäntutkimuslaitos 2008, s. 3.

tarkoitettuna puunkorjauskaluston hankinnassa.<sup>211</sup> Edellä kuvatut metsänomistajien iän, tilakoon ja kuolinpesien vaikutukset lisäävät epävarmuutta raakapuumarkkinoilla, mikä luo epävarmuutta myös metsäteollisuuden investointeihin.<sup>212</sup>

Sukupolvenvaihdoshuojennuksen vaikutuksista kotimaisen puun tuotantoon on esitetty kuitenkin myös eriäviä mielipiteitä. Metsäteollisuus ry on lausunnossaan todennut, että pelkästään sukupolvenvaihdoshuojennuksen ulottamisella metsätiloihin ei ole sellaisia ohjausvaikutuksia, jotka välittömästi parantaisivat puun markkinoille tuloa. Sen takia se esittääkin, että huojennuksen saaneille tiloille annettaisiin oikeus vähentää maksetut perintö- ja lahjaverot tulevista puunmyyntitulojen veroista. Vähennysoikeudella, esimerkiksi viiden vuoden määräaikana, voitaisiin aktivoida tiloja puun myyntiin. Käytännössä samalla perintö- tai lahjaveron poistuisi kokonaan niiltä tiloilta, jotka hyödyntäisivät vähennysoikeuden.<sup>213</sup> Toisaalta perintö- ja lahjaveron poistumista kokonaan vain metsätiloilta ei voida pitää yhdenvertaisena suhteessa maataloihin ja muihin sukupolvenvaihdoshuojennukseen oikeutettuihin yrityksiin.

#### **4.4 Metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennus yhdenvertaisuuden kannalta**

##### **4.4.1 Huojennuksen perusteiden hyväksyttävyyden**

Jos sukupolvenvaihdoksen verohuojennus ulotettaisiin koskemaan myös metsätiloja, säännöksiä tulisi myös metsätilojen osalta arvioida perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuussäännöksen näkökulmasta. Koska kaikki ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä, lainsäätäjällä ei saa asettaa ketään toista huonompaan tai parempaan asemaan ilman hyväksyttävää perustetta. Lisäksi yhdenvertaisuudesta poikettaessa on noudatettava myös perusoikeuksien yleisiin rajoitusedellytyksiin kuuluvia suhteellisuuden ja välttämättömyyden vaatimuksia. Verolainsäädännössä suhteellisuuden ja välttämättömyyden arvioinnissa on puhuttu erityisesti sääntelyn vaikuttavuudesta. Vaikuttavuuden arvioinnissa olennaista on se, voidaanko olettaa, että perusoikeuspoikkeuksen sisältävä keino tosiasiansa edistää perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävää perustetta. Poikkeuksen on, paitsi oltava vaikuttava, sen tulee myös olla oikeasuhtainen suhteessa yhteiskunnalliseen intressiin, jota sillä tavoitellaan.<sup>214</sup>

---

<sup>211</sup> Metsäntutkimuslaitos 2008, s. 5-6.

<sup>212</sup> Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistio 2012:1, s. 11.

<sup>213</sup> Metsäteollisuus ry 2008, s. 3.

<sup>214</sup> Tuori 2011, s. 42.

Jotta huojennussääntelyn aiheuttama perusoikeuspoikkeus voidaan hyväksyä, on tarkasteltava kysymystä kolmesta eri näkökulmasta. Ensinnäkin on tarkasteltava sitä, voidaanko puhtaan metsätilan sukupolvenvaihdosta perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla. Sen lisäksi tulee huomioida se, voidaanko huojennus tosiasiasa kohdistaa sääntelyn tavoitteita toteuttavalla tavalla siten, että huojennus ja sen päämäärät ovat oikeassa suhteessa toisiinsa. Kolmanneksi tulee tarkastella sitä, voidaanko huojennuksen soveltamisala ja myöntämisperusteet määritellä riittävän täsmällisesti ja tarkkarajaisesti laissa.<sup>215</sup>

Perustuslakivaliokunnan käytännössä perustuslain yhdenvertaisuussäännöstä on pidetty suhteellisen rajoittavana, sillä valiokunta on useaan kertaan korostanut, että lailla säätämisen vaatimus ulottuu myös perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuussäännökseen.<sup>216</sup> Veruhuojennuksenkin kannalta yhdenvertaisuuteen ja syrjintäkieltoon liittyvässä sääntelyssä on otettava huomioon vaatimus säätää lailla perusoikeuksien rajoittamisesta. Lailla säätämisen vaatimukseen sisältyy lisäksi vaatimus sääntelyn täsmällisyydestä ja tarkkarajaisuudesta. Laista tulee siis käydä selvästi ilmi huojennuksen hyväksyttävät myöntämisperusteet ja sen tarkoitus. Huojennusvaltuuksien tulee olla rajalliset, jotta verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteet eivät voi valtuuksia käyttämällä olennaisesti muuttua. Näin lailla säätämisen vaatimuksella on siis osaltaan merkitystä erottelun oikeasuhtaisuuden takaamisessa.<sup>217</sup>

Jos sukupolvenvaihdoshuojennus ulotettaisiin myös metsätiloihin, yhdenvertaisuuden toteutuminen vaarantuisi sekä erilaista omaisuutta sisältäviä jäämistöjä perivien perillisten välillä että sisarusten välillä, joista yksi perii huojennukseen oikeuttavaa omaisuutta. Koska huojennuksen ulottaminen metsätalallisiin aiheuttaa perillisten yhdenvertaisuudesta poikkeamisen, sille on oltava yhteiskunnallisesti hyväksyttävät perusteet. Maatiloihin ulotettu huojennus on perusteltu erityisesti maatalouden jatkuvuuden turvaamisella sekä elinkeino- ja työllisyyspoliittisilla tavoitteilla, mutta metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennukseen liittyisivät olennaisesti myös metsäpoliittiset tavoitteet.

Metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennukseen erityispiirteenä liittyvät metsäpoliittiset tavoitteet eroavat siinä määrin huojennuksen yleisistä tavoitteista, että tarkasteltaessa tavoitteiden yhteiskunnallista hyväksyttävyyttä tavoitteistoja tulee tarkastella erillään. Yleisten sukupolvenvaihdoshuojennuksen tavoitteiden, eli metsätalouden jatkuvuuden turvaamisen

---

<sup>215</sup> Ojanen 2011, s. 60.

<sup>216</sup> PeVL 19/1997, s. 2, PeVL 58/2001, s. 2 ja PeVL 70/2002, s. 2.

<sup>217</sup> Ojanen 2011, s. 59.

sekä muiden työ- ja elinkeinopoliittisten tavoitteiden, toteutuminen edellyttää metsätilan omistajalta aktiivista metsätalouden harjoittamista. Jotta metsätalouden harjoittamisen jatkuvuudella olisi tavoiteltava merkitys tilan omistajalle, sen tulee olla aktiivista ja melko laajamittaista. Koska aktiivisesti metsätaloutta harjoittavat tilalliset ovat metsätilojen omistajista vähemmistönä<sup>218</sup>, yleisellä huojennuksen tavoitteella ei ole metsätilojen kannalta samaa merkitystä kuin järjestelmän piiriin nykyisin kuuluvassa maa- ja metsätaloudessa.<sup>219</sup> Yleisten tavoitteiden toteutuminen edellyttäisi metsätaloudellisesti aktiivisten ja passiivisten metsänomistajien erottelua. Jos aktiiviset metsänomistajat erotellaan passiivisista ehdotetusti metsätilan hehtaarimäärän perusteella, metsäpoliittisten tavoitteiden toteutuminen kärsii, sillä metsänomistusrakenteen pirstoutuneisuuteen ei voida vaikuttaa, jos pienet metsätilat suljetaan huojennuksen ulkopuolelle. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen yleisiä tavoitteita on siis hankala yhdistää metsäpoliittisten tavoitteiden toteuttamiseen.

Koska huojennuksen yleisiä ja metsäpoliittisia tavoitteita on vaikea yhdistää toisiinsa, niiden yhteiskunnallinen hyväksyttävyyys on selvitettävä erikseen. Kuten edellä luvussa 3.2.5 on todettu, maatilan sukupolvenvaihdoksen yleisillä tavoitteilla on niin läheinen yhteys perustuslain 18 §:ään, jossa säädetään elinkeinovapaudesta ja oikeudesta työhön, että ne oikeuttavat verovelvollisten yhdenvertaisuudesta poikkeamisen. Metsäpoliittisia tavoitteita verohuojennuksen perusteena tulee sen sijaan tarkastella erikseen. Tuorin mukaan niitä voidaan pitää riittävinä perusteina yhdenvertaisuudesta poikkeamiselle, sillä perustuslakivaliokunta on nimenomaisesti korostanut, ettei perustuslain 6 §:stä voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn.<sup>220</sup> Tämänhetkinen yhteiskuntakehitys eli kotimaisen puuntuotannon lisääminen ja tuontiriippuvuuden vähentäminen edellyttävät metsätilojen koon kasvattamista ja metsänomistajien ikärakenteen nuorentamista. Näihin tavoitteisiin päästään tehokkaimmin ulottamalla perintö- ja lahjaveron huojennus myös puhtaiden metsätilojen sukupolvenvaihdoksiin.

Toista mieltä on kuitenkin Ojanen, jonka mukaan metsäpoliittisia tavoitteita on pidettävä riittämättöminä perusteina niin suureen perusoikeuspoikkeukseen kuin perintö- ja lahjaverolain 55-57 §:ien mukainen yhdenvertaisuudesta poikkeaminen. Kansallisen metsäohjelman mukaan nykyisellä metsäpolitiikalla tavoitellaan taloudellisia, sosiaalisia ja työllistä-

---

<sup>218</sup> Hänninen – Karppinen – Leppänen 2011, s. 17-18. Päätoimisia maa- tai metsätalousyrittäjiä on noin 16 prosenttia metsänomistajista.

<sup>219</sup> Tuori 2011, s. 44.

<sup>220</sup> Tuori 2011, s. 45. Katso myös HE 309/1993 vp, s. 42-43 ja luonnos PeVL \*/2008, s. 4.

viä sekä ympäristöllisiä vaikutuksia.<sup>221</sup> Vaikka näillä tavoitteilla on liityntöjä erityisesti perustuslain 18 §:n 2 momentin mukaiseen julkisen vallan työllisyyden edistämismääräyksiin sekä 20 §:n säännökseen luonnon monimuotoisuudesta ja ympäristöstä, niiden yhteys perusoikeuksiin ei silti Ojanen mukaan ole riittävä, jotta niillä voitaisiin perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla huojennuksen aiheuttama verovelvollisten erottelu.<sup>222</sup> Hänen mukaansa metsäpoliittisilla tavoitteilla ei voi perustella yhtä pitkälle meneviä poikkeuksia yhdenvertaisuudesta kuin elinkeino- ja työllisyyspoliittisilla tavoitteilla, sillä jälkimmäisillä on välittömämpi ja vahvempi yhteys luonnollisten henkilöiden oikeusasemaan kuin edellisillä. Ojanen mukaan on kuitenkin mahdollista, että metsäpoliittisillakin tavoitteilla voitaisiin perustella tietty verohuojennus sukupolvenvaihdoksessa, mutta huojennus ei voi olla niin huomattava, kuin se on nykyisessä perintö- ja lahjaverolaissa.

Lausunnoissaan, joissa Tuori ja Ojanen ovat ottaneet kantaa metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennuksen suhteeseen yhdenvertaisuusperiaatteeseen, he ovat kuitenkin olleet yhtä mieltä siitä, että yleisten ja metsäpoliittisten tavoitteiden toteuttaminen ei ole mahdollista yhtä aikaa.<sup>223</sup> Sen takia Tuori onkin ehdottanut, että metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennuksessa valittaisiin toinen tavoitteisto ensisijaiseksi. Koska maa- ja metsätalouden jatkuvuuteen sekä perheomistuksen säilyvyyteen liittyvät tavoitteet eivät ole metsätilojen kohdalla yhtä merkittäviä kuin maatilojen kohdalla, tulisi metsätilojen verohuojennusjärjestelmä irrottaa perusteiltaan maatilojen ja yritysten verohuojennusjärjestelmästä ja perustella se ensisijaisesti metsäpoliittisilla tavoitteilla.<sup>224</sup>

#### 4.4.2 Huojennuksen vaikuttavuus ja oikeasuhtaisuus

Sen lisäksi, että perustuslakipoikkeuksen tavoitteiden tulee olla hyväksyttäviä, sääntelyn vaikuttavuus on myös huomioitava. Toisin sanoen on oltava perusteltua odottaa, että verohuojennus johtaa sille asetettuihin yhdenvertaisuusperiaatteesta tinkiviin tavoitteisiin. Jotta etukäteen kyettäisiin arvioimaan ehdotetun sääntelyn vaikutuksia, on tarkasteltava olemassa olevia tutkimustuloksia sääntelyn mahdollisista vaikutuksista tulevaisuudessa.<sup>225</sup> Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksen osalta on jo tutkittu muun muassa puunmyynti- ja verokertymävaikutuksia.

---

<sup>221</sup> Maa- ja metsätalousministeriön julkaisu 3/2008, s. 36-37.

<sup>222</sup> Ojanen 2011, s. 61 ja 65.

<sup>223</sup> Ojanen 2011, s. 61 ja Tuori 2011, s. 45.

<sup>224</sup> Tuori 2011, s. 45.

<sup>225</sup> Tuori 2011, s. 46.

Arvion<sup>226</sup> mukaan metsätilojen sukupolvenvaihdoksen aikaistamiseksi ja tilakoon kasvatamiseksi yksi kustannustehokkaimmista keinoista olisi laajentaa sukupolvenvaihdoshuojennus koskemaan myös metsätiloja. Tämä johtaisi siihen, että vuosittaisten hakuiden taso nousisi jopa yli kahdella miljoonalla kuutiometrillä, mikä lisäisi puunmyyntejä ja niistä kertyviä verotuloja. Vaikka perintö- ja lahjaverokertymä alenisi huojuksen myötä, vaikutukset kokonaisverokertymään olisivat lähivuosina parhaimmillaan jopa kahdeksan miljoonaa euroa positiiviset. Myöhemmin kokonaisverokertymävaikutus lieventyisi, mutta jäisi edelleen positiiviseksi.

Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennus olisi siis vaikuttavuudeltaan huomattava, jos tarkastellaan huojukselle asetettavia metsäpoliittisia tavoitteita.<sup>227</sup> Huojuksen kautta metsänomistajien ikärakenne saataisiin alenemaan ja lopulta vakiintumaan keski-ikältään alempaan tasapainotilaan.<sup>228</sup> Myös metsätilojen pirstoutuminen saataisiin pysähtymään, kun tilat siirtyisivät hallitusti sukupolvenvaihdosluovutuksin eivätkä joutuisi kerta toisensa jälkeen perinnönjakojen kohteeksi. Puunmyynnin lisääntyminen vahvistaa vielä metsäpoliittisten tavoitteiden toteutumista, mutta yleisten tavoitteiden osalta metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennusta ei voi samalla tavalla arvioida. Jotta huojuksen turvaisi metsätalouden jatkuvuuden kuten maatalouden jatkuvuuden, huojukseen oikeutettujen metsätilojen pinta-alojen tulisi olla suuria ja metsätalouden harjoittamisen aktiivista. Koska tällaisia metsätiloja on suhteellisen vähän, huojuksen vaikuttavuus jäisi vähäiseksi.

Sukupolvenvaihdoshuojuksen aiheuttaman verovelvollisten eriarvoisen kohtelun on myös oltava oikeassa suhteessa sillä tavoiteltuihin päämääriin nähden. Kun verohuojuksen saamiselle asetetaan ehtoja, jotka rajaavat osan metsätilallisista huojuksen ulkopuolelle, ehtojen tulee olla perusteltuja järjestelmän tavoitteiden kannalta. Jos ehdot ovat mielivaltaisia, ne aiheuttavat uuden yhdenvertaisuusongelman ehdot täyttävien ja niiden ulkopuolelle jäävien metsätilallisten välillä. Metsänomistajien keskenään erilainen kohtelu on siis kyettävä perustelemaan järjestelmän tavoitteisiin viitaten. Järjestelmää ei saa ulottaa sellaisiin tiloihin, joilla ei ole merkitystä tavoitteiden toteutumiselle, mutta toisaalta järjes-

---

<sup>226</sup> Hänninen – Leppänen 2011, s. 67.

<sup>227</sup> Katso myös Ojanen 2011, s. 62.

<sup>228</sup> Hänninen – Leppänen 2011, s. 75.

telmän ulkopuolelle ei saa jättää sellaisia tiloja, joilla on merkitystä tavoitteiden saavuttamiseen.<sup>229</sup>

Huojennusjärjestelmän tavoitteiden toteutumisen varmistamiseksi verohuojennuksen ehdoiksi voidaan määritellä muun muassa metsätilan pinta-ala, metsänomistajan koulutus, hänen työskentelynsä tai asumisensa tilalla taikka muu liitännäiselinkeino. Ehtojen on kuitenkin kohdistuttava siten, että järjestelmän tavoitteet toteutuvat. Tämä onkin aiheuttanut ongelmia rajanvedon suhteen, sillä esimerkiksi metsätiloille määrättävät vähimmäispinta-alat sulkevat huojennuksen ulkopuolelle pienet tilat, joihin vaikuttaminen olisi olennaista metsäpoliittisten tavoitteiden kannalta. Kuitenkin on myös mahdollista, että pieniä tiloja pyritään kasvattamaan sukupolvenvaihdoshuojennuksen saamiseksi tulevaisuudessa. Jotta huojennuksen ehdot voidaan sovittaa oikeasuhtaisiksi järjestelmän tavoitteisiin nähden, täytyy siis valita, kumpaa tavoitteistoa pidetään ensisijaisena.

#### **4.5 Metsätilan sukupolvenvaihdoksen ongelmat**

Metsätilan sukupolvenvaihdoksen tavoitteena on keventää omistajayrittäjän aktiivisesti harjoittaman metsätalouden sukupolvenvaihdoksen verotusta. Hallituksen esityksen mukaan tämän tavoitteen yhdistäminen pelkän metsätalouden harjoittamiseen on kuitenkin osoittautunut liian vaikeaksi, sillä huomattavalle osalle metsänomistajista metsä on luonteeltaan sijoitusluontoista omaisuutta. Sellaisia metsänomistajia, jotka itse osallistuvat metsätaloustöihin ja joille metsätalous muodostaa pääasiallisen toimeentulon tai muuta ansiotoimintaa olennaisesti täydentävän toimeentulon lähteen, on melko vähän suhteessa kaikkiin metsänomistajiin.<sup>230</sup> Toisaalta pitää muistaa, että nykyisetkään elinkeinotoiminnan huojennukset eivät ole rajoitettuja vain pääelinkeinona harjoitettuun toimintaan, vaan ne voidaan myöntää yhtä hyvin myös sivutoimiseen elinkeinonharjoittamiseen. Sivutoimisesti metsätaloutta elinkeinonaan harjoittavia metsänomistajia on jo huomattavasti enemmän kuin päätoimisia metsätalousyrittäjiä.<sup>231</sup> Lisäksi metsänomistajilla teetetyt tutkimukset metsänomistuksen tarkoituksesta osoittavat muuta, kuin hallituksen esityksessä on ilmaistu. Metsänomistuksen tavoitteita kartuttavan tutkimuksen mukaan vain 16 % kaikista metsänomistajista korosti puhtaasti taloudellisia näkökohtia metsänomistuksen tarkoituksena.

---

<sup>229</sup> Tuori 2011, s. 45-46.

<sup>230</sup> HE 53/2008 luonnos, s. 11.

<sup>231</sup> Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistio 2012:1, s. 12-13.

Suurimmalle osalle metsänomistajia metsäomaisuudella on myös muita kuin taloudellisia arvoja.<sup>232</sup>

Yhdeksi suurimmista ongelmista metsätilan sukupolvenvaihdoksen toteutuksessa on osoittautunut rajanveto metsätilakoon suhteen. Rajanveto eli tietyn kokoisten metsätilojen sulkeminen huojennuksen ulkopuolelle aiheuttaa yhdenvertaisuusongelmia huojennukseen oikeutettujen ja niiden ulkopuolelle jäävien metsätilojen välillä. Lisäksi hallituksen esityksessä on pidetty rajanvedon suhteen ongelmallisena sitä, että huojennus tulisi rajata aidosti yrittäjämäiseen toimintaan. Jotta metsätila voisi tarjota yrittäjälle yksinomaisen toimeentulon, hehtaarimäärän tulisi olla melko suuri, jopa moninkertainen maatalousyrittäjän eläkelain vakuuttamisvelvollisuuteen liittyvään hehtaarimäärään nähden.<sup>233</sup> Edellytys, että metsätilan tulisi tarjota yrittäjälle yksinomainen toimeentulo vaikuttaa kuitenkin kohtuuttomalta ehdolta verrattuna nykyiseen maatalan sukupolvenvaihdokseen. Kuten edellä luvussa 2.3.2.1 on todettu, maatalan sukupolvenvaihdoksen perintö- ja lahjaverohuojennus ei edellytä verovelvollisen päätoimista työskentelyä tilalla, vaan sivutoiminen maatalouden harjoittaminen riittää. Olisi siis kohtuutonta edellyttää, että metsätalouden harjoittamisen tulisi olla päätoimista ja tuottaa yksinään verovelvollisen toimeentulo. Etenkin, jos metsänomistaja harjoittaa tilalla myös liitännäiselinkeinoja, jotka yhdessä metsätalouden kanssa muodostavat pääosan verovelvollisen toimeentulosta, metsänomistajankin tulisi olla oikeutettu verohuojennukseen.

Toisaalta hallituksen esityksessä todetaan myös, etteivät edes maatalousyrittäjän eläkelain mukaiset tilakokovaatimukset soveltuisi kunnolla huojennuksen edellytyksiksi. Vaikka MYEL-tilakokovaatimukset ovat huomattavasti kohtuullisemmat kuin yksinomaisen toimeentulon takaavat tilakoot, silti suurin osa yksityismetsänomistajista jäisi huojennuksen ulkopuolelle, sillä metsänomistus on niin pirstoutunutta. Koska lukumääräisesti noin 60 prosenttia yksityisten omistamista metsätiloista on alle 20 hehtaarin kokoisia, suurin osa jäisi selkeästi alle huojennukseen oikeuttavien rajojen. Toisaalta alle 20 hehtaarin metsätilat muodostavat vain 17 prosenttia koko metsämaan pinta-alasta, joten metsämaan pinta-alasta saataisiin kuitenkin huomattavan suuri osuus huojennuksen piiriin. MYEL- pinta-alarajat täyttäviä metsätiloja on lukumääräisesti noin 19 000, ja ne vastaavat 2,1 miljoonaa hehtaaria. Kun siihen lisätään vielä maataloihin kuuluva metsämaan ala 3,1 miljoonaa hehtaaria, huojennuksen piiriin kuuluisi lähes puolet yksityismetsänomistajien noin 10,5 mil-

---

<sup>232</sup> Hänninen – Karppinen – Leppänen 2011, s. 31.

<sup>233</sup> HE 53/2008 luonnos, s. 11.



joonan hehtaarin metsämaan pinta-alasta.<sup>234</sup> Ei siis pidä paikkaansa, että suurin osa yksityismetsistä jää huojennuksen ulkopuolelle, jos ratkaisevana tekijänä pidetään MYEL-vakuuttamisvelvollisuutta.

Jos maatalousyrittäjän eläkelain vakuuttamisvelvollisuuden osoittamia metsätilan rajoja pidetään kuitenkin liian suurina, on ehdotettu, että niiden sijaan rajana käytettäisiin 80 prosenttia MYEL-rajoista.<sup>235</sup> Tällöin MYEL- rajat olisivat 40 hehtaaria Etelä-Suomessa, 60 hehtaaria Keski-Suomessa ja 80 hehtaaria Pohjois-Suomessa. Metsäntutkimuslaitoksen metsänomistajatutkimuksen aineiston perusteella tällaisia maataloutta harjoittamattomia metsätiloja on noin 40 000 ja ne vastaavat 3,1 miljoonaa metsämaahehtaaria. Alennetulla hehtaarirajalla tavoitellaan perintö- ja lahjaverohuojennuksen vaikuttavuuden lisäämistä, sillä 20 prosentilla alennettu hehtaari raja lisää huojennuskelpoisten metsätilojen metsämaan alaa 50 prosentilla 2,1 miljoonasta hehtaarista 3,1 miljoonaan hehtaariin.

Maatalousyrittäjän eläkelain mukainen vakuuttamisjärjestelmä ei kuitenkaan nykymuotoisena toimisi päätoimisen metsätalouden harjoittajan eläketurvana, sillä MYEL-työtulo määritetään eri tavoin maa- ja metsätalouden osalta. Maatalouden osalta vuosittainen MYEL-työtulo määritetään voimakkaan regressiivisesti, jotta maatalousyrittäjien työtulot olisivat eläkekertymän kannalta riittävät. Sen takia maatalouden todellinen työtulo 10 hehtaarin peltotilalla ei yllä lähellekään vastaavaa MYEL-työtuloa, joka on 15 596 euroa, koska MYEL-työtulo määritetään tilarakennetta ja eläkekertymää ajatellen. Todellisuudessa yli 15 000 euron vuosityötuloon ylletään vasta yli 25 hehtaarin peltotiloilla, joilla harjoitetaan myös liitännäistoimintaa.<sup>236</sup> MYEL-työtulo lasketaan myös metsästä pinta-alan perusteella. Metsämaan tuottama vuosityötulo määritetään kuitenkin eri periaatteella kuin maatalouden vuosityötulo. Metsämaalle määritetyn MYEL-työtulon ensisijainen tavoite ei ole maataloutta harjoittamattoman metsänomistajan eläketurvan takaaminen, vaan tarkoituksena on täydentää maatalousyrittäjän tai palkansaajan MYEL-työtuloa. Sen takia 15 000 euron MYEL-työtuloon ylletään vasta lähes 1 000 hehtaarin metsätilalla, mikä siis vastaa 10 hehtaarin peltotilan MYEL-työtuloa. Metsämaalle määritetty MYEL-työtulo ei siis nykymuotoisena kartuta metsänomistajan eläkettä läheskään vastaavalla tavalla kuin maatalousyrittäjän eläketurva.<sup>237</sup>

---

<sup>234</sup> Hänninen – Leppänen – Vierimaa 2009, s. 9 sekä Hänninen – Leppänen 2011, s. 70.

<sup>235</sup> Hänninen – Leppänen 2011, s. 70.

<sup>236</sup> Leppänen 2011, s. 83.

<sup>237</sup> Leppänen 2011, s.85 ja 87.

Kun vakuutusmaksujen määrä on lisäksi riippuvainen määritetystä MYEL-työtulosta, metsätaloudenharjoittajien vakuutusmaksut jäävät huomattavasti pienemmiksi kuin aktiivimaatilallisten maksut. Jos perintö- ja lahjaverohuojennus ulotettaisiin myös puhtaisiin metsätiloihin, maa- ja metsätaloudenharjoittajien yhdenvertaisuuden vuoksi MYEL-järjestelmään tulisi tehdä muutoksia. Onkin ehdotettu, että metsätiloihin sovellettaisiin korotettua vakuutusmaksuvelvollisuutta, jotta päätoimisten metsätaloudenharjoittajien eläketurva karttuisi vastaavalla tavalla kuin maanviljelijöiden. Lisäksi aktiivimaatiloille ei syntyisi kannustinta muuttua metsätiloiksi alhaisempien vakuutusmaksujen takia. Korotettu MYEL-vakuutusmaksuvelvollisuus vähentäisi myös harkitsemattomasti haettujen perintö- tai lahjaveron huojennusten määrää, koska korkeiden vakuutusmaksujen maksaminen ei kannattaisi ilman todellista metsätaloudellista toimintaa. Maatalousyrittäjälle ja vapaaehtoisen metsätalouden vakuutuksenottajalle sovellettaisiin edelleen nykyisiä metsätalouden vakuutusmaksuja, mutta metsätilan perintö- ja lahjaverohuojennuksen edellytykseksi asetettaisiin korotettu vakuutusmaksuvelvollisuus. Tämä muuttaisi tilanteen nykyistä sääntelyä yhdenvertaisemmaksi huojennukseen oikeutettujen ja niiden ulkopuolelle jäävien metsätilojen välillä.<sup>238</sup>

Maatalousyrittäjän eläkelain mukaiseen vakuuttamisvelvollisuuteen sisältyy myös aikaraja velvollisuuden toteuttamiselle. MYEL-vakuutus olisi otettava kuuden kuukauden kuluessa perittävän kuolemasta tai lahjoitushetkestä. Vaatimus voi olla käytännössä kohtuuton ja johtaa tarkoituksettomiin oikeudenmenetyksiin. Kuuden kuukauden kuluttua perittävän kuolemasta ei välttämättä ole vielä selvillä, kuka jatkaa tilalla metsätalouden harjoittamista. Perinnönjako voi olla kesken eikä testamentin moiteaikakaan, kuusi kuukautta, ole umpeutunut.<sup>239</sup> Kuuden kuukauden ehtoa vakuuttamisvelvollisuuden suhteen ei siis tulisi soveltaa metsätilan huojennuksen edellytyksenä sellaisenaan, vaan ajan tulisi kulua esimerkiksi perunkirjoituksen toimittamisesta.<sup>240</sup>

Maatalousyrittäjän eläkelain mukaisen vakuuttamisvelvollisuuden asettaminen metsätilan sukupolvenvaihdoksen edellytykseksi tuo useita sellaisia etuja, joita on muutoin hankala saavuttaa. Alueittain metsätiloille määritellyt pinta-alarajat mahdollistavat yritysmäisen toiminnan määrittelyn perustellusti, sillä Etelä-, Keski- ja Pohjois-Suomessa metsätilojen

---

<sup>238</sup> Leppänen 2011, s. 89-90. Korotetutkin vakuutusmaksut olisi edelleen mahdollista maksaa normaaleilla puunmyyntituloilla. Korotetut vakuutusmaksut todellakin tasapuolistaisivat tilannetta huojennettujen ja huojentamattomien metsätilojen välillä tasavertaisuuden kannalta ratkaisevimmissa tilakokoluokissa.

<sup>239</sup> Veronmaksajain keskusliitto 2008, s. 3.

<sup>240</sup> Maatalousyrittäjien eläkelaitos 2008, s. 3. MYEL-vakuuttamis päätös tehdään Melassa perukirjan perusteella.

tuottavuus eroaa huomattavasti. Lisäksi korotettu vakuutusmaksuvelvollisuus ehkäisisi perusteetta haettujen huojennusten määrää. Korotetun vakuutusmaksun myötä parantunut metsänomistajan eläkekertymä parantaisi myös omistajan toimeentuloa vanhuuden aikana, eikä hänen tarvitsisi sen takia turvautua metsänomistuksen säilyttämiseen, mikä edistäisi metsätilojen luovutusta.<sup>241</sup>

Eduistaan huolimatta metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennuksen kytkeminen maatalousyrittäjän eläkejärjestelmään ei ole ongelmantonta. Kun verolainsäädännössä säännöksen soveltamisedellytykset kytketään toiselle oikeudenalalle kuuluvaan lainsäädäntöön ja sen mukaan toimivien viranomaisten ratkaisuihin, verotuspäätösten tekeminen siirtyy käytännössä pois Verohallinnolta. Verohuojennusten myöntäminen metsätilan sukupolvenvaihdoksille siirtyisi siis käytännössä Maatalousyrittäjien eläkelaitokselle eli Melalle, koska se päättää maa- ja metsätalousyrittäjien vakuuttamisesta. Tällaista kehitystä, jolla Verohallinnolle kuuluvaa toimivaltaa siirretään muille viranomaisille, ei välttämättä voida pitää toivottavana. Sen myötä MYEL-järjestelmän soveltamisongelmat muuttuvat myös verotuksen ongelmiksi, ja toisaalta verotus voi vaikuttaa MYEL:in tulevaan soveltamiseen.<sup>242</sup> Maatalousyrittäjien eläkelaitos on kuitenkin lausunnossaan ilmoittanut, että metsätalouden perusteella tapahtuva MYEL-vakuuttaminen perustuu vakiintuneeseen käytäntöön, ja se on vakuutettavan tai verovelvollisen näkökulmasta selkeä.<sup>243</sup>

Metsätilojen yrittäjyysluonteen arvioinnissa MYEL-vakuutuksella ja omien työtulojen määrällä on huomattava painoarvo. Vaikka metsätiloilla oman työn osuus vaihtelee suuresti tapauskohtaisesti, metsätalousyrittäjyyden arvioinnissa on toissijaista, tekeekö metsänhoitotyöt omana työnä vai teettääkö ne ulkopuolisella alihankintana.<sup>244</sup> Pääkriteerinä arvioinnissa tulee olla toiminnan yleinen aktiivisuus. Sitä voidaan arvioida toiminnan suunnitelmallisuudella ja säännöllisyydellä.<sup>245</sup> Metsätaloudellisen aktiivisuuden varmistamiseksi on pidetty erityisen tärkeänä, että metsänomistajan toimintaa huojennuksen jälkeen seura-

---

<sup>241</sup> Leppänen 2011, s. 82. Vertaa Veronmaksajain keskusliitto 2008, s. 3. Metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennuksen sitominen eläkevakuutusratkaisuun on ongelmallinen ja saattaa johtaa tarkoituksettomiin oikeudenmenetyksiin. Lainsäädännön selkeyden ja ennustettavuuden kannalta olisi parempi sitoa verovapaus vain metsän pinta-alaan. Katso myös Maa- ja metsätaloustuottajain keskusliitto MTK ry 2008, s. 3. MTK katsoo, että sukupolvenvaihdoshuojennuksen tulee perustua MYEL-vakuuttamiseen, olipa se pakollista tai vapaaehtoista. Vaihtoehtoisesti selkeää voisi olla huojennuksen edellytykseksi asettaa hehtaariraja esimerkiksi 25 hehtaaria.

<sup>242</sup> Penttilä 2008b, s. 3.

<sup>243</sup> Maatalousyrittäjien eläkelaitos 2008, s. 2.

<sup>244</sup> Vertaa Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 23. Huojennuksen edellytyksenä oleva aktiivisen henkilökohtaisen osallistumisen vaatimus ei useimpien metsätilojen luovutuksissa täyttyisi.

<sup>245</sup> Metsäteollisuus ry:n lausunto valtiovarainministeriön vero-osastolle, s. 2.

taan, ja yksi tehokkaimmista keinoista tähän olisi metsäsuunnitelman noudattamisen seuraaminen.<sup>246</sup>

Verohuojennuksen myöntäminen metsätilojen sukupolvenvaihdoksille voi aiheuttaa myös kielteisiä seurauksia. Huojennuksen ulottaminen yksityismetsätalouteen saattaisi kasvattaa metsätilojen kysyntää, jotta välttyttäisiin perintö- tai lahjaverolta siirrettäessä omaisuutta sukupolvelta toiselle. Koska pinta-alaltaan metsän tarjonta ei Suomessa muutu, kysynnän lisääntyminen saattaisi johtaa metsäkiinteistöjen tarjonnan lisäämiseen tiloja jakamalla ja samalla metsäkiinteistöjen arvonnousuun.<sup>247</sup> Näiden haitallisten vaikutusten minimoimiseksi lausunnossaan hallituksen esityksestä 53/2008 Metsäntutkimuslaitos on pitänyt erityisen tärkeänä sitä, että huojennusta ei myönnetä kaavamaisesti kaikille pinta-alarajat täytävälle metsätiloille vaan että huojennus rajataan yritysmäiseen toimintaan.

Vaikka Metsäntutkimuslaitos pitää maatalousyrittäjän eläkelain mukaista vakuuttamisvelvollisuutta yhtenä olennaisimmista tavoista metsätilan sukupolvenvaihdoksen huojennuksen toteuttamiseen, tiukkojen pinta-alarajojen sijaan se pitäisi suotavana, että rajat olisivat ohjeellisia. Rajatapauksissa lisäehtoina voitaisiin pitää metsänomistajan metsäalan koulutusta ja tilalla tai sen läheisyydessä asumista.<sup>248</sup> Harkinnanvaraisten ehtojen lisääminen verohuojennuksen edellytykseksi erottaisi kuitenkin metsätilan sukupolvenvaihdoksen nykyisestä perintö- ja lahjaverolain maatalon sukupolvenvaihdoksesta. Maatalon sukupolvenvaihdoshuojennuksen edellytykset on lueteltu tyhjentävästi PerVL:n 55 §:ssä eikä niitä voi täydentää muilla verovelvolliseen kohdistetuilla vaatimuksilla. Jos metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennuksesta säädettäisiin siten, että Verohallinnolle jätettäisiin harkinnanvaraisia ehtoja sovellettavaksi, jouduttaisiin uuden yhdenvertaisuusongelman eteen, sillä perusoikeuspoikkeuksesta on säädettävä lailla eikä todellista ratkaisuvalltaa saa siirtää viranomaisille. Sääntelyn täsmällisyyden vuoksi olisi tärkeää, että huojennuksen edellytyksistä säädettäisiin tarkasti, esimerkiksi pinta-alarajoja käyttämällä.

Metsäntutkimuslaitoksen lausunnon mukaan tiukat pinta-alarajat voivat lisäksi johtaa tehottomiin keinoihin, joilla pyritään saavuttamaan huojennukseen oikeuttavat rajat. Alle 20 hehtaarin metsätiloille perintö- ja lahjaveron vaikutukset ovat vielä melko pieniä, mutta 20-

---

<sup>246</sup> Katso myös Pääkaupunkiseudun Metsänomistajat ry 2008, s. 2.

<sup>247</sup> Metsäntutkimuslaitos 2008, s. 4. Jo nyt pienten metsätilojen hehtaarimarkkina-arvot ovat Suomessa korkeampia kuin suurten metsätilojen.

<sup>248</sup> Metsäntutkimuslaitos 2008, s. 9-10.

50 hehtaarin tiloille vaikutukset alkavat olla huomattavat.<sup>249</sup> Koska metsätilojen sukupolvenvaihdoksen tavoitteena olisi pirstoutuneen omistajarakenteen ehkäisy, ei olisi kannattavaa, että keskikokoiset tilat pirstoutuisivat pienemmiksi edullisen perintö- tai lahjaverokohdellun toivossa. Toisaalta tilojen yhdistäminen suuremmiksi huojennuksen saamiseksi aiheuttaisi metsänomistuksen polarisoitumista, mikä sekään ei ole toivottavaa. Myöskään peltojen metsittäminen huojennuksen vuoksi ei ole suotavaa nykyisessä pellonkysyntätilanteessa.<sup>250</sup>

---

<sup>249</sup> Metsäntutkimuslaitos 2008, s. 8. Koska tällaisia tiloja on Suomessa paljon, niiden merkitys kotimaiselle puuntarjonnalle on suuri.

<sup>250</sup> Metsäntutkimuslaitos 2008, s. 7.

## 5 Johtopäätökset

Tässä työssä tarkasteltiin perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaista maatalan sukupolvenvaihdoshuojennusta. Perintö- ja lahjaveron huojennuksen edellytyksiä on tarkasteltu suurimmaksi osaksi laajan oikeuskäytännön valossa, sillä oikeuskäytäntöä on syntynyt siitä lähtien, kun huojennussäännös tuli voimaan vuonna 1979. Lisäksi sukupolvenvaihdoshuojennusta on työssä tutkittu perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuussäännöksen kannalta, sillä huojennus voi saattaa maatilansaajat muita perillisiä tai lahjansaajia edullisempaan asemaan. Maatilansaajat ovat huojennuksen ansiosta myös metsätalallisia paremmassa asemassa perinnön tai lahjan saadessaan, mistä syystä työssä on tarkasteltu myös mahdollisuutta ulottaa perintö- ja lahjaverolain huojennus koskemaan myös metsätilojen luovutuksia.

Vaikka maatalan sukupolvenvaihdoshuojennussäännökset ovat perusteiltaan toimineet sellaisenaan jo 30 vuotta, pienillä muutoksilla niitä voitaisiin kehittää ja siten parantaa verovelvollisten oikeusturvaa. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta yksi suurimmista riskeistä on huojennuksen jääminen kokonaan soveltamatta perinnön- tai lahjansaajan tietämättömyyden vuoksi. Veroviranomaisille onkin ehdotettu säädettäväksi velvollisuus ilmoittaa verovelvolliselle mahdollisuudesta huojennusvaatimuksen esittämiseen, jos käy ilmi, että perintöön tai lahjaan olisi mahdollista soveltaa huojennusta.<sup>251</sup> Nykyisin veroviranomaisella ei ole lain tasolla velvollisuutta huojennuksesta informoimiseen, ainoastaan hyvän hallintotavan mukainen toiminta velvoittaa viranomaisen neuvomaan verovelvollisia sukupolvenvaihdostilanteissa. Informointivelvollisuuden asettaminen veroviranomaisille parantaisi verovelvollisten oikeusturvaa ja perusteettomien oikeudenmenetysten riski pienenesi.

Yhdenvertaisuudenkin kannalta maatalan sukupolvenvaihdoshuojennusta voitaisiin kehittää nykyistä hyväksyttävämmäksi pienillä muutoksilla. Maatalouden jatkuvuuden turvaamista on pidetty sellaisena yhteiskunnallisesti hyväksyttävänä perusteena, joka oikeuttaa yhdenvertaisuudesta poikkeamisen maatalojen sukupolvenvaihdosten huojennuksella. Myös työ- ja elinkeinopoliittiset syyt puoltavat yhä edelleen maatalouden säilyttämistä. Nykyään maatalan sukupolvenvaihdoksen saa käytännössä hyvinkin pienen tilan luovutuksesta, sillä huojennuksen edellytykseksi säädetty euromääräinen alaraja on niin matala, ettei se muodostu esteeksi. Jos huojennuksen myöntämiselle halutaan edelleen säilyttää alaraja, rajaa tulisi nostaa vähintäänkin rahanarvon alenemisen mukaisesti vastaavalle tasolle, jolle se

---

<sup>251</sup> Katso edellä luku 2.2.

aikanaan säädettiin. Toisaalta, jos euromääräistä alarajaa huojennukselle ei enää pidetä merkittävänä, se tulisi poistaa kokonaan, sillä se hankaloittaa vaikeaselkoisen säännöksen ymmärtämistä ja huojennuksen laskemista.

Sukupolvenvaihdoshuojennusta tulisi kehittää myös huojennukseen oikeutetun varallisuuden arvostamiskäytäntöjen osalta yhdenvertaisuuden edistämiseksi. Se, että huojennuksen laskemiseksi maatilavarallisuus täytyy määrittää sekä käypään arvoon että arvostamislain mukaiseen vertailuarvoon, tuottaa ongelmia ja epäyhtenäisyyttä verotuskäytäntöön. Arvostamislain mukaisiin vertailuarvoihin sidottu verohuojennus lisää satunnaisuutta ja aiheuttaa epäoikeudenmukaisuutta huojennukseen oikeutettujen verovelvollisten välillä, sillä maatiilojen vertailuarvot voivat vaihdella huomattavasti. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen sitominen perintö- ja lahjaverotuksessa käytettyihin käypiin arvoihin lisäisi verotuksen ennustettavuutta sekä yhtenäistäisi verotuskäytäntöjä huojennuksen osalta. Alun perin huojennuksen sitominen käypiin arvoihin ei ollut varteenotettava vaihtoehto, sillä käypien arvojen mukainen arvostamiskäytäntö oli vielä epäyhtenäinen.<sup>252</sup> Nykyään perintö- ja lahjaverotuksessa varallisuus arvostetaan säännönmukaisesti käypiin arvoihin, ja Verohallinto on pyrkinyt edistämään yhtenäistä verotuskäytäntöä antamallaan ohjeilla.<sup>253</sup> Huojennuksen sitominen käypiin arvoihin ei tuottaisi varmaankaan suuria ongelmia, mutta se muuttaisi verotuskäytännön nykyistä yhdenvertaisemmaksi. Huojennuksen voisi toteuttaa joko määrämällä perintö- tai lahjavero maksettavaksi tietystä prosenttiosuudesta varallisuuden käyvästä arvosta<sup>254</sup> tai jättämällä maksuunpanematta suhteellinen osa maatilavarallisuuteen kohdistuvasta koko veron määrästä.<sup>255</sup> Joka tapauksessa nykyinen arvostamislain mukaan toteutettava huojennus vähentää verovelvollisten yhdenvertaisuutta. Se on tärkeä syy sille, että lainsäädännön muuttamiselle olisi tarvetta.<sup>256</sup> Käypien arvojen käyttäminen huojennuksen määrittämisessä lisäisi säännöksen täsmällisyyttä, sillä huojennus kohdistuisi samalla tavalla jokaiselle verovelvolliselle.<sup>257</sup> Toisaalta näin radikaali muutos nykyiseen

---

<sup>252</sup> Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan mietintö 1978, liite s. 14. Sovellettaessa kaavamaisia arvostusnormeja on verotuskäytäntö asettanut verovelvolliset perintö- ja lahjaverotuksessa eriarvoiseen asemaan riippuen siitä, mitä omaisuutta verovelvollinen on saanut perintönä tai lahjana ja missä kunnassa perinnönjättäjä on asunut. Todellisiin käypiin arvoihin on arvostettu lähinnä vain käteinen raha, pankkitalletukset ja pörssinoteeratut osakkeet.

<sup>253</sup> Katso esimerkiksi Verohallinnon ohje 2.10.2009 varojen arvostamisesta perintö ja lahjaverotuksessa.

<sup>254</sup> Linnakangas 2008, s. 2.

<sup>255</sup> Komiteamietintö 1980:16, s. 88.

<sup>256</sup> Isotalo 2013, s. 50. Kun perintö- ja lahjaverolaki ilmeisesti on päätetty säilyttää, sen rakenteeseen olisi hyvä tehdä muutoksia. Kuitenkin myös pienemmillä muutoksilla voitaisiin pienentää erityisesti järjestelmän verosuunnitteluherkkyyttä.

<sup>257</sup> Katso myös Mäenpää 2008, s. 2-3.

sääntelyyn verrattuna edellyttäisi sukupolvenvaihdoshuojennussäännösten valmistelua ja kirjoittamista kokonaan uudelleen.

Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen yhdenvertaisuuden osalta tulee ottaa huomioon myös se, että veroviranomaisten valvontamahdollisuudet maatalouden jatkamisen osalta ovat nykyään heikot. Käytännössä valvonta kohdistuu vain tilan luovuttamiseen viiden vuoden määräaikana, eikä verovelvolliselle aiheudu sanktioita, vaikka maatalouden harjoittamista tilalla ei jatkettaisi huojennuksen edellytysten mukaisesti. Koska valvonta on lähes olematonta ja veronkorotusten toteutuminen epätodennäköistä, huojennusten hakeminen perusteetta voi olla verovelvollisille houkuttelevaa. Huojennus voidaan myöntää, jos perintöön tai lahjaan sisältyy maatila, vaikka todellista maatalouden jatkamistarkoitusta ei olisikaan. Tällainen tilanne on selkeästi yhdenvertaisuuden vastainen, sillä maatalanperijä saattaa saada huojennuksen perimänsä varallisuuden perusteella ilman siihen liittyviä velvollisuuksia.

Yhdenvertaisuuden parantamiseksi veroviranomaisten valvontamahdollisuuksia tulisi parantaa. Yksi keino tähän olisi jo sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverotyöryhmän ehdottama verovelvollisen velvollisuus antaa selvitys toiminnan jatkamisesta. Työryhmän ehdotuksen mukaan verovelvollisen tulisi jatkaa toiminnan harjoittamista viimeistään kahden vuoden kuluessa luovutuksesta, ja tällöin veroviranomaiselle tulisi antaa selvitys toiminnan jatkamisesta.<sup>258</sup> Selvityksen myötä veroviranomainen voisi valvoa toiminnan laa-  
tua ja aloittamisen ajankohtaa. Lisäksi huojennuksen menettämislle säädetty viiden vuoden määräaika voisi alkaa verovelvollisen selvityksen antamisesta, eikä se näin ollen olisi enää sidoksissa viranomaisten toimintaan. Tällä hetkellä viiden vuoden määräajan laske-  
minen verotuksen toimittamisesta johtaa eripituisiin määräaikoihin verovelvollisten välil-  
lä.<sup>259</sup>

Huojennukseen oikeuttavien säännösten vaikeaselkoisuuden vuoksi verovelvolliselle myönteinen tulkinta on aiheuttanut sen, että huojennussäännösten soveltamiskäytäntö on muodostunut tietyissä tilanteissa melko lieväksi. Esimerkiksi maatalouden jatkamista koskevaa edellytystä on tulkittu niin lievästi, että verovelvollinen on vähäiselläänkin maatalouden harjoittamisella saanut hyväkseen huojennuksen perintö- tai lahjaverosta. Käytännössä toiminnan jatkamiselta ei ole edellytetty tuottavuutta eikä merkittävää henkilökohtaista

---

<sup>258</sup> Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:4, s. 30-32.

<sup>259</sup> Katso edellä luku 2.7.



työpanosta. Tämä ei kuitenkaan liene ollut huojennuksen säätämisen alkuperäinen tarkoitus, sillä muutaman peltohehtaarin viljely ei turvaa maatalouden jatkuvuutta. Sen lisäksi vaatimattomalla peltojen viljelyllä saavutettu huojennus ei vaikuta yhdenvertaiselta suhteessa perillisiin tai lahjansaajiin, jotka eivät ole oikeutettuja huojennukseen.

Huojennusten vaatiminen pienille peltoaloille on ilmeisesti kuitenkin liittynyt pääasiassa tilanteisiin, joissa on tärkeintä saada sukupolvenvaihdoshuojennus ulotettua myös tilaan kuuluvaan metsäalaan. Pelkästään pienelle viljelykselle myönnetty huojennus ei nimittäin ole niin merkittävä, että sen vuoksi kannattaisi sitoutua huojennuksen aiheuttamiin velvollisuuksiin. Koska metsätaloudella on edelleen suuri merkitys maatalouden liitännäiselinelinonona, on perusteltua, että maatalouden ohella myös metsäalasta myönnetään huojennus. Metsätilan omistajien ja pienimuotoista maataloutta harjoittavien verovelvollisten välinen yhdenvertaisuus saavutettaisiin, jos puhtaita metsätiloja saaville verovelvollisillekin säädettäisiin mahdollisuus sukupolvenvaihdoshuojennukseen. Sen seurauksena verovelvollisilla ei olisi enää tarvetta jatkaa nimellistä maatalouden harjoittamista, ja veron välttämiseksi tehdyt järjestelyt vähenisivät nykyisestä.

Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennusta on ehdotettu ennen kaikkea metsäpoliittisten tavoitteiden toteuttamiseksi. Esimerkiksi metsätilakoon ja rakenteen kehittämistyöryhmä on pitänyt perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennusten säätämistä metsätiloille ylivoimaisesti tehokkaimpana tapana metsänomistajarakenteen muuttamiseen.<sup>260</sup> Maa- ja metsätalouden sukupolvenvaihdosten erilaisten tavoitteiden takia metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennus tulisi mahdollisesti säätää kokonaan erikseen ilman yhteyttä maataloihin. Metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksen ensisijaisina tavoitteina olisivat metsäpoliittiset tavoitteet eli kotimaisen puuntuotannon lisääminen, metsätilojen pirstoutumisen ehkäiseminen ja metsänomistajien ikääntymisen pysäyttäminen. Myös metsäpoliittisia tavoitteita voidaan pitää sellaisina hyväksyttävinä perusteina, joilla voidaan oikeuttaa sukupolvenvaihdoshuojennus.<sup>261</sup> Ojanen on kuitenkin ollut sitä mieltä, että metsäpoliittisillä tavoitteilla ei voida perustella yhtä pitkälle meneviä perusoikeuspoikkeuksia kuin maatalouden jatkuvuuteen liittyvillä perusteilla.<sup>262</sup> Jos metsätilan sukupolvenvaihdoshuojennus säädettäisiin erikseen maataloille myönnettävästä huojennuksesta, se voitaisiin säätää sille tasolle, jonka metsäpoliittiset tavoitteet oikeuttavat.

---

<sup>260</sup> Maa- ja metsätalousministeriön työryhmämuistioita 2012:1, s. 17.

<sup>261</sup> Tuori 2011, s. 45.

<sup>262</sup> Ojanen 2011, s. 61 ja 65.

Lisäksi yhdenvertaisuuden kannalta metsätilojen sukupolvenvaihdoshuojennuksessa olennaista olisi rajanveto huojennukseen oikeutettujen ja sen ulkopuolelle jäävien metsätilojen välillä. Maatalousyrittäjän eläkelain vakuuttamisvelvollisuuteen liittyvät pinta-alarajat osoittaisivat yksiselitteisesti huojennukseen oikeutetut tilat. Lisäksi, jos MYEL-vakuuttamisvelvollisuuteen liittyviä rajoja alennettaisiin ehdotettuun 80 prosenttiin huojennuksen ehtoina, huojennuksen piiriin saataisiin huomattava osuus yksityisistä metsänomistajista.<sup>263</sup> Koska huojennuksen hyväksyttävyyden kannalta on myös olennaista, että huojennus myönnettäisiin vain aktiivisille metsätalouden harjoittajille, korotettu MYEL-vakuutusmaksuvelvollisuus vähentäisi harkitsemattomasti haettujen perintö- tai lahjaveron huojennusten määrää, koska korkeiden vakuutusmaksujen maksaminen ei kannattaisi ilman todellista metsätaloudellista toimintaa.<sup>264</sup>

Verohuojennusjärjestelmän liittäminen MYEL-vakuuttamisjärjestelmään edellyttäisi merkittävien muutosten tekemistä nykyiseen vakuutusjärjestelmään, koska metsäyrittäjien osalta tulorajat ja vakuutusmaksut tulisi määrittää uudelleen.<sup>265</sup> Lisäksi verolainsäädännön soveltamisedellytysten kytkeminen toiselle oikeudenalalle kuuluvaan lainsäädäntöön siirtää verotuspäätösten tekemisen käytännössä pois Verohallinnolta. Maatalousyrittäjien eläkelaitos on kuitenkin ilmoittanut, että metsätalouden perusteella tapahtuva vakuuttaminen perustuu vakiintuneeseen käytäntöön, ja se on vakuutettavan tai verovelvollisen näkökulmasta selkeä. Verohuojennuksen kytkeminen MYEL-järjestelmään ei siis todennäköisesti kuitenkaan vaarantaisi verovelvollisten oikeusturvaa.

Perintö- ja lahjaveron huojennus maatilan tai metsätilan sukupolvenvaihdoksessa rapauttaa kuitenkin veropohjaa ja muodostaa aukkoja perintö- ja lahjaverojärjestelmään. Niskakangas on lausunnossaan todennut, että liian monien aukkojen tekeminen verojärjestelmään mahdollistaa sen, että järjestelmän tuotto muodostuu niin mitättömäksi, ettei perintö- ja lahjaverojärjestelmän ylläpitäminen enää kannata.<sup>266</sup> Toisaalta Linnakangas on lausunnossaan ollut sitä mieltä, että veropohja on nyt jo niin rapautunut, että perintö- ja lahjaverotus tulisi korvata muilla verotuksen muodoilla.<sup>267</sup> Jos perintö- ja lahjaverotuksesta joskus luovutaan, maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdokset helpottuvat nykyisestä, mutta niin kau-

<sup>263</sup> Hänninen – Leppänen 2011, s. 70. Metsäntutkimuslaitoksen metsänomistajatutkimuksen aineiston perusteella tällaisia maataloutta harjoittamattomia metsätiloja on noin 40 000 ja ne vastaavat 3,1 miljoonaa met-sämaahettaaria.

<sup>264</sup> Katso edellä luku 4.5.

<sup>265</sup> Katso kuitenkin Leppänen 2011, s. 2. Tarkoituksena ei ole esittää viimeisteltyä ratkaisua MYEL-muutoksiksi, vaan pikemminkin kiinnittää huomiota muutoksia vaativiin MYEL:n kohtiin.

<sup>266</sup> Niskakangas 2008, s. 28.

<sup>267</sup> Linnakangas 2008, s. 4.

an kuin nykyinen perintö- ja lahjaverovelvollisuus on voimassa, maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdoksia on edistettävä huojennuksilla.