

**Hallituksen esitys Eduskunnalle eräksi metsäverotusta koskeviksi muutoksiksi**

**ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Tuloverolakiin ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettuun lakiin ehdotetaan muutoksia, jotka koskevat metsäverotuksessa sovellettavia määräaikaisia verovapauksia. Lisäksi muutettaisiin tuloverolaisissa säädettyä metsävähennystä koskevia säännöksiä sekä tehtäisiin näiden muutosten edellyttämät muutokset elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin sekä maatilatalouden tuloverolakiin

Tuloverolakia muutettaisiin väliaikaisesti siten, että luonnollisen henkilön, kuolinpesän, verotusyhtymän ja yhteismetsän saaman puun myyntitulon verotusta huojenettaisiin. Osittaista verovapautta sovellettaisiin 1 päivän huhtikuuta 2008 ja 31 päivän joulukuuta 2010 välisenä aikana tehtyihin puukauppoihin. Puun myyntitulosta, joka perustuu huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2009 välisenä aikana tehtyyn kauppaan, veronalaista pääomatuloa olisi 50 prosenttia kauppahinnasta, joka saadaan huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana. Siitä osasta kauppahintaa, joka saataisiin tammikuun 1 päivän 2011 ja joulukuun 31 päivän 2011 välisenä aikana, veronalaista olisi 75 prosenttia. Tammikuun 1 päivän 2010 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana tehdyn kaupan perusteella saadusta puun myyntitulosta, joka on saatu vuoden 2011 loppuun mennessä, veronalaista pääomatuloa olisi 75 prosenttia.

Lisäksi tuloverolakiin lisättäisiin väliaikaisesti säännös, jonka nojalla luonnollisen henkilön, kuolinpesän, verotusyhtymän tai yhteismetsän ensiharvennushakkuusta saama puun myyntitulo olisi verovapaata tuloa. Ensiharvennushakkuista saatavan puun myyntitulon verovapautta sovellettaisiin niihin

kauppoihin, jotka on tehty vuoden 2008 huhtikuun 1 päivän ja elokuun 31 päivän välisenä aikana ja joiden perusteella maksettava puun myyntitulo on saatu viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2009.

Metsävähennyksen soveltamisalaa laajennettaisiin ja vähennyksen määrää korotettaisiin. Metsänomistaja voisi tehdä metsävähennyksen 1 päivänä tammikuuta 1993 tai sen jälkeen vastiketta vastaan hankkimaltaan kiinteistöltä saamastaan veronalaisesta metsätalouden pääomatulosta. Vähennyksen määrä olisi enintään 60 prosenttia metsätalouden pääomatulosta vuodessa ja enintään 60 prosenttia metsävähennykseen oikeuttavien metsien yhteenlaskettujen hankintamenojen määrästä. Lisäksi säädettäisiin siitä, miten käytetty metsävähennys huomioidaan metsäkiinteistön luovutuksen yhteydessä sekä käsittelystä metsäkiinteistön tulolähdesiirron yhteydessä.

Puun myyntitulon osittaiseen verovapauteen, ensiharvennushakkuista saatavan puun myyntitulon verovapauteen sekä metsävähennykseen sovellettaisiin EY:n komission 15 päivänä joulukuuta 2006 antamaa asetusta (EY) N:o 1998/2006 perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen.

Ehdotettuja muutoksia sovellettaisiin myös rajoitetusti verovelvollisen verotuksessa.

Väliaikaisia lainmuutoksia sovellettaisiin taannehtivasti 1 päivästä huhtikuuta 2008. Metsävähennystä koskevaa säännöstä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2008 toimitettavassa verotuksessa.

Esitys liittyy valtion vuoden 2009 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

## SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	2
PERUSTELUT .....	4
1    Nykytila.....	4
1.1    Lainsäädäntö.....	4
1.2    Nykytilan arviointi .....	5
2    Ehdotetut muutokset .....	5
2.1    Puun myyntitulon määräaikainen osittainen verovapaus .....	6
2.2    Ensiharvennushakkuista saatavan puun myyntitulon määräaikainen verovapaus.....	8
2.3    Puun myyntitulon määräaikaiseen osittaiseen verovapauteen sekä ensiharvennushakkuusta saadun puun myyntitulon verovapauteen liittyvä ilmoitus- ja tiedonantovelvollisuus.....	9
2.4    Ennakkoperintä.....	10
2.5    Rajoitetusti verovelvollisen saama puun myyntitulo.....	10
2.6    Metsävähennys .....	11
3    Euroopan yhteisöjen valtiontukisääntely .....	13
3.1    Euroopan yhteisön perustamissopimuksen valtiontukisääntely .....	13
3.2    Verojärjestelmän kautta myönnettävä valtiontuki.....	14
3.3    Metsäverotusta koskevien toimenpiteiden arviointia valtiontukinäkökulmasta .....	14
3.4    Vähämerkityksistä eli de minimis -tukea koskeva valtiontukisääntely .....	15
3.5    Puun myyntitulon määräaikaisen osittaisen verovapauden, ensiharvennushakkuusta saadun tulon verovapauden sekä metsävähennyksen hyväksyttävyyden de minimis -perusteisina tukina .....	16
3.6    De minimis -perusteisena myönnetyn valtiontuen suhde kestävän metsätalouden rahoituslain nojalla myönnettyihin tukiin.....	17
4    Esityksen vaikutukset.....	18
4.1    Puun myyntitulon määräaikaisen osittaisen verovapauden ja ensiharvennushakkuusta saadun puun myyntitulon määräaikaisen verovapauden taloudelliset vaikutukset .....	18
4.2    Metsävähennyksen taloudelliset vaikutukset.....	19
4.3    Vähämerkityksistä tukea koskevan sääntelyn käyttöönotosta aiheutuvat taloudelliset vaikutukset .....	20
5    Asian valmistelu.....	20
6    Riippuvuus muista esityksistä .....	20
7    Tarkemmat määräykset.....	20
8    Voimaantulo.....	20
LAKIEHDOTUKSET .....	21
tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta .....	21
rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 7 §:n väliaikaisesta muuttamisesta .....	24
elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 51 a §:n muuttamisesta .....	25
maatilatalouden tuloverolain 6 §:n muuttamisesta .....	26

LIITE .....	27
RINNAKKAISTEKSTIT .....	27
tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta .....	27
elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 51 a §:n muuttamisesta .....	31
maatilatalouden tuloverolain 6 §:n muuttamisesta .....	32
LIITE .....	33
ASETUSLUONNOS .....	33
ennakkoperintäasetuksen 15 §:n väliaikaisesta muuttamisesta .....	33

## PERUSTELUT

### 1 Nykytila

#### 1.1 Lainsäädäntö

Tuloverolain (1535/1992) 43 §:n 1 momentin mukaan veronalaista metsätalouden pääomatuloa on verovelvollisen omassa metsässä kasvavan runkopuun hakkuuoikeuden ensimmäisestä vastikkeellisesta luovutuksesta (pystykauppa) saatu tulo ja hankintakaupalla myydystä runkopuusta valmistettavasta tai valmistetusta puutavarasta, kuten tukeista, pylväistä, kuitupuusta tai haloista sekä hakkeesta saadun tulon pääomatulo-osuus. Hankintakaupalla saadun tulon pääomatulo-osuutena pidetään puun myyntituloa vähennettynä hankintatyön arvolla. Metsätalouden pääomatuloa on myös muusta kuin runkopuusta saatu metsätalouden tulo, kuten tulo hakkuutähteiden, kantojen, muun metsäenergiapuun, koristehavujen, tienvarsikeppien, joulukuusien ja vastaavien luovutuksesta.

Metsävähennyksestä säädetään tuloverolain 55 §:ssä. Luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä ja näiden muodostamalla verotusyhtymällä sekä yhteisetuudella on oikeus tehdä metsävähennys maatilana pidettävältä kiinteistöltä saamastaan metsätalouden pääomatulosta ennen metsätalouden luonnollisten vähennysten tekemistä.

Tuloverolain voimaantuloon 1 päivästä tammikuuta 1993 liittyvän siirtymäsäännöksen 140 §:n 4 momentin mukaan metsävähennys myönnetään metsätalouden pääomatulosta, joka on syntynyt tuloverolain voimaantulon jälkeen vastikkeellisella saannolla hankitusta metsästä. Metsävähennys on siten mahdollista tehdä puun myynnistä, joka on tapahtunut mainitun ajankohdan jälkeen vastiketta vastaan hankitulta metsäkiinteistöltä.

Metsävähennyksen määrä on enintään 40 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saadun metsätalouden pääomatulon määrästä. Verovelvollisella on oikeus omistusaikanaan vähentää metsävähennyksenä enintään 50 prosenttia metsän hankintamenosta.

Metsän hankintamenona pidetään metsän osuutta kiinteistön hankintamenosta. Jos kiinteistön omistusoikeus siirtyy edelleen

vastikkeettomalla saannolla, verovelvollisella on sama oikeus metsävähennyksen tekemiseen kuin edellisellä omistajalla olisi ollut.

Metsävähennys tehdään verovelvollisen vaatimuksesta, ja hänen tulee sitä vaatiessaan esittää selvitys sen edellytyksistä. Verovuonna tehtävän metsävähennyksen on oltava vähintään 1 500 euroa.

Tuloverolain 47 §:n 2 momentin mukaan metsän luovutusvoiton määrää laskettaessa hankintamenosta vähennetään 55 §:n nojalla tehdyn metsävähennyksen määrä. Metsän luovutuksessa on kysymys koko metsäkiinteistön luovuttamisesta erotuksena puun myynnistä, joka puolestaan tarkoittaa puun myyntiä metsästä yleensä joko hankinta- tai pystykauppana.

Tuloverolain 56 §:ssä säädetään metsätalouden pääomatulosta tehtävistä muista vähennyksistä. Lainkohdan nojalla metsätalouden pääomatulosta vähennyskelpoisia menoja ovat muun muassa metsätaloudessa työskennelleiden henkilöiden palkkausmenot sivukuluineen sekä metsätalouden harjoittamiseen liittyvät omat ja perheenjäsenten pakolliset eläke-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusmaksut. Vähennyskelpoisia ovat myös metsän uudistamiseen ja kasvatukseen liittyvät menot, metsäteiden rakentamis- ja kunnossapitomenot, metsän ojitusmenot, metsätalouden koneiden ja kaluston hankinta- ja käyttömenot sekä metsätalouden rakennusten hankintamenot. Lisäksi vähennyskelpoisia ovat metsänhoitomaksu, metsävakuutusmaksut ja metsänsuojelumienot, metsänhoitoyhdistysten ja metsäkeskusten toimitusmaksut samoin kuin metsätalouden suunnittelusta, neuvonnasta, tutkimuksesta ja kehitystyöstä aiheutuneet menot.

Tuloverolain 111 §:ssä säädetään metsätalouden menovarauksesta. Lainkohdan mukaan luonnollinen henkilö, kuolinpesä ja näiden muodostama verotusyhtymä sekä yhteisetuus saavat jättää lukematta verovuoden tuloksi osan maatilana pidettävältä kiinteistöltään saamastaan metsätalouden pääomatulosta käytettäväksi metsätalouden pääomatulon hankkimisesta aiheutuneiden menojen kattamiseen. Menovarausta ei kuitenkaan myönnetä, jos metsä kuuluu elinkeinotoimin-

taan. Menovarauksen enimmäismäärä on 15 prosenttia metsätalouden pääomatulon määrästä, josta on vähennetty metsävähennyksen määrä.

## 1.2 Nykytilan arviointi

Metsäteollisuuden merkitys Suomen kansantaloudelle on huomattava. Ala tuottaa kolmanneksen Suomen nettovientituloista ja työllistää suoraan ja välillisesti yhteensä noin 200 000 henkeä. Toimialalla on yli 250 tuotantolaitosta maan eri osissa, ja sen tuotantorakenne on monipuolinen. Maakunnittain metsäteollisuuden osuus elinkeinoelämän liikevaihdosta on keskimäärin noin 10 prosenttia, enimmillään yli kolmannes.

Merkittäviä muutoksia suomalaisen metsäteollisuuden toimintaympäristölle ovat aiheuttaneet muun muassa Venäjän ilmoittamat ja osin jo käyttöön ottamat puun vientitullit. Joidenkin arvioiden mukaan mainittujen vientitullien täysimääräinen käyttöönotto ilmoitetulle tasolle johtaa siihen, että puun tuonti Venäjältä loppuu käytännössä kokonaan vuonna 2009. Tilastotietojen mukaan metsäteollisuuden raaka-ainetarve on ollut viime vuosina noin 70 miljoonaa kuutiometriä vuodessa. Kotimaisen metsäteollisuuden käyttämästä puusta jäisi saamatta noin 10—15 miljoonaa kuutiometriä tuontipuuta, josta pieni osa voidaan korvata tuonnilla muista maista. Ilman puumarkkinoiden toimintaan vaikuttavia lisätoimia markkinatilanne kiristyisi kokonaisuudessaan, ei vain raakapuun lisätarpeen osalta, mikä saattaisi olennaisesti heikentää koko metsäteollisuuden kannattavuutta ja johtaa siihen, että kapasiteettia alennettaisiin ennakoitua enemmän.

Metsäteollisuuden tuotantokapasiteetin sopeuttamisella 10—15 miljoonaa kuutiometriä alhaisemmalle puunkäytön tasolle olisi merkittäviä työllisyys- ja aluepoliittisia sekä kansantaloudellisia vaikutuksia. Joidenkin arvioiden mukaan Venäjän tuontipuun loppuminen ilman korvaavia toimia merkitsisi noin 20 prosentin tuotannon supistumista metsäteollisuudessa ja johtaisi, kerrannaisvaikutukset mukaan lukien, lähes 25 000 työpaikan menetykseen koko kansantaloudessa. Bruttokansantuotteen arvioidaan supistuvan tällöin noin 1,5 prosentilla.

Valtioneuvoston kanslian asettama Metsäteollisuuden ja metsäsektorin toimintaedellytystyöryhmä ehdotti väliraportissaan 15 päivänä helmikuuta 2008 (VNK021:00/2007) harkittavaksi tarkoin kohdennettujen, lähinnä puukauppaan ja metsänhoitotoimiin suunnattujen veronhuojennusten käyttöönottoa. Työryhmän ehdotuksen mukaan kyseeseen voisi tulla määräaikainen ensiharvennushakkuista saatavan puun myyntitulon verovapaus. Lisäksi valtioneuvosto on 27 päivänä maaliskuuta 2008 tehnyt periaatepäätöksen Kansallinen metsäohjelma 2015 -ohjelman hyväksymisestä. Ohjelmassa todetaan, että ensiharvennusten verovapaus muun muassa kannustaisi lisäämään hakkuita ja hoitamaan metsiä, minkä johdosta ohjelmassa ehdotetaan samoin ensiharvennuspuun myyntitulon verovapautta.

## 2 Ehdotetut muutokset

Puun saatavuuden parantamiseksi ehdotetaan säädettäväksi puun myyntitulon määräaikaisesta osittaisesta verovapaudesta, ensiharvennushakkuista saatavien puun myyntitulojen määräaikaisesta verovapaudesta ja uudistettavaksi metsävähennyistä. Ensiharvennushakkuista saatavan puun myyntitulon verovapaudella pyrittäisiin edistämään myös hyvää metsänhoitoa. Metsävähennyksen uudistamisella pyrittäisiin lisäksi kannustamaan metsänomistajia lisäämään metsäomistustensa määrää, jotta edistettäisiin metsätilojen koon kasvattamista ja omistuksen keskittämistä sellaisille omistajille, jotka harjoittavat aktiivista metsätaloutta.

Esityksessä ehdotetut toimenpiteet tulisivat muodostamaan etuuden, joka lähtökohtaisesti täyttäisi Euroopan Yhteisöjen perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen tunnusmerkit. Tällainen valtiontuki katsotaan yhteismarkkinoille yhteensopivaksi ainoastaan poikkeuksellisesti. Tässä esityksessä tarkoitettuihin verotuksen kautta myönnettäviin tukiin sovellettaisiin EY:n komission 15 päivänä joulukuuta 2006 antamaa asetusta perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen (EY) N:o 1998/2006, jäljempänä de minimis -asetus. Tällöin tuen hyväksyttävyyden edellytyksenä olisi se, että kaikkien tuen-

saajan de minimis -asetuksen nojalla saamien tukien yhteismäärä ei saa ylittää 200 000 euroa verovuoden ja kahden edellisen verovuoden aikana. Maatalouden harjoittajia koskevien erityisten valtiontukisäännösten johdosta de minimis -perusteisesti myönnettyjen tukien yhteismäärä ei saisi maatalouden harjoittajien osalta ylittää 192 500 euroa verovuoden ja kahden edellisen verovuoden aikana. Valtiontuen määräksi katsottaisiin se määrä, joka ilman tukitoimenpidettä olisi määrätty veron määräksi, ja tosiasiallisesti määrätyn veron erotus.

## 2.1 Puun myyntitulon määräaikainen osittainen verovapaus

### Soveltamisala

Tuloverolakiin ehdotetaan lisättäväksi väliaikaisesti uusi 43 b §, jossa säädettäisiin puun myyntitulon määräaikaisesta osittaisesta verovapaudesta. Verovapauteen oikeutettuja olisivat luonnolliset henkilöt, kuolinpesät, verotusyhtymät sekä yhteismetsät.

Osittaista verovapautta sovellettaisiin 1 päivän huhtikuuta 2008 ja 31 päivän joulukuuta 2010 välisenä aikana tehtyihin puukauppoihin. Puun myyntitulosta, joka perustuu huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2009 välisenä aikana tehtyyn kauppaan, veronalaista pääomatuloa olisi 50 prosenttia kauppahinnasta, joka saadaan huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana. Siitä osasta kauppahintaa, joka saataisiin tammikuun 1 päivän 2011 ja joulukuun 31 päivän 2011 välisenä aikana, veronalaista olisi 75 prosenttia.

Tammikuun 1 päivän 2010 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana tehdyn kaupan perusteella saadusta puun myyntitulosta, joka on saatu viimeistään vuoden 2011 loppuun mennessä, veronalaista pääomatuloa olisi 75 prosenttia.

Esitetty osittainen verovapaus kattaisi pysty-, hankinta- ja käteiskaupoista saatavan puun myyntitulon. Pystykaupoilla tarkoitetaan metsänhakkuuoikeuden luovutusta koskevia sopimuksia, joissa puun korjuu tapahtuu ostajan toimesta. Pystykaupoissa kaupantekohetki on kauppakirjan allekirjoitushetki. Käteiskaupalla tarkoitetaan niin kutsuttuja

valmiseräsopimuksia, joissa myyjä luovuttaa itse korjaamansa puuerän ostajalle. Käteiskaupoissa kaupantekohetki on ajankohta, jolloin puuera luovutetaan ostajalle ja tehdään luovutusasiakirja. Hankintakaupalla tarkoitetaan puun hankintasopimuksia, joissa puun korjuu tapahtuu metsänomistajan toimesta. Myös näiden kauppojen osalta kaupantekohetkenä pidetään kauppakirjan allekirjoitushetkeä.

Joissakin tilanteissa ei aina tehdä erillistä kauppakirjaa myyjän ja ostajan välillä. Näissä tilanteissa kaupantekohetki määriteltäisiin yleisten sopimusoikeudellisten periaatteiden mukaisesti.

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 28 § sisältää säännöksen veron kiertämisestä. Lainkohdan mukaan, jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Koska kaupantekohetki olisi ratkaiseva edellytys ehdotetun osittaisen verovapauden myöntämiselle, saattaa tämä johtaa siihen, että jo tehtyjä puukauppasopimuksia laaditaan uudestaan ja päivätään ajanjaksolle, jonka aikana osittaista verovapautta sovelletaan. Näissä tilanteissa voitaisiin katsoa, että toimenpiteeseen on ryhdytty ainoastaan veroedun saavuttamiseksi ja siten niihin voitaisiin puuttua mainitun veronkiertoa koskevan säännöksen nojalla.

Tuloverolain 45 §:ssä säädetään luovutusvoittojen veronalaisuudesta. Metsäkiinteistöjen arvosta merkittävän osan muodostaa kiinteistön puusto ja sen hakkuuarvo. Sellaisen metsän, josta puusto on hakattu, arvo ei yleensä ole kovin merkittävä suhteessa hakkuukypsään metsään. Tästä johtuen hakatun metsän luovutuksesta syntyy usein luovutus tappiota. Nykysääntelyn mukaan puuston luovutuksesta saatu tulo verotetaan metsätalouden pääomatulona, ja kiinteistön luovutus luovutusvoittoverosääntöjen mukaisesti. Nyt esitetyn osittaisen verovapauden myötä osa puun myyntitulosta olisi verovapaata. Tämä merkitsisi sitä, että metsän arvokkaimman ainesosan luovutuksesta saatu tulo olisi osittain verovapaata samalla, kun sen luovutuksesta syntyisi verotuksessa useimmiten luo-

vutustappio. Tällainen lopputulos merkitsee epäsymmetrisyyttä, joka ei vastaa verotuksen yleisiä periaatteita. Tältä osin ei kuitenkaan ehdoteta tehtäväksi muutoksia luovutusvoiton laskemista koskeviin säännöksiin.

#### Metsätalouden menojen vähennyskelpoisuus ja jaksottaminen

Verovelvollisella on oikeus vähentää metsätalouden pääomatulosta sen hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvat menot. Tuloverolain 31 §:n 4 momentin mukaan puhdasta tuloa laskettaessa vähennyskelpoisia menoja eivät kuitenkaan ole verovapaan tulon hankkimisesta johtuneet menot.

Puunmyynnissä eri kauppatapojen sekä kauppahinnan muodostus että kulurakenteet poikkeavat toisistaan. Pystykaupoissa metsänomistajalle ei usein synny menoja merkittävässä määrin. Hankintakaupoissa puun ostajan maksamaan hankintakauppahintaan sisältyy korvausta metsänomistajalle puun korjuusta aiheutuvista kustannuksista eli niin kutsuttua hankintalisää. Näin ollen korvaus hankintakaupasta aiheutuneista kustannuksista tulee luetuksi metsänomistajalla metsätalouden pääomatuloksi ja hankintakaupasta johtuneet todelliset korjuu- tai muut menot vähennetään vastaavasti metsätalouden pääomatuloon kohdistuvina tulonhankkimismenoina. Edellisen perusteella toteutuu symmetrisyyden periaate.

Jotta voitaisiin taata eri kauppamuotojen neutraali verokohtelu ehdotetun puun myyntitulon osittaisen verovapauden osalta, on perusteltua, että puun myyntitulon hankkimisesta johtuneet menot olisivat verotuksessa verovapautta vastaavilta osin vähennyskeltottomia. Muutoin hankintakaupalla puuta luovuttava hyötyisi hankintalisää sisältävästä, korkeammasta osittain verovapaasta kauppahintatulosta ja voisi pienentää veronalaisesta osuudesta määrättävän veron määrää vähentämällä kaikki puun myyntituloon kohdistuvat menot. Tällainen menettely aiheuttaisi sen, että pystykaupat olisivat verotuksellisesti epäedullisemmässä asemassa suhteessa hankintakauppoihin.

Edellä esiin tuotujen seikkojen johdosta puun osittain verovapaan myyntitulon hankkimisesta johtuneista menoista olisi vähen-

nyskelpoista 50 prosenttia, kun meno kohdistuu tuloon, josta 50 prosenttia on ollut veronalaista. Vastaavasti silloin, kun tulosta 75 prosenttia on veronalaista, olisi sen hankkimisesta johtuneista menoista 75 prosenttia verotuksessa vähennyskelpoisia.

Periaatteessa puun myyntitulon hankkimiseen kohdistuvina menoina voidaan pitää varsin laajasti myydyn puuston hankinnasta, kasvattamisesta, hoidosta ja korjuusta aiheutuvia menoja. Enin osa näistä menoista on kuitenkin yleensä jo vähennetty verotuksessa liittyneenä sellaiseen verojärjestelmään, jossa puun myyntitulo on kokonaan veronalaista.

Koska nyt on kysymys vain suhteellisen lyhyen ajan sovellettavasta erityissääntelystä, vähennysoikeuden rajoittaminen koskisi vain suoranaisesti puun hakkuusta ja korjuusta aiheutuvia menoja, kuten puun korjuutöistä maksettuja palkkoja ja palkkiota sekä niihin liittyviä pakollisia eläkevakuutus- ja muita vastaavia sivukuluja. Mainitunlaisia menoja olisivat myös metsäkohteen hakkuukelpoiseksi saattamisesta johtuneet menot, kuten esimerkiksi enakkoraivauksesta ja leimikon mittauksesta aiheutuneet menot. Lisäksi osittain vähennyskelpoisina menoina pidettäisiin puun myyntiin liittyvistä, verovelvollisen asunnon ja metsäkohteen välisistä matkoista aiheutuneita kustannuksia.

Muut metsätalouden menot kuin puun osittain verovapaan myyntitulon hankkimisesta johtuvat menot säilyisivät täysimääräisesti vähennyskelpoisina, kuten metsänhoitomaksu ja maksut metsävakuutuksista. Tällaisiksi menoiksi katsottaisiin myös metsän uudistamisen menot. Metsän uudistamisen menojen katsottaisiin kohdistuvan metsän seuraavasta puusukupolvesta saatavan tulon hankintaan. Mikäli meno kohdistuu aiempaan verovuonna saatuun, kokonaan veronalaiseen puun myyntituloon, on myös tällainen myöhempänä verovuonna syntyvä meno täysimääräisesti vähennyskelpoinen.

Metsätalouden pääomatulon hankkimisesta johtuneet menot aiheutuvat metsätalouden harjoittamisen yhteydessä suoritetuista toimista, minkä johdosta menojen kattava määrittely verolainsäädännössä edellyttäisi metsätalouden harjoittamiseen liittyvien toimenpiteiden riittävän yksityiskohtaista määrittelyä. Määrittely olisi kuitenkin mahdollista

tehdä lähinnä kuvailevana, joten se ei käytännön soveltamistilanteita silmällä pitäen olisi tarpeeksi tyhjentävä eikä väliaikaisesti sovellettavan verolainsäädännön kannalta tarkoituksenmukainen. Viime kädessä tähän liittyvät tulkintakysymykset jäävät oikeuskäytännön ratkaistavaksi. Näin ollen laissa ei säädettäisi tyhjentävää luetteloa puun osittain verovapaan myyntitulon hankkimisesta johduneista menoista.

Tuloverolain 113 §:ssä säädetään menojen jaksottamisen yleissäännöstä. Lainkohdan mukaan verovelvollisen suorittamaan menoon perustuva, tulosta tehtävä vähennys tehdään, jollei erityisestä syystä muuta johdu, sinä verovuonna, jona maksu on suoritettu. Tätä yleissääntöä kutsutaan kassaperiaatteeksi. Puun myyntituloon kohdistuva meno on voinut tulla suoritetuksi ennen puun myyntitulon realisoitumista tai sen jälkeen. Mikäli meno on suoritettu ennen puun myyntitulon realisoitumista, edellyttäisi puhtaan kassaperiaatteen toteuttaminen sitä, että kyseisen verovuoden verotusta oikaistaisiin ja vähennetty meno lisättäisiin tuloihin.

Menettelyn yksinkertaistamiseksi ehdotetaan säädettäväksi, että jo verotuksessa vähennetty vähennyskelvoton osa menosta lisätään sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jona osittain verovapaa myyntitulo saadaan.

Metsätalouden pääomatulosta tehtävien vähennysten vähentämisyjärjestys

Tuloverolain 63 §:ssä säädetään hankintatyön arvosta. Lainkohdan 1 momentin mukaan veronalaista ansiotuloa on se työn arvo, jonka verovelvollinen tai hänen puolisonsa, verovelvollisen lapsi, joka ennen verovuotta on täyttänyt 14 vuotta ja asuu kotona, sekä kuolinpesän tai verotusyhtymän osakas taikka hänen perheenjäsenensä ovat verovuonna tehneet valmistaessaan tai kuljettaessaan puutavaraa maatilan metsästä tapahtuneen hankintakaupan tai muun siihen verrattavan myynnin yhteydessä. Hankintatyön arvo vähennetään hankintakauppatulosta, minkä jälkeen veronalaisesta metsätalouden pääomatulosta nykysääntelyn mukaan vähennetään metsävähennys, menovaraus sekä tuloverolain 56 §:ssä tarkoitettut muut metsätalouden pääomatulosta tehtävät vähennykset.

Hankintakaupoissa osittainen verovapaus laskettaisiin metsätalouden pääomatulosta, joka on laskettu vähentämällä puun myyntitulosta hankintatyön arvo. Näin huojennetun metsätalouden pääomatulosta vähennettäisiin metsävähennys, metsätalouden menovaraus ja metsätalouden pääomatuloon kohdistuvat, kokonaan tai osittain vähennyskelvotiset menot, kuten nykyisinkin. Koska metsävähennys ja metsätalouden menovaraus lasketaan veronalaisesta metsätalouden pääomatulosta, osittainen verovapaus tulee huomioiduksi myös metsävähennyksen ja metsätalouden menovaruksen määrissä. Selvyyden vuoksi tuloverolain 55 §:n 2 momenttia ja 111 §:n 1 momenttia täsmennettäisiin siten, että metsävähennys sekä menovaraus laskettaisiin veronalaisen metsätalouden pääomatulon määrästä.

Pystykaupoissa osittainen verovapaus laskettaisiin puun myyntitulosta. Näin lasketusta metsätalouden veronalaisesta pääomatulosta vähennettäisiin metsävähennys, metsätalouden menovaraus ja metsätalouden pääomatuloon kohdistuvat vähennyskelvotiset menot siten kuin edellä on selvitetty.

## **2.2 Ensiharvennushakkuista saatavan puun myyntitulon määräaikainen verovapaus**

Verovapaus koskisi 1 päivän huhtikuuta 2008 ja 31 päivän elokuuta 2008 välisenä aikana tehtyjä, ensiharvennushakkuukohteita koskevia metsänhakkuu- ja puukauppasopimuksia, joiden perusteella maksettava kauppahinta saadaan vuoden 2009 loppuun mennessä. Verovapauteen oikeutettuja olisivat luonnolliset henkilöt, kuolinpesät, verotusyhtymät sekä yhteismetsät. Kaupanteon ajankohdan määrittämisestä on selostettu kohdassa 2.1 Puun myyntitulon määräaikainen osittainen verovapaus.

Verovelvollinen saisi ensiharvennushakkuista saatavan puun myyntitulon verovapauden hyväkseen lopullisen verotuksen toimittamisen yhteydessä, mikäli hän esittää tästä vaatimuksen veroilmoituksellaan. Verovelvollisella olisi siten valinnanmahdollisuus sen suhteen, vaatiiko hän ensiharvennushakkuista saadun puun myyntitulon verovapautta hyväkseen vai ei. Mikäli verovel-



vollinen ei esittäisi vaatimusta verovapaudesta, verotettaisiin puun myynnistä saatu tulo osittain verovapaana puun myyntitulona, mikäli edellytykset tälle osittaiselle verovapaudelle täytyisivät. Verovelvollisen tulisi esittää vaatimus ennen verotuksen päättymistä.

Ensiharvennushakkuuta ei ole määritelty säädösten tasolla. Koska ehdotettu verovapaus on sidottu nimenomaisesti ensiharvennushakkuuseen, edellyttää verovapauden säätäminen ensiharvennushakkuun riittävän täsmällistä määrittelyä.

Metsälain (1093/1996) 5 §:ssä säädetään puuston hakkuusta. Lainkohdan mukaan hakkuu voidaan tehdä alueelle jäljelle jäävän puuston kasvattamista edistävällä tavalla (kasvatushakkuu) tai uuden puuston aikaansaamista edellyttävällä tavalla (uudistushakkuu). Kasvatushakkuu on lainkohdan mukaan tehtävä siten, että hakkuualueelle jää riittävästi kasvatuskelpoista puustoa. Käytännössä ensiharvennushakkuukohteena on vakiintuneesti pidetty metsäkohdetta, jolla olevan puuston keskiläpimitta ennen hakkuuta 1,3 metrin korkeudella maanpinnasta mitattuna on vähintään 8 senttimetriä ja enintään 16 senttimetriä.

Esityksessä ehdotetulla ensiharvennushakkuulla tarkoitettaisiin metsäkohteen ensimmäistä kasvatushakkuuta, jolloin kysymyksessä olisi hakkuu, jonka jälkeen hakkuualueelle jää riittävästi kasvatuskelpoista puustoa. Ensimmäinen kasvatushakkuu viittaa myös siihen, että hakkuu suoritetaan metsän elinkaaren aikana ensimmäistä kertaa, mikä rajaisi lain soveltamisalan ulkopuolelle ensiharvennushakkuuta edeltäviä vaiheita, kuten energiapuuta kerryttävän taimikonhoidon tai -perkauksen, käsitteen ulkopuolelle.

Ensiharvennushakkuusta saadaan ensimmäistä kertaa myyntikelpoista ainespuuta, lähinnä kuitupuuta ja mahdollisesti satunnaisia tukkipuita. Näin ollen kysymyksessä olisi myös metsäkohteen ensimmäinen kaupallinen hakkuu.

Tuloverolakiin väliaikaisesti lisättävässä 43 a §:ssä säädetäisiin ensiharvennushakkuusta saadun puun myyntitulon määräaikaisesta verovapaudesta. Ensiharvennushakkuu määriteltäisiin hakkuuksi, joka on kohdistunut metsään, jonka puuston keskiläpimitta ennen hakkuuta 1,3 metrin korkeudelta

maanpinnasta mitattuna on enintään 16 senttimetriä. Käytännössä ensiharvennushakkuukohteiden myyntikelpoinen puusto ei alarajan osalta juurikaan poikkea keskiläpimitaltaan kahdeksasta senttimetristä. Tämän johdosta säännöksen määritelmään ei ole tarpeen sisällyttää alarajaa.

Kuten edellä on esitetty, verotuksen keskeisen periaatteen mukaan verovapaan tulon hankkimisesta johtuneet menot eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia. Verovapaan ensiharvennustulon hankkimisesta johtuvat menot olisivat näin ollen verotuksessa vähennyskeltottomia. Ensiharvennukseen liittyviä menoja ovat esimerkiksi ensiharvennuksen mahdollisesti edellyttämästä ennakokoraivauksesta syntyvät menot sekä hankintakaupan osalta korjuumenot. Verovapaasta ensiharvennushakkuusta saadun puun myyntitulosta ei vähennettäisi myöskään hankintatyön arvoa, metsävähennystä eikä metsätalouden menovarausta. Menettelyn yksinkertaistamiseksi ehdotetaan säädettäväksi, että aikaisemmin toimitetussa verotuksessa vähennetty, ehdotetun muutoksen seurauksena vähennyskeltoton meno lisätään sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jona verovapaa puun myyntitulo ensiharvennushakkuusta saadaan.

### **2.3 Puun myyntitulon määräaikaiseen osittaiseen verovapauteen sekä ensiharvennushakkuusta saadun puun myyntitulon verovapauteen liittyvä ilmoitus- ja tiedonantovelvollisuus**

Puun osittain verovapaan myyntitulon osalta metsänomistajan tulisi ilmoittaa saamansa puun myyntitulo sekä eritellä veronalaiseen ja verovapaaseen puun myyntituloon ja tulon osaan kohdistuvat menot siten kuin Verohallituksen ilmoitusvelvollisuudesta ja muistiinpanoista annetun päätöksen (1276/2007) nojalla tarkemmin säädettäisiin.

Verotusmenettelystä annetun lain 15 §:n 2 momentin nojalla myös puun ostajan olisi toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot hankinta- ja pystykaupalla myydyin puun myyjistä ja myynneistä. Vuodelta 2008 annettavien puun myyntitulon vuosi-ilmoitustietojen osalta menettelyyn ei ehdoteta tehtäväksi muutoksia. Sen sijaan ve-

rovuosilta 2009—2011 annettavien puun myyntitulon vuosi-ilmoitustietojen osalta Verohallinto antaisi tarkempia määräyksiä 15 §:n 8 momentin nojalla.

Puukaupoista laaditaan kauppakirja tai muu luovutusasiakirja, josta ilmenee luovutetun puutavaran määrä, sovitut puutavaralajittaiset yksikköhinnat sekä kaupantekohetki. Usein puukaupoista laaditaan kauppakirja ennalta, jolloin kauppakirjasta ilmenee luovutettavan puutavaran arvioitu määrä. Näissä tilanteissa puutavaran luovutuksen tapahduttua puun ostaja antaa metsänomistajalle loppumittaustodistuksen tai muun luovutusasiakirjan, josta ilmenee puutavaran tosiasiallinen määrä sekä lopullinen kauppahinta. Metsänomistaja liittäisi kauppakirjan sekä loppumittaustodistuksen tai muun vastaavan luovutusasiakirjan, metsänkäyttöilmoituksen sekä mahdollisesti laaditun metsäsuunnitelman metsätalouden muistiinpanoihinsa.

Ensiharvennushakkuista saatavan puun myyntitulon verovapaus koskisi huhtikuun 1 päivän ja elokuun 31 päivän 2008 välisenä aikana tehtyjä, ensiharvennushakkuukohteesta saadun puutavaran luovutusta koskevia kauppvoja. Kauppvoihin liittyviä keskeisiä asiakirjoja olisivat edellä mainitut asiakirjat sekä muut mahdolliset asiakirjat, joista kaupantekohetki ilmenee. Verohallituksen päätöksessä ilmoitusvelvollisuudesta ja muistiinpanoista säädetäisiin tarkemmin riittävän selvityksen esittämisestä verovapauden edellytysten toteamiseksi.

#### 2.4 Ennakkoperintä

Ennakkoperintälaissa (1118/1996) säädetään ennakkoperinnän toimittamisesta tuloverolaissa tarkoitetun veronalaisen tulon perusteella valtiolle, kunnalle, seurakunnalle sekä Kansaneläkelaitokselle verotusmenettelystä annetun lain säännösten mukaan maksettavaksi määrättävien verojen ja maksujen suorittamiseksi. Puun myyntitulosta toimitettavasta ennakkoperintäasetuksesta säädetään ennakkoperintäasetuksen (1124/1996) 15 §:n 2 momentissa. Säännöksen mukaan ennakkoperintä yli 100 euron määräisestä puun myyntitulosta ja metsää kohdanneen vahingon perusteella suoritettua vähintään mainitun suuruisesta vakuutuskorvauksesta on 19 prosenttia.

Pienemmästä määrästä ei toimiteta ennakkoperintästä. Ennakkoperintä yli 100 euron määräisestä hankinta- ja käteiskaupasta on 13 prosenttia.

Puun myyntitulon määräaikainen osittainen verovapaus ehdotetaan huomioon otavaksi puun myyntitulosta perittävistä ennakkoperintäasetuksesta. Ennakkoperintäasetuksen 15 §:n 2 momenttia on tarkoitettu muuttamaan väliaikaisesti siten, että puun myyntitulon ennakkoperintäprosentti olisi 10 prosenttia pystykaupoissa ja 7 prosenttia hankinta- ja käteiskaupoissa, mikäli puun myyntitulo perustuu huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2009 välisenä aikana tehtyyn kauppaan ja kauppahinnan maksu tapahtuu vuonna 2009 tai 2010. Vuonna 2011 tällaiseen suoritukseen sovellettaisiin pystykaupoissa 15 prosentin suuruisesta ennakkoperintäprosentista ja hankinta- ja käteiskaupoissa 10 prosentin suuruisesta ennakkoperintäprosentista. Puun myyntituloon, joka perustuu tammikuun 1 päivän 2010 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana tehtyyn kauppaan, sovellettaisiin pystykauppojen osalta 15 prosentin ja hankinta- ja käteiskauppojen osalta 10 prosentin suuruisesta ennakkoperintäprosentista, jos puun myyntitulo maksetaan vuonna 2010 tai 2011.

Verovelvollinen saisi vaatimuksesta ensiharvennushakkuista saadun puun myyntitulon verovapauden hyväksyen lopullisen verotuksen yhteydessä. Muutoin ensiharvennushakkuista saatu puun myyntitulo verotettaisiin puun osittain verovapaana myyntitulona. Näin ollen ensiharvennushakkuista saadun puun myyntituloon sovellettaisiin 10 prosentin ennakkoperintäprosenttia pystykaupoissa ja 7 prosentin ennakkoperintäprosenttia hankinta- ja käteiskaupoissa vuonna 2009.

#### 2.5 Rajoitetusti verovelvollisen saama puun myyntitulo

Ensiharvennushakkuista saadun puun myyntitulon verovapautta ja puun myyntitulon osittaista määräaikaista verovapautta sovellettaisiin myös rajoitetusti verovelvollisiin luonnollisiin henkilöihin.

Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978) 7 §:ään ehdotetaan lisättäväksi väliaikaisesti uusi 2 momentti, jonka mukaan lähdeveroa ei perittäisi

rajoitetusti verovelvollisen luonnollisen henkilön saamasta puun myyntitulosta, jos tulo on saatu tuloverolain 43 a §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa säädettyt edellytykset täyttävästä ensiharvennushakkuusta.

Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 7 §:ään ehdotetaan lisättäväksi väliaikaisesti uusi 3 momentti, jonka mukaan lähdevero olisi 10 prosenttia puun myyntitulosta, joka olisi saatu huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2009 välisenä aikana tehdyn kaupan perusteella ja joka maksettaisiin huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana. Lähdevero olisi 15 prosenttia edellä tarkoitettun kaupan perusteella saadusta puun myyntitulosta, jos tulo saataisiin tammikuun 1 päivän 2011 ja joulukuun 31 päivän 2011 välisenä aikana. Tammikuun 1 päivän 2010 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana tehdyn kaupan perusteella saadusta ja tammikuun 1 päivän 2010 ja joulukuun 31 päivän 2011 välisenä aikana maksetusta puun myyntitulosta perittäisiin 15 prosentin suuruinen lähdevero.

Muutokset ehdotetaan tulemaan voimaan takautuvasti siten, että niitä sovellettaisiin huhtikuun 1 päivänä 2008 tai sen jälkeen maksettuihin, kuitenkin viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2011 maksettaviin, edellä mainitut edellytykset täyttäviin puun myyntituloihin. Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, että huhtikuun 1 päivän 2008 ja lain voimaantulohetken välisenä aikana huojennettua puun myyntituloa saaneen rajoitetusti verovelvollisen tulisi hakea veroviranomaiselta lähdeveron palauttamista, sillä Verohallinnolla ei ole tietoa mainitunlaisista kaupoista eikä veroa näin ollen voitaisi viran puolesta palauttaa.

## 2.6 Metsävähennys

### Metsävähennyksen laajentaminen

Metsävähennystä ehdotetaan muutettavaksi siten, että puun myyntitulon perusteella määräytyvää metsävähennyksen enimmäismäärää korotettaisiin ja samalla vähennyksen metsän hankintamenoon sidottua määräytymisperustetta laajennettaisiin. Vähennystä korotettaisiin siten, että vuotuisen metsävähennyksen

saisi tehdä 60 prosentin suuruisena verovuonna saadusta veronalaisesta metsätalouden pääomatulosta. Metsänomistajan verovuonna ja aikaisemmin tekemien metsävähennysten yhteismäärä ei saisi kuitenkaan ylittää 60 prosenttia verovelvollisen verovuoden lopussa omistamien metsävähennykseen oikeuttavien metsien yhteenlaskettujen hankintamenojen määrästä. Metsävähennyksen soveltamisala pysyisi muutoin ennallaan. Näin ollen vähennyksen edellytyksenä olisi edelleen esimerkiksi se, että kiinteistö on hankittu vastiketta vastaan 1 päivänä tammikuuta 1993 tai sen jälkeen.

Esitetty 55 §:n 2 momentin muutos ehdotetaan otettavaksi käyttöön takautuvasti siten, että uusimuotoisen vähennyksen saisi tehdä jo vuoden 2008 verotuksessa.

Esitetyllä uudistuksella metsävähennys irtautuisi metsäkohtaisesta laskentatavasta verovelvolliskohtaiseksi laskentatavaksi. Näin ollen verovelvollisen omistamia, metsävähennykseen oikeuttavia metsiä kohdeltaisiin ikään kuin yhtä metsää. Tästä johtuen myös metsävähennyksen enimmäismäärä määräytyisi verovelvolliskohtaisesti eikä metsäkohtaisesti.

Tuloverolain 4 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan verotusyhtymällä tarkoitetaan sel-laista kahden tai useamman henkilön muodostamaa yhteenliittymää, jonka tarkoituksena on kiinteistön viljely tai hallinta. Verotusyhtymän ja sen osakkaan verotuksesta säädetään tuloverolain 15 §:ssä. Tuloverolain 55 §:n mukaan metsävähennyksen tekemiseen oikeutettuja ovat muun ohessa luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien muodostamat verotusyhtymät. Tässä esityksessä tarkoitettulla metsävähennyksen uudistuksella, jolla kiinteistökohtainen vähennys muuttuisi verovelvolliskohtaiseksi metsävähennykseksi, ei olisi tarkoitus muuttaa mainittua sääntelyä. Metsäkiinteistön määräosaisen omistusoisuuden perusteella metsästä saatu tulo käsiteltäisiin erillisen laskentayksikön, eli verotusyhtymän, tulona tuloverolain 15 §:ssä tarkoitettulla tavalla. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO:2001:54 mukaan verotusyhtymän osakkaalla ei ollut oikeutta tehdä metsävähennystä siitä metsätalouden pääomatulostaan, joka hänen osuudekseen verotusyhtymän puhtaasta tulosta jaettiin.

Myöskään tätä tulkintaa ei olisi tarkoitus muuttaa.

Muutettavaksi ehdotetun 55 §:n 2 momentin nojalla kaikki verovelvollisen omistamat metsävähennykseen oikeuttavat metsäkiinteistöt tulevat vähennyksen piiriin korotetun 60 prosentin määräisinä. Sellaisenkin metsän hankintamenosta, jonka hankintamenon perusteella on jo vähennetty metsävähennys 50 prosentin suuruisena, voidaan vähennys jatkossa tehdä enintään 60 prosentin suuruisena. Tämä tarkoittaa 10 prosenttiyksikön suuruisia korotusta metsävähennyksen määrään sellaisillekin metsäkiinteistöille, joiden osalta voimassa olevan lain mukainen metsävähennys on käytetty.

#### Metsävähennyksen käsittely kiinteistön luovutustilanteessa

Luovutusvoiton laskeminen tapahtuu tuloverolain 46 §:n mukaan siten, että omaisuuden luovutushinnasta vähennetään omaisuuden hankintamenon poistamatta olevan osan ja voiton hankkimisesta olleiden menojen yhteismäärä. Muun verovelvollisen kuin yhteisön tai avoimen yhtiön taikka kommandiittiyhtiön saamasta luovutushinnasta vähennettävä määrä on kuitenkin aina vähintään 20 prosenttia, ja jos luovutettu omaisuus on ollut luovuttajalla vähintään 10 vuoden ajan, vähintään 40 prosenttia luovutushinnasta. Viimeksi mainittu luovutusvoiton laskemista koskeva periaate tunnetaan niin kutsuttuna hankintameno-olettamana.

Mikäli verovelvollinen luovuttaa metsäkiinteistön, jonka perusteella verovelvollinen on tehnyt metsävähennyksen, luovutusvoiton laskentaa koskee tuloverolain 47 §:n 2 momentin erityissäännös. Lainkohdan mukaan metsän luovutusvoiton määrää laskettaessa metsän hankintamenosta vähennetään 55 §:n nojalla tehdyn metsävähennyksen määrä.

Metsän luovutusvoitto lasketaan edellä mainittujen säännösten nojalla siten, että metsän luovutushinnasta vähennetään sen hankintameno, josta on ensin vähennetty tehtyjen metsävähennysten määrä. Lisäksi luovutushinnasta vähennetään voiton hankkimisesta aiheutuneet menot. Tämä mekanismi takaa sen, että metsän hankintameno ei tule

vähennetyksi kahteen kertaan, ensin puun myynnin yhteydessä metsävähennyksenä ja uudestaan metsää luovutettaessa hankintamenon osana.

Koska esitetty metsävähennys irtautuisi kiinteistökohtaisesta tarkastelutavasta verovelvolliskohtaiseksi tarkastelutavaksi, tarkoituksenmukaisin ratkaisu metsävähennyksen käsittelylle metsäkiinteistön vastikkeellisen luovutuksen yhteydessä olisi se, että metsävähennys lisätään luovutusvoittoon luovutusvoiton laskennan yhteydessä. Tällöin luovutusvoittoon lisättäisiin kuitenkin enintään määrä, joka vastaisi 60 prosenttia luovutettavan metsän hankintamenosta. Asiasta säädetäisiin tuloverolain 46 §:ään lisättävässä uudessa 8 momentissa. Luovutusvoittoon lisätyn tai luovutustappion kattamiseen käytetyn metsävähennyksen määrä huomioitaisiin metsävähennyksen verovelvolliskohtaisessa enimmäismäärässä siten, että tällä määrällä pienennettäisiin verovelvolliskohtaisen jo käytetyn metsävähennyksen määrää.

Tuloverolain 48 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ei ole veronalaista tuloa, jos verovelvollinen luovuttaa harjoittamaansa maataloutteen tai metsätaloutteen kuuluvaa kiinteää omaisuutta, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osuuden taikka sellaisen yhteisön osakkeita tai osuuksia, jotka oikeuttavat vähintään 10 prosentin omistusosuuteen mainitussa yhtiössä ja saajana on joko yksin tai yhdessä puolisonsa kanssa hänen lapsensa tai tämän rintaperillinen taikka hänen sisarensa, veljensä, sisarpuolensa tai velipuolensa. Lisäksi edellytetään, että omaisuus on ollut yhteensä yli 10 vuotta verovelvollisen tai hänen ja sellaisen henkilön omistuksessa, jolta hän on saanut sen vastikkeettomasti. Metsäkiinteistöjen sukupolvenvaihdostilanteiden osalta säännöksiin ei ehdoteta muutosta, joten nämä luovutukset säilyisivät verovapaina jatkossakin. Koska luovutus on verovapaa, näissä tilanteissa käytettyä metsävähennystä ei lisättäisi luovutusvoittoon.

Vastikkeettoman saannon luovutuksensaajan oikeus metsävähennykseen

Mikäli metsä luovutetaan vastikkeettomasti, tuloverolain 55 §:n 3 momentin mukaan

käyttämätön metsävähennyspohja siirtyy metsän uudelle omistajalle. Uusi omistaja jatkaa tällöin metsävähennyksen tekemistä siitä määrästä, joka edellisellä omistajalla oli jäljellä. Tähän sääntelyyn ei ehdoteta muutosta. Luovutuksensaajalla olisi sama oikeus metsävähennyksen tekemiseen kuin luovuttajalla, toisin sanoen verovelvolliskohtaisen metsävähennyksen enimmäismäärää sovellettaisiin luovutuksensaajaan siten kuin sitä olisi sovellettu luovutuksenantajaan. Jos vastikkeettomalla saannolla siirtyy osa luovuttajan omistamista, metsävähennykseen oikeuttavista kiinteistöistä, siirtyvän metsävähennys-oikeuden määrä vastaa saannon kohteena olevan metsän hankintameno suhteellista osuutta luovuttajan metsävähennyksen perusteena olevien hankintamenojen kokonaisuudesta.

Mikäli luovutuksensaajia olisi useita, sovellettaisiin edellä mainittua sääntelyä luovutuksensaajan saamien, metsävähennykseen oikeuttavien kiinteistöjen hankintamenojen suhteessa.

Metsän siirtyminen henkilökohtaisesta tulolähteestä toiseen tulolähteeseen

Metsäkiinteistö, joka on ollut metsätaloudellisessa käytössä ja jonka perusteella on myönnetty metsävähennys, voi myöhemmin siirtyä verovelvollisen toiseen tulolähteeseen. Esimerkiksi siirtyminen henkilökohtaisesta tulolähteestä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) mukaan verotettavaan tulolähteeseen olisi käsillä tilanteessa, jossa metsänomistaja on ostanut metsäkiinteistön vuoden 1993 jälkeen, hakkaa sillä olevan puuston ja alkaa harjoittaa kiinteistöllä elinkeinotoimintana pidettävää loma-asuntojen vuokraustoimintaa. Vastaavasti metsäkiinteistö siirtyisi maatalouden tuloverolain (543/1967) mukaisesti verotettavaan tulolähteeseen esimerkiksi silloin, jos metsäkiinteistö hakkuun jälkeen raivattaisiin ja otettaisiin viljelyskäyttöön.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 51 a §:n 2 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että verovelvollisen toisesta tulolähteestä elinkeinotoimintaansa siirtävän metsän hankintamenoksi katsottaisiin metsän

hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Vastaavasti maatalouden tuloverolain 6 §:n 1 momentin 12 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että verovelvollisen toisesta tulolähteestä maatalouteen siirtämän metsän hankintamenoksi katsottaisiin metsän hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta.

### **3 Euroopan yhteisöjen valtiontukisääntely**

#### **3.1 Euroopan yhteisön perustamissopimuksen valtiontukisääntely**

Perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu yhteismarkkinoille sillä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Vakiintuneen määritelmän mukaan valtiontuen tunnusmerkkejä ovat julkisista varoista myönnetty tuki, tuen selektiivisyys, tuen kauppavaikutus sekä tuen vaikutus kilpailuun. Näiden neljän tunnusmerkin täytyttyä tuki katsotaan perustamissopimuksen tarkoittamaksi valtiontueksi. Perustamissopimuksen 88 artiklan 3 kohdan mukaan komissiolle on annettava tieto tuen myöntämisestä tai muuttamisesta koskevasta suunnitelmasta niin ajoissa, että se voi esittää huomautuksensa. Tukitoimenpidettä ei saa ottaa käyttöön ennen kuin komissio on antanut asiassa päätöksensä.

Valtiontukisääntelyä sovelletaan Euroopan yhteisön kilpailulainsäädännön soveltamisalaan kuuluviin yrityksiin. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen tulkintakäytännön mukaan käsite yritys tarkoittaa jokaista yksikköä, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta kyseisen yksikön oikeudellisesta muodosta ja rahoitustavasta. Tuomioistuimen mukaan taloudellista toimintaa on kaikki toiminta, jossa tavaroita tai palveluja tarjotaan tietyillä markkinoilla.

Komissio on 8 päivänä helmikuuta 2008 tehnyt päätöksen nro K(2008) 460, asiassa N 130a/2007 tuki metsäsektorille. Asia koski kestävän metsätalouden rahoituslain sisältämiä tukiohjelmia, jotka Suomen valtio perus-

tamissopimuksen 88 artiklan 3 kohdan nojalla ilmoitti komissiolle. Päätöksessä komissio katsoi, että yksityinen metsänomistaja voi täyttää valtioneuvoston asetuksessa tarkoitetun yrityksen tunnusmerkit. Koska komissio katsoi myös muiden valtiontuen tunnusmerkkien täyttyvän, toimenpiteitä oli pidettävä tukena, joihin sovelletaan perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohtaa.

### 3.2 Verojärjestelmän kautta myönnettävä valtiontuki

Komissio on antanut perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta lukuisia tiedonantoja ja suuntaviivoja. Komissio on 10 päivänä joulukuuta 1998 antanut tiedonannon valtioneuvoston asetuksien soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen (1998/C384/03). Mainitussa valtioneuvoston asetuksien soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen koskevassa tiedoksiannossa komissio tarkentaa valtiontuen tunnusmerkkejä verotuksen kautta kanavoitavan valtiontuen osalta seuraavasti:

— Tuensaajien on saatava toimenpiteestä etua, joka keventää niiden taloutta yleensä rasittavia maksuja;

— Etuuden on oltava lisäksi jäsenvaltioiden myöntämä tai valtion varoista myönnetty tuki;

— Toimenpiteen tulee vaikuttaa kilpailuun ja jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Tällöin edunsaajan tulee harjoittaa taloudellista toimintaa kyseisillä markkinoilla toiminnan muodosta tai rahoitustavasta riippumatta. Edellytyksen on katsottu täyttyvän, jos tuensaaja harjoittaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan liittyvää taloudellista toimintaa; sekä

— Toimenpiteen on oltava erityinen tai valikoiva siinä suhteessa, että se suosii jotakin yritystä tai tuotannonalaa eikä valikoivuutta voida perustella yleisen verojärjestelmän luonteella tai taloudellisella rakenteella.

Arvioitaessa valtiontuen tunnusmerkkien täyttymistä verotustoimenpiteen osalta keskeisin tunnusmerkki liittyy tuen valikoivuuteen, jolloin tarkastellaan sitä, muodostaako toimenpide poikkeuksen yleisen verojärjestelmän soveltamisesta. Komission tiedonannon mukaan verotustoimenpiteet, jotka ovat

kaikkien jäsenvaltion alueella toimivien taloudellisten toimijoiden saatavilla, ovat periaatteessa luonteeltaan yleisiä toimenpiteitä. Tällöin niiden on oltava yhtäläisin perustein kaikkien yritysten saatavilla. Mikäli verotustoimenpiteen katsotaan olevan erityinen tai valikoiva siinä suhteessa, että se suosii jotakin yritystä tai tuotannonalaa, vakiintuneen menettelytavan ja oikeuskäytännön mukaan verotustoimenpide katsotaan valtiontueksi.

Komission tiedonannon mukaan kauppa-vaikutus- ja kilpailuvaikutustunnusmerkkejä arvioidaan yhdessä. Tiedonannossa todetaan, että toimenpiteellä on vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, jos tuensaajajäritys harjoittaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan liittyvää taloudellista toimintaa. Jo pelkästään se, että tuki lujittaa kyseisen yrityksen asemaa suhteessa kilpaileviin yrityksiin yhteisön sisäisessä kaupassa, riittää perusteeksi sille, että tuen katsotaan vaikuttavan yhteisön kauppaan. Oikeuskirjallisuudessa on esitetty Euroopan yhteisön tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella näkemys, jonka mukaan tuen kilpailua vääristävän vaikutuksen olemassaolon kannalta ratkaisevana tekijänä näyttäisi olleen ainoastaan tietyn etuuden sisältävän tuen myöntäminen sinänsä, minkä johdosta tuen kilpailua vääristävä tai kilpailun vääristymiseen uhkaava vaikutus voitaneen helpohkosti katsoa olevan olemassa, kun tukitoimi olisi selektiivisesti myönnetty.

### 3.3 Metsäverotusta koskevien toimenpiteiden arviointia valtiontukinäkökulmasta

Edellä mainitun komission 8 päivänä helmikuuta 2008 tekemän päätöksen nro K(2008) 460, asiassa N 130a/2007 tuki metsäsektorille, mukaan metsänomistajia on pidettävä valtioneuvoston asetuksella tarkoitettuna yrityksinä. Metsätaloutta harjoittaville myönnettäviä verovapauksia on lähtökohtaisesti pidettävä sellaisina verotustoimenpiteinä, jotka ovat erityisiä tai valikoivia sen johdosta, että ne suosivat jotakin yritystä tai tuotannonalaa ja siten muodostavat poikkeuksen yleisesti sovellettavasta verojärjestelmästä.

Metsävähennyksen tekeminen vähentää verovelvollisen veronalaisen metsätalouden pääomatulon määrää. Sen seikan toteaminen,

onko metsävähennys perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valtiontuki, edellyttää sen tarkastelua, muodostaako metsävähennys poikkeuksen yleisesti sovellettavasta verojärjestelmästä. Yleisen verojärjestelmän mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää tulonhankinnassa käytettyjen hyödykkeiden hankintamenot joko vuotuisina poistoina tai luovutusvoittoverotuksen yhteydessä luovutushinnasta vähennettävänä hankintahintana sekä luovutukseen liitännäisinä menoina. Metsävähennyksellä tosiasiallisesti mahdollistetaan laajempi hankintamenson vähennysmahdollisuus kuin mitä on pidettävä verojärjestelmän yleisten periaatteiden mukaisena. Tätä on omiaan korostamaan se seikka, että uudistetulla metsävähennyksellä metsävähennys irrotetaan maatilakohdistaisesta metsävähennyksen laskemisesta verovelvolliskohtaiseksi vähennykseksi. Näin ollen metsävähennystä voitaneen pitää sellaisenaan verotustoimenpiteenä, joka on erityinen tai valikoiva siinä suhteessa, että se suosii jotakin yritystä tai tuotannonalaa ja siten muodostaa poikkeuksen yleisesti sovellettavasta verojärjestelmästä.

### 3.4 Vähämerkityksistä eli de minimis -tukea koskeva valtiontukisääntely

Komission 15 päivänä joulukuuta 2006 antaman asetuksen (EY) N:o 1998/2006, perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen, mukaan asetuksessa vahvistetun tukimäärän alle jäävien ja asetuksen edellytykset muutoin täyttävien tukitoimenpiteiden ei katsota täyttävän kaikkia perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohdan mukaisia perusteita, joihin ei tällöin sovelleta perustamissopimuksen 88 artiklan 3 kohdassa määrättyä ilmoitusmenettelyä.

Jotta tukitoimenpiteiden ei katsottaisi täyttävän kaikkia perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohdan perusteita siten, ettei niihin sovellettaisi perustamissopimuksen 88 artiklan 3 kohdassa määrättyä ilmoitusmenettelyä, tulee tukitoimenpiteen täyttää asetuksessa vahvistetut edellytykset.

Yhdelle yritykselle myönnettävän vähämerkityksisen tuen, jäljempänä de minimis -tuen, kokonaismäärä ei saa olla yli 200 000

euroa kolmen verovuoden jakson aikana. Tarkastelujakso määräytyy yrityksen kyseisessä jäsenvaltiossa soveltamien verovuosien perusteella. Jos tämä enimmäismäärä ylittyy, asetusta ei voida soveltaa tukeen edes sen osuuden osalta, joka ei ylitä enimmäismäärää.

Asetuksessa tarkoitettu enimmäismäärä ilmaistaan käteisavustuksena. Asetuksen mukaan kaikkien käytettävien lukujen on oltava bruttomääriä, toisin sanoen ne on ilmoitettava ennen veroja tai muita maksuja. Jos tukea myönnetään muussa muodossa kuin avustuksena, tuen määrä on tuen bruttoavustusekvivalentti. Bruttoavustusekvivalentilla tarkoitetaan tuen kokonaismäärää diskontattuna tuen myöntämishetkeen. Asetusta sovelletaan ainoastaan tukeen, jonka osalta on mahdollista laskea etukäteen tarkka bruttoavustusekvivalentti tarvitsematta tehdä riskinarviointia, millä tarkoitetaan tuen läpinäkyvyyttä.

Asetuksen mukaan samoihin tukikelpoisiin kustannuksiin ei voida antaa de minimis -tukea valtiontuen lisäksi, mikäli tällainen tuen kasautuminen johtaisi tuki-intensiteettiin, joka ylittää ryhmäpoikkeusasetuksessa tai komission tekemässä päätöksessä kunkin tapauksen erityisten olosuhteiden mukaan vahvistetun tuki-intensiteetin. Tuki-intensiteetillä tarkoitetaan tuen maksimimäärää suhteessa hyväksytyihin kustannuksiin.

De minimis -asetus edellyttää jäsenvaltion järjestävän tuen määrän seurannan, josta säädetään asetuksen 3 artiklassa. Jos jäsenvaltio aikoo myöntää yritykselle de minimis -tukea, sen on ilmoitettava yritykselle kirjallisesti aiotusta tuen määrästä bruttoavustusekvivalentteina ilmaistuna ja siitä, että tuki on luonteeltaan de minimis -tukea. Jäsenvaltion on viitattava asetukseen, mainittava sen nimi ja tiedot julkaisemisesta Euroopan unionin virallisessa lehdessä. Jos de minimis -tukea myönnetään eri yrityksille osana tukiohjelmia ja yrityksille myönnetään ohjelmassa erisuuruisia yksittäisiä tukia, jäsenvaltio täyttää asetuksen mukaan edellä mainitun velvollisuuden ilmoittamalla yrityksille kiinteän määrän, joka vastaa ohjelmassa myönnettävää tuen enimmäismäärää. Tällaisessa tapauksessa kiinteää määrää käytetään määrittäessä sitä, noudatetaanko asetuksessa tarkoitettua enimmäismäärää. Jäsenvaltion on

myös saatava ennen tuen myöntämistä kyseiseltä yritykseltä kirjallisessa tai sähköisessä muodossa ilmoitus muista de minimis -tuista, jotka on saatu kahden edeltävän verovuoden ja kuluvan verovuoden aikana.

Asetuksen mukaan jäsenvaltio voi myöntää uutta de minimis -tukea vasta tarkistettuaan, että tuki ei nosta yrityksen saaman de minimis -tuen kokonaismäärää kuluvan verovuoden ja kahden edellisen verovuoden verovuos-taman jakson aikana asetuksessa säädettyä enimmäismäärää suuremmaksi.

Maatalouden alkutuottajiin sovelletaan edellisestä poiketen komission 20 päivänä joulukuuta 2007 antamaa asetusta (EY) N:o 1535/2007 perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen maataloustuotteiden tuotannon alalla. Asetuksessa tarkoitettu, tuensaajan saamien kaikkien de minimis -tukien yhteismäärä ei saa ylittää 7 500 euroa kolmen verovuoden aikana. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaan metsätalouden tuotteita ei pidetä perustamissopimuksen 32 artiklassa tarkoitettuina maataloustuotteina. Näin ollen metsänomistajiin, jotka harjoittavat myös maataloutta, voidaan mainitun metsätalouden tulon osalta soveltaa yleistä de minimis -asetusta. Tämän tulkinnan komissio on vahvistanut Suomen viranomaisille osoitamassaan, heinäkuun 22 päivänä 2008 päivätyssä kirjeessään D/52891. Tässä kirjeessä komissio tarkentaa kuitenkin mainittujen de minimis -asetusten soveltamista tuensaajaan, joka harjoittaa sekä maataloutta että muuta valtiontukisääntelyn alaista kaupallista toimintaa siten, että mainittujen tuensaajien osalta kaikkien de minimis -perusteisena myönnettyjen tukien määrä ei kuitenkaan saa yhteensä ylittää enimmäistukimäärää 200 000 euroa kolmen verovuoden aikana.

### **3.5 Puun myyntitulon määräaikaisen osittaisen verovapauden, ensiharvennushakkuusta saadun tulon verovapauden sekä metsävähennyksen hyväksyttävyyden de minimis -perusteisina tukina**

De minimis -asetuksen 3 artiklan 1 kohdassa kuvattu seurantamenettely soveltuu huonosti verotuksen kautta myönnettävään valti-

ontukeen. Käytännössä edellä tarkoitettu seurantamenettely olisi toteutettavissa siten, että verovelvollinen ilmoittaa veroilmoituksessaan tai muutoin verovuoden ja kahden edellisen verovuoden aikana saamansa de minimis -perusteiset tuet. Menettely perustuu keskeisesti sille ajatukselle, että tuensaajan tulee itse olla selvillä saamistaan tuista, niiden de minimis -perusteisuudesta sekä näiden tukien yhteismäärästä.

Jos jäsenvaltio on perustanut de minimis -tuen keskusrekisterin, jossa on täydelliset tiedot kaikesta jäsenvaltion viranomaisten myöntämästä vähämerkityksisestä tuesta, de minimis -asetuksen 3 artiklan 2 kohdan mukaan seurantamenettelyä ei enää sovelleta siitä alkaen, kun rekisteri kattaa kolme verovuotta. Tällainen rekisteri mahdollistaisi esityksessä tarkoitettujen toimenpiteiden käyttöönoton de minimis -perusteisina siten, että asetuksessa tarkoitettujen seurantavelvoitteiden voidaan täyttää. De minimis -tuen keskusrekisterin käyttöönoton selvittäminen on tarkoitus käynnistää työ- ja elinkeinoministeriossa.

Viimeksi mainittu seurantamenettely mahdollistaisi sen, että Verohallinto ilmoittaisi tässä esityksessä tarkoitettujen puun osittain verovapaan myyntitulon, ensiharvennushakkuusta saadun puun myyntitulon sekä metsävähennyksen käsittämät tukimäärät mainitun rekisterin ylläpidosta vastaavalle viranomaiselle. Menettely ei siten perustuisi lähtökohteisesti tuensaajan omaan ilmoitusvelvollisuuteen, kuten asetuksen 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu seurantamenettely.

Tässä esityksessä tarkoitettujen, verotuksen kautta myönnettävien, de minimis -perusteisten valtiontukitoimien edellyttämistä menettelysäännöksistä, muun muassa seuranta- ja ilmoittamismenettelyn osalta, on tarkoitus säätää erikseen.

De minimis -asetuksessa edellytetyssä kolmen vuoden tarkastelujaksossa otetaan huomioon verovuodet, joita yritys käyttää verotarkoituksiin kyseisessä jäsenvaltiossa. Lisäksi asetuksessa todetaan, että vähämerkityksinen tuki olisi katsottava myönnettyksi sillä hetkellä, kun yritykselle myönnetään laillinen oikeus tukeen asiaan sovellettavan kansallisen lainsäädännön nojalla. Tässä esityksessä puun osittain verovapaaseen myyn-



tituloon, ensiharvennushakkuusta saadun puun myyntitulon verovapauteen sekä metsävähennykseen oikeutettujen verovelvollisten verovuosi on kalenterivuosi. Verotus verovuodelta toimitetaan verovuotta seuraavana vuonna eli verotusvuotena, minkä päätteeksi verotus valmistuu. Sovellettaessa de minimis -asetusta verotuksen kautta myönnettävään tukeen, laillinen oikeus tällaiseen tukeen syntyy verotuksen valmistuessa. Näin ollen verotuksen kautta myönnettävä de minimis -tuki asianomaiselta verovuodelta katsottaisiin myönnettyksi sinä ajankohtana, jolloin kyseisen verovuoden verotus valmistuisi verotusvuonna.

De minimis -asetusta sovelletaan ainoastaan tukeen, jonka osalta on mahdollista laskea etukäteen tarkka bruttoavustusekvivalentti tarvitsematta tehdä riskinarviointia, millä tarkoitetaan tuen läpinäkyvyyttä. Verotuksen kautta myönnettävän tuen osalta tämä niin kutsuttu läpinäkyvyys edellyttäisi enimmäismäärän asettamista, jota valtiontueksi määriteltä, verotuksen kautta de minimis -perusteisesti myönnettävä tuki ei saisi ylittää.

Esityksessä ehdotetaan tuloverolakiin lisättäväksi uusi 43 c §, jonka mukaan 43 a, 43 b ja 55 §:ssä tarkoitettu, verotuksen kautta myönnettävä tuki ei voisi olla 200 000 euroa enempää verovuoden aikana. Tuensaajan saamien kaikkien de minimis -perusteisten tukien yhteismäärä ei saisi ylittää 200 000 euroa myöskään verovuoden sekä kahden edellisen verovuoden aikana. Valtiontuen määräksi katsottaisiin se määrä, joka ilman tukitoimenpidettä olisi määrätty veron määräksi, ja tosiasiallisesti määrätyn veron erotus. Lisäksi ehdotetaan, että tuen myöntämisaikajankohdaksi pidettäisiin verotuksen valmistumisajankohdaksi. Maatalouden harjoittajiin sovellettavan erityisen valtiontukisääntelyn vuoksi ehdotetaan säädettäväksi, että tällaista toimintaa harjoittavan muuhun kuin maatalouden harjoittamiseen myönnetty de minimis -perusteinen tuki ei saa ylittää 192 500 euroa verovuoden ja kahden edellisen verovuoden aikana.

Valtiovarainministeriön asetuksella säädettäisiin tarkemmin mainitun 43 c §:n soveltamisesta.

### 3.6 De minimis -perusteisena myönnetyn valtiontuen suhde kestävän metsätalouden rahoituslain nojalla myönnettäviin tukisiin

De minimis -asetuksen mukaan samoihin tukikelpoisiin kustannuksiin ei voida antaa de minimis -tukea muun valtiontuen lisäksi, mikäli tällainen tuen kasautuminen johtaisi tuki-intensiteettiin, joka ylittää ryhmäpoikkeusasetuksessa tai komission tekemässä päätöksessä kunkin tapauksen erityisten olosuhteiden mukaan vahvistetun tuki-intensiteetin. Tuki-intensiteetillä tarkoitetaan tuen maksimimäärää suhteessa hyväksytyihin kustannuksiin.

Kestävän metsätalouden rahoituslaki (544/2007) on annettu 11 päivänä toukokuuta 2007. Laki tulee voimaan asetuksella säädettävänä ajankohtana. Nykyistä kestävän metsätalouden rahoituslakia (1094/1996) sovelletaan uuden lain voimaantuloon asti.

Kestävän metsätalouden rahoituslain mukainen tukijärjestelmä on EY:n perustamis-sopimuksen 88 artiklan 3 kohdan nojalla notifioitu komissiolle. Komission on hyväksynyt tukitoimenpiteet päätöksillä nro K(2008) 460, asiassa N130a/2007 tuki metsäsektorille, ja päätöksellä nro K(2007) 6084, asiassa N130b/2007 energiapuun haketus-tukea koskevan tukiohjelman N469/2002 jatkaminen.

Uudessa kestävän metsätalouden rahoituslain 10 §:ssä säädetään nuoren metsän hoitoon myönnettävästä tuesta. Nuoren metsän hoidossa on kyse metsäkohteella suoritettavasta taimikon perkauksesta ja harvennuksesta, verhopuuston poistosta ja harvennuksesta sekä nuoren kasvatusmetsän harvennuksesta. Lain 14 ja 15 §:ssä säädetään energiapuun korjuuseen ja haketukseen myönnettävästä tuesta. Energiapuuta, jonka korjuuta ja haketusta lain nojalla tuetaan, syntyy taimikonhoidon ja nuoren kasvatusmetsän hakkuun yhteydessä.

Jos metsäkohteella suoritettavasta hakkuusta saatavalle puun myyntitulolle myönnettäisiin tässä esityksessä tarkoitettu osittainen tai täysi verovapaus ja hakkuusta aiheutuviin kustannuksiin myönnettäisiin mainittuja kestävän metsätalouden rahoituslain nojalla myönnettäviä tukia, kysymykseen voisi tulla

edellä tarkoitettu tuen kasautuminen siten, että tuki-intensiteetti voisi ylittyä.

Mikäli myös viimeksi mainitut tukitoimenpiteet olisivat de minimis -sääntelyn piirissä, tukien kasautumiselta edellä tarkoitettulla tavalla olisi mahdollista välttyä. Tällöin metsänomistajan olisi mahdollista saada samalla metsäkohteella suoritettuun hakkuuseen liittyen sekä verotuki että mainitut kestävän metsätalouden rahoituslain nojalla myönnettävät etuudet edellyttäen, että metsänomistajan saamien de minimis -perusteisten tukien enimmäismäärä ei ylitä 200 000 euroa kolmen verovuoden aikana. Käytännössä tämä vaihtoehto on todettu tarkoituksenmukaisimmaksi vaihtoehdoksi. De minimis -tuen enimmäismäärä, 200 000 euroa kolmen verovuoden aikana, voi käytännössä ylittyä vain muutaman verovelvollisen kohdalla lähinnä yhteismetsien osalta. Yhteismetsien verotusaseman mahdollinen muutostarve on tarkoitus selvittää erikseen.

#### 4 Esityksen vaikutukset

##### 4.1 Puun myyntitulon määräaikaisen osittaisen verovapauden ja ensiharvennushakkuusta saadun puun myyntitulon määräaikaisen verovapauden taloudelliset vaikutukset

Esitettyjen arvioiden mukaan nykyisellä tuotantotasolla metsäteollisuuden vuosittainen raaka-ainetarve olisi noin 70 miljoonaa kuutiometriä. Kotimaisista markkinahakkuista kertyy vuosittain noin 50 miljoonaa kuutiometriä raakapuuta. Venäjän vientitullien käyttöönoton myötä kotimaisia hakkuuta tulisi lisätä noin 10–15 miljoonalla kuutiometrillä, jotta metsäteollisuuden raaka-ainetarve voitaisiin täyttää. Esitettyjen arvioiden mukaan kestävät hakkuumahdollisuudet sallisivat noin 70 miljoonan kuutiometrin vuosittaiset markkinahakkuut.

Vuoden 2006 verotusta koskevien tilastotietojen mukaan luonnollisten henkilöiden ja verotusyhitymien yhteensä saamat metsätalouden puhtaat tulot olivat noin 716 miljoonaa euroa. Vuonna 2006 yksityismetsänomistajien saamien bruttokantorahojen yhteismäärä on ollut noin 1,37 miljardia euroa, jonka mukaan määräytyvä verotettavan tulon määrä

on ollut mainitut 716 miljoonaa euroa ja tuloveron määrä noin 200 miljoonaa euroa. Vuonna 2007 bruttokantorahojen yhteismäärä on ollut noin 2,2 miljardia euroa, jonka mukaan määräytyvä metsätalouden puhdas pääomatulo olisi noin 1,4 miljardia euroa ja veron määrä noin 390 miljoonaa euroa.

Puun myyntitulon määräaikaisen osittaisen verovapauden arvioidaan lisäävän puun myyntiä. Vuonna 2008 puun myynnin arvioidaan pienenevän jonkin verran vuoteen 2007 verrattuna. Vuonna 2008 täysimääräisesti 28 prosentin mukaisesti verotettavaa puun myyntituloa kertyy ennen 1 päivänä huhtikuuta 2008, vuoden 2007 ja aikaisempinakin vuosina tehtyjen puukauppasopimusten perusteella. Huhtikuun 2008 alun jälkeen tehtyjen puukauppasopimusten perusteella saatu puun myyntitulo on osittaisen verovapauden piirissä, jolloin verovapaata on 50 prosenttia puun myyntitulosta. Näistä puun myyntituloista arvioidaan vuonna 2008 kertyvän vajaa puolet. Mainittujen olettamien ja vuoden 2007 puun keskihintojen perusteella vuoden 2008 verotuottomenetysten arvioidaan olevan joitakin kymmeniä miljoonia euroja.

Vuonna 2009 tehtyjen puukauppasopimusten perusteella vuosien 2009 ja 2010 aikana saadusta puun myyntitulosta puolet on verovapaata tuloa. Vuonna 2010 tehtyjen puukauppasopimusten perusteella vuosien 2010 ja 2011 aikana saadusta puun myyntitulosta verovapaata tuloa on 25 prosenttia. Myös vuosina 2008 ja 2009 tehtyjen puukauppasopimusten perusteella saadusta tulosta 25 prosenttia on verovapaata, jos se maksettu vuonna 2011. Vuonna 2009 verohuojennuksen arvioidaan lisäävän puukauppoja noin kolmanneksella. Valtaosa vuonna 2008 ja 2009 tehtyjen, 50 prosentin huojennuksen piiriin kuuluvien puukauppasopimusten perusteella maksettavista suorituksista pyrittäen maksamaan puun myyjälle vuosien 2009 ja 2010 aikana, viimeistään vuoden 2010 loppuun mennessä Näillä perusteilla vuoden 2009 verotuottomenetyksiksi arvioidaan noin 100 miljoonaa euroa. Veronhuojennuksen arvioidaan lisäävän puun myyntiä myös vuonna 2010 noin neljänneksellä. Vuoden 2010 verotuottomenetysten arvioidaan olevan noin 70 miljoonaa euroa ja

vuonna 2011 noin 50 miljoonaa euroa. Veronhuojennuskauden päätyttyä arvioidaan puun myyntitulojen ja vastaavasti niistä kertyvien verojen olevan usean vuoden ajan nykyistä alhaisemmalla tasolla.

Verontilityslain (532/1998) 13 §:ssä säädetään yksittäisten kuntien ja seurakuntien yhteisöveron jako-osuuden laskentaperusteista. Lain 3 momentissa säädetään metsäverosuuden määräytymisperusteista siten, että vuosittainen kuntien yhteisöverosta erotettava metsävero-osuus määräytyy bruttokantorahatulojen muutoksen perusteella. Esityksessä ehdotettujen puun myyntitulon osittaisen verovapauden ja ensiharvennushakkuun verovapauden arvioidaan lisäävän bruttokantorahatulojen määrää. Tämän johdosta kuntien yhteisöveron metsävero-osuuden osuus kasvaisi jonkin verran ja yritystoiminnan perusteella jaettava osuus pienenesi, jolloin metsävaltaiset kunnat hyötyisivät heijastusvaikutuksena jossain määrin puun myyntitulon veronhuojennuksesta.

Metsäntutkimuslaitoksen tietojen mukaan vuosina 2005 ja 2006 ensiharvennushakkuiden osuus vuosittaisesta kokonaishakkuukertymästä on ollut noin 13 prosenttia eli noin 5—5,5 miljoonaa kuutiometriä vuodessa. Verovapauden piiriin tulevien ensiharvennushakkuiden määräksi on arvioitu noin 10 000. Ensiharvennushakkuusta saatavan puun myyntitulojen verovapaudesta aiheutuvat verotulojen menetykset voidaan arvioida noin 3—4 miljoonaksi euroksi.

Esityksessä ehdotettujen puun myyntituloa koskevien määräaikaisten veronhuojennusten käyttöönotosta sekä metsävähennyksen uudistamisesta aiheutuisi merkittäviä lisätoita ja hallinnollisia kustannuksia Verohallinnolle. Lisätyötä aiheutuisi ylimääräisistä verotuksen asiakaskohtaisista oikaisutarpeista, lisääntyvästä asiakaspalvelutarpeesta ja neuvonnasta, tietojärjestelmiin tarvittavista muutoksista sekä puun myyntituloon kohdistuvien menojen vähennysrajoitusten perusvalvonnasta. Esitetyt muutokset vaikeuttanevat myös osaltaan Verohallinnon tuottavuuskehityksen toteuttamista. Tarvittavat lisätyöt pyrittäisiin mahdollisuuksien mukaan toteuttamaan nykyisillä resursseilla.

#### 4.2 Metsävähennyksen taloudelliset vaikutukset

Verovuonna 2006 metsävähennystä vaati 7 904 verovelvollista kokonaissummaltaan runsaalla 55,7 miljoonalla eurolla. Vuonna 2007 tehtiin olennaisesti enemmän puukauppoja kuin vuonna 2006. Verovuonna 2007 metsävähennystä vaati 11 939 verovelvollista kokonaissummaltaan 106,8 miljoonalla eurolla.

Esitetty metsävähennyksen muuttaminen verovelvolliskohtaisesti ja verovuosiokohtaisen maksimin nosto 40 prosentista 60 prosenttiin eivät luo uutta vähennysoikeutta. Muutokset vain nopeuttavat metsävähennyksen käyttöä. Monessa tapauksessa metsävähennykset tulevat jopa kerralla käytetyiksi. Käytetyn metsävähennyksen huomioiminen luovutusvoittoverotuksessa lähinnä pienentää verotuksessa vähennyskelpoisten luovutus tappioiden määrää sekä jonkin verran lisää luovutusvoittojen verotuksesta kertyviä verotuloja. Vaikutus on kuitenkin hyvin pieni, koska näistä metsävähennyspohjaa omanneista kiinteistöistä vähennyksen käytön jälkeen vaihtaa omistajaa vastikkeellisesti vain hyvin harva.

Metsäkiinteistöä koskevan vähennyksen nosto 50 prosentista 60 prosenttiin luo uutta vähennyspohjaa. Lisäksi metsävähennyksen määrän korottaminen 50 prosentista 60 prosenttiin metsän hankintamenosta tarkoittaa 10 prosenttiyksikön suuruisen lisävähennyksen tekemistä myös sellaisilta kiinteistöiltä saaduista metsätalouden pääomatuloista, joilta vähennys on aikaisempien säännösten nojalla jo käytetty. Lisävähennyksen määrä on huomattava, koska se voidaan tehdä kaikkien vuoden 1993 alun jälkeen vastiketta vastaan hankittujen metsien hankintamenon perusteella. Vähennyksen vuosittainen lisäys olisi tältä osin vähintään samaa luokkaa kuin vähennyspohjan nostaminen uusien kauppohen osalta.

Edellä mainittujen seikkojen voidaan arvioida lisäävän metsävähennyspohjaa merkittävästi, mutta arviossa on otettava huomioon, että metsävähennyksen käyttö jakaantuu usealle vuodelle. Lisäksi ehdotetut puun myyntituloa koskevat veronhuojennukset aiheuttavat sen, ettei mainittua vähennyspohjan li-

sääntymistä kyetä täysimääräisesti hyödyn-  
tämään sinä aikana, jona mainittuja puun  
myyntituloa koskevia veronhuojennuksia so-  
velletaan. Uuden vähennyspohjan syntymi-  
sen ja vanhan vähennyspohjan korottumisen  
voidaan arvioida merkitsevän noin 20 mil-  
joonan euron vuotuisia verotuottomenetyk-  
siä. Kun lisäksi huomioidaan ehdotettujen  
puun myyntituloa koskevien veronhuojen-  
nusten vaikutus, voidaan verotuottomenetyk-  
sten vuosittaiseksi määräksi arvioida noin 10  
miljoonaa euroa vuonna 2008 ja 2009. Vuo-  
sina 2010 ja 2011 verotuottomenetysten mää-  
räksi voidaan arvioida noin 15 miljoonaa eu-  
roa vuosittain.

#### **4.3 Vähämerkityksistä tukea koskevan sääntelyn käyttöönotosta aiheutuvat taloudelliset vaikutukset**

Taloudellisia vaikutuksia aiheutuu myös de  
minimis -sääntelyn edellyttämien tukien  
enimmäismäärien seurannan järjestämisestä.  
Mikäli tuen valvonta toteutettaisiin de mimis  
-asetuksen 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla  
de minimis -keskusrekisterillä, kustannuksia  
syntyisi rekisterin perustamisesta ja ylläpi-  
dosta. Lisäksi Verohallinnolle aiheutuisi hal-  
linnollisia kustannuksia de minimis -tukena  
pidettävän tuen ilmoittamisesta rekisteriin  
sekä tarvittavista tietojärjestelmämuutoksista.  
Mikäli valvonta toteutettaisiin de minimis  
-asetuksen 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla  
seurantamenettelyllä, aiheutuisi myös tästä  
kustannuksia tuensaajalle itselleen sekä hal-  
linnollisia kustannuksia Verohallinnolle.

#### **5 Asian valmistelu**

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeri-  
össä. Esityksestä on pyydetty lausunnot seu-  
raavilta tahoilta: maa- ja metsätalousministe-  
riö, työ- ja elinkeinoministeriö, Verohallinto,  
Elinkeinoelämän Keskusliitto EK, Keskus-  
kauppakamari, Koneyrittäjien Liitto ry, Maa-

ja metsätaloustuottajain Keskusliitto ry, Met-  
sätalouden Kehittämiskeskus Tapio, Metsän-  
tutkimuslaitos Metla, Metsäteollisuus ry,  
Puuenergia ry, Suomen yrittäjät ry, Svenska  
Lantbruksproducenternas Centralförbund  
SLC rf ja Veronmaksajain Keskusliitto ry.

Esitystä on käsitelty kunnallistalouden ja  
hallinnon neuvottelukunnassa.

#### **6 Riippuvuus muista esityksistä**

Esitys liittyy valtion vuoden 2009 talousar-  
vioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi  
sen yhteydessä.

#### **7 Tarkemmat määräykset**

Verohallinto antaisi tarkemmat määräykset  
tarvittavista vuosi-ilmoitustiedoista, jotka  
koskevat puun myyntituloa vuosilta 2009—  
2011.

#### **8 Voimaantulo**

Osittaista verovapautta sovellettaisiin 1  
päivänä huhtikuuta 2008 tai sen jälkeen, kui-  
tenkin viimeistään 31 päivänä joulukuuta  
2010 tehtyihin kauppoihin, ja joiden perus-  
teella maksettava puun myyntitulo on saatu  
viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2011.

Ensiharvennushakkuista saatavan puun ve-  
rovapautta sovellettaisiin niihin puun myyn-  
tikauppoihin, jotka on tehty 1 päivänä huhti-  
kuuta 2008 tai sen jälkeen, kuitenkin viimeis-  
tään 31 päivänä elokuuta 2008, ja joiden pe-  
rusteella maksettava puun myyntitulo on saa-  
tu viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2009.

Metsävähennystä koskevaa 55 §:n 2 ja  
3 momenttia sovellettaisiin ensimmäisen ker-  
ran vuodelta 2008 toimitettavassa verotuk-  
sessa.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Edus-  
kunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdot-  
ukset:

## 1.

**Laki****tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*kumotaan* 30 päivänä joulukuuta 1992 annetun tuloverolain (1535/1992) 47 §:n 2 momentti,  
*muutetaan* 55 §:n 2 ja 3 momentti ja 111 §:n 1 momentti sekä  
*lisätään* 46 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laeissa 1502/1993 ja 728/2004, uusi 8 momentti sekä väliaikaisesti lakiin uusi 43 a, 43 b ja 43 c § seuraavasti:

## 43 a §

*Ensiharvennushakkuusta saatavan puun myyntitulon määräaikainen verovapaus*

Poiketen siitä, mitä 43 §:n 1 momentissa säädetään, luonnollisen henkilön, kuolinpesän, verotusyhtymän ja yhteismetsän ensiharvennushakkuusta saama puun myyntitulo ei ole veronalaista metsätalouden pääomatuloa, jos:

1) hakkuu on kohdistunut metsään, jonka puuston keskiläpimitta ennen hakkuuta 1,3 metrin korkeudelta maanpinnasta mitattuna on enintään 16 senttimetriä (*ensiharvennushakkuukohde*);

2) ensiharvennushakkuukohdetta koskeva metsänhakkuu- tai puun hankintasopimus on tehty huhtikuun 1 päivän 2008 ja elokuun 31 päivän 2008 välisenä aikana ja sopimuksen perusteella suoritettava kauppahinta on maksettu 1 päivän huhtikuuta 2008 ja 31 päivän joulukuuta 2009 välisenä aikana; ja

3) metsänomistaja esittää verotuksessaan vaatimuksen ensiharvennushakkuusta saadun puun myyntitulon verovapaudesta ennen verotuksen päättymistä.

Ensiharvennushakkuusta saatavan puun verovapaaseen myyntituloon kohdistuvat menot eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia. Jos meno on aikaisemmin toimitetussa verotuksessa vähennetty, vähennyskelvotonta osuut-

ta vastaava määrä luetaan veronalaiseksi tuloksi sinä verovuonna, jonka aikana tulo on saatu.

## 43 b §

*Puun myyntitulon määräaikainen osittainen verovapaus*

Poiketen siitä, mitä 43 §:n 1 momentissa säädetään eikä puun myyntituloon sovelleta 43 a §:ää, luonnollisen henkilön, kuolinpesän, verotusyhtymän ja yhteismetsän metsästä saama puun myyntitulo on veronalaista metsätalouden pääomatuloa seuraavasti:

1) puun myyntitulosta, joka perustuu huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2009 välisenä aikana tehtyyn kauppaan, veronalaista pääomatuloa on 50 prosenttia kauppahinnasta, joka saadaan huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana;

2) puun myyntitulosta, joka perustuu huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2009 välisenä aikana tehtyyn kauppaan, veronalaista pääomatuloa on 75 prosenttia kauppahinnasta, joka saadaan tammikuun 1 päivän 2011 ja joulukuun 31 päivän 2011 välisenä aikana; ja

3) puun myyntitulosta, joka perustuu tammikuun 1 päivän 2010 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana tehtyyn kauppaan,

veronalaista pääomatuloa on 75 prosenttia kauppahinnasta, joka saadaan tammikuun 1 päivän 2010 ja joulukuun 31 päivän 2011 välisenä aikana.

Verotuksessa vähennyskelpoista on 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun puun myyntitulon hankkimisesta johtuneista menoista 50 prosenttia sekä 2 ja 3 kohdassa tarkoitetuista menoista 75 prosenttia. Jos meno on aikaisemmin toimitetussa verotuksessa vähennetty, vähennyskeltvontta osuutta vastaava määrä luetaan veronalaiseksi tuloksi sinä verovuonna, jonka aikana tulo on saatu.

Edellä 2 momentissa tarkoitettuina menoina pidetään muun ohessa:

- 1) puun hakkuusta ja korjuusta johtuneita menoja;
- 2) metsäkohteen hakkuukelpoiseksi saatamisesta aiheutuneita menoja; ja
- 3) puun myyntitulon hankkimisesta johtuneita asunnon ja metsäkohteen välisiä matkakustannuksia.

#### 43 c §

##### *Vähämerkityksisestä tuesta annetun komission asetuksen soveltaminen*

Tämän lain 43 a, 43 b ja 55 §:ssä tarkoitettuun tukeen sovelletaan perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen annetun komission asetusta (EY) N:o 1998/2006, jäljempänä de minimis -asetus. Verotuksen kautta myönnettävän de minimis -tuen määrä ei saa ylittää 200 000 euroa verovuonna. Tuensaajan saamien kaikkien de minimis -tukien yhteismäärä ei saa ylittää 200 000 euron määrää verovuoden ja kahden edellisen verovuoden aikana.

Edellä 1 momentissa säädetystä poiketen maatilatalouden tuloverolain mukaan verotettavaa tuloa verovuonna tai sitä kahtena edeltävänä verovuonna saaneiden verovelvollisten 1 momentissa tarkoitettu tukimäärä ei saa ylittää 192 500 euroa verovuoden ja kahden edellisen verovuoden aikana.

Tuen myöntämisaikana pidetään verotuksen valmistumisajankohtaa. Valtiontuen määräksi katsotaan se määrä, joka ilman tu-

kitoimenpidettä olisi määrätty veron määräksi, ja tosiasiallisesti määrätyn veron erotus.

Tarkempia säännöksiä tämän pykälän soveltamisesta annetaan tarvittaessa valtiovarainministeriön asetuksella.

#### 46 §

##### *Luovutusvoittojen laskeminen*

Metsän luovutusvoiton määrää laskettaessa luovutusvoittoon lisätään 55 §:n nojalla tehdyn metsävähennyksen määrä, kuitenkin enintään määrä, joka vastaa 60 prosenttia luovutettavan metsän hankintamenosta.

#### 55 §

##### *Metsävähennys*

Metsävähennyksen määrä on enintään 60 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saaman veronalaisen metsätalouden pääomatulon määrästä. Verovelvollisen verovuonna ja aikaisempina verovuosina tekemien metsävähennysten yhteismäärä vähennettynä määrällä, joka 46 §:n 8 momentin nojalla on lisätty metsän veronalaiseen luovutusvoittoon, ei saa ylittää 60 prosenttia verovelvollisen verovuoden lopussa omistamien metsävähennykseen oikeuttavien metsien yhteenlaskettujen hankintamenojen määrästä.

Metsän hankintamenona pidetään metsän osuutta kiinteistön hankintamenosta. Jos kiinteistön omistusoikeus siirtyy edelleen vastikkeettomalla saannolla, verovelvollisella on sama oikeus metsävähennyksen tekemiseen kuin edellisellä omistajalla olisi ollut. Jos vastikkeettomalla saannolla siirtyy osa luovuttajan omistamista kiinteistöistä, siirtyvän metsävähennysoikeuden määrä vastaa saannon kohteena olevan metsän hankintamenon suhteellista osuutta luovuttajan metsävähennyksen perusteena olevien hankintamenojen kokonaismäärästä.

## 111 §

*Metsätalouden pääomatulosta myönnettävä  
menovaraus*

Luonnollinen henkilö, kuolinpesä ja näiden muodostama verotusyhtymä sekä yhteisetuus saavat jättää lukematta verovuoden tuloksi osan maatilana pidettävältä kiinteistöltään saamastaan metsätalouden veronalaisesta pääomatulosta käytettäväksi metsätalouden pääomatulon hankkimisesta aiheutuneiden menojen kattamiseen (*menovaraus*). Menovarausta ei kuitenkaan myönnetä, jos metsä kuuluu elinkeinotoimintaan. Menovarauksen enimmäismäärä on 15 prosenttia metsätalou-

den veronalaisen pääomatulon määrästä, josta on vähennetty metsävähennyksen määrä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakiin väliaikaisesti lisätty 43 a § on voimassa 31 päivään joulukuuta 2009. Lakiin väliaikaisesti lisätyt 43 b §:n 1 momentti ja 43 c § ovat voimassa 31 päivään joulukuuta 2011 sekä 43 b §:n 2 ja 3 momentti 31 päivään joulukuuta 2013.

Lain 55 §:n 2 ja 3 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2008 toimitettavassa verotuksessa.

## 2.

**Laki****rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 7 §:n väliaikaisesta muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*lisätään* väliaikaisesti rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 11 päivänä elokuuta 1978 annetun lain (627/1978) 7 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1226/2006, uusi 2 ja 3 momentti seuraavasti:

## 7 §

Poiketen siitä, mitä 1 momentin 3 kohdassa säädetään, lähdeveroa ei peritä rajoitetusti verovelvollisen luonnollisen henkilön saamista puun myyntitulosta, jos tulo on saatu tuloverolain 43 a §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa säädetty edellytykset täyttävästä ensiharvennushakkuusta.

Poiketen siitä, mitä 1 momentin 3 kohdassa säädetään tuloverolain 43 b:ssä tarkoitetusta puun myyntitulosta lähdevero on

1) 10 prosenttia puun myyntitulosta, joka perustuu huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2009 välisenä aikana tehtyyn kauppaan ja joka saadaan huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana;

2) 15 prosenttia edellä 1 kohdassa tarkoitettun kaupan perusteella saadusta puun myyntitulosta, joka saadaan tammikuun 1 päivän 2011 ja joulukuun 31 päivän 2011 välisenä aikana; ja

3) 15 prosenttia puun myyntitulosta, joka perustuu tammikuun 1 päivän 2010 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana tehtyyn kauppaan ja joka saadaan tammikuun 1 päivän 2010 ja joulukuun 31 päivän 2011 välisenä aikana.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lain 7 §:n 2 momentti on voimassa 31 päivään joulukuuta 2009 ja 3 momentti 31 päivään joulukuuta 2011.



## 3.

**Laki****elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 51 a §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* elinkeinotulon verottamisesta 24 päivänä kesäkuuta 1968 annetun lain (360/1968) 51 a §:n 2 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1539/1992, seuraavasti:

## 51 a §

Verovelvollisen toisesta tulolähteestään elinkeinotoiminnan tulolähteeseensä siirtämän omaisuuden hankintamenoksi katsotaan hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa tai sitä korkeampi toisessa tulolähteessä veronalaiseksi luovutushinnaksi luettava määrä. Verovelvollisen omistamastaan metsästä elinkeinotoimintaansa siirtämän

puutavaran hankintamenoksi katsotaan käypä arvo. Verovelvollisen toisesta tulolähteestään elinkeinotoiminnan tulolähteeseen siirtämän metsän hankintamenoksi katsotaan metsän hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

## 4.

**Laki****maatilatalouden tuloverolain 6 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* 15 päivänä joulukuuta 1967 annetun maatilatalouden tuloverolain (543/1967)  
 6 §:n 1 momentin 12 kohta, sellaisena kuin se on laissa 1541/1992, seuraavasti:

## 6 §

Edellä 4 §:ssä tarkoitettuja tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita vähennyskelpoisia menoja ovat muun ohessa:

12) verovelvollisen toisesta tulolähteestä maatalouteen siirtämän omaisuuden verotuksessa poistamatta oleva hankintamenon osa tai sitä korkeampi toisessa tulolähteessä veronalaiseksi luovutushinnaksi luettu määrä,

kuitenkin siten, että verovelvollisen toisesta tulolähteestä maatalouteen siirtämän metsän hankintamenoksi katsotaan metsän hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta; sekä

Tämä laki tulee voimaan \_\_\_\_\_ päivänä \_\_\_\_\_ kuuta 20 \_\_\_\_\_ .

Helsingissä 28 päivänä marraskuuta 2008

**Tasavallan Presidentti**

**TARJA HALONEN**

Valtiovarainministeri *Jyrki Katainen*

Liite  
Rinnakkaistekstit

# 1.

## Laki

### tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
kumotaan 30 päivänä joulukuuta 1992 annetun tuloverolain (1535/1992) 47 §:n 2 momentti,  
muutetaan 55 §:n 2 ja 3 momentti ja 111 §:n 1 momentti sekä  
lisätään 46 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laeissa 1502/1993 ja 728/2004, uusi 8 mo-  
mentti sekä väliaikaisesti lakiin uusi 43 a, 43 b ja 43 c § seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

43 a §

#### ***Ensiharvennushakkuusta saatavan puun myyntitulon määräaikainen verovapaus***

*Poiketen siitä, mitä 43 §:n 1 momentissa säädetään, luonnollisen henkilön, kuolinpe-  
sän, verotusyhtymän ja yhteismetsän ensi-  
harvennushakkuusta saama puun myyntitulo  
ei ole veronalaista metsätalouden pääomatu-  
loa, jos:*

*1) hakkuu on kohdistunut metsään, jonka  
puuston keskiläpimitta ennen hakkuuta 1,3  
metrin korkeudelta maanpinnasta mitattuna  
on enintään 16 senttimetriä (**ensiharvennus-  
hakkuukohde**);*

*2) ensiharvennushakkuukohdetta koskeva  
metsänhakkuu- tai puun hankintasopimus on  
tehty huhtikuun 1 päivän 2008 ja elokuun 31  
päivän 2008 välisenä aikana ja sopimuksen  
perusteella suoritettava kauppahinta on mak-  
settu 1 päivän huhtikuuta 2008 ja 31 päivän  
joulukuuta 2009 välisenä aikana; ja*

*3) metsänomistaja esittää verotuksessaan  
vaatimuksen ensiharvennushakkuusta saadun  
puun myyntitulon verovapaudesta ennen ve-  
rotuksen päättymistä.*

*Ensiharvennushakkuusta saatavan puun  
verovapaaseen myyntituloon kohdistuvat me-  
not eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia.  
Jos meno on aikaisemmin toimitetussa vero-  
tuksessa vähennetty, vähennyskelvotonta  
osuutta vastaava määrä luetaan veronalai-  
seksi tuloksi sinä verovuonna, jonka aikana  
tulo on saatu.*

43 b §

**Puun myyntitulon määräaikainen osittainen verovapaus**

Poiketen siitä, mitä 43 §:n 1 momentissa säädetään eikä puun myyntituloon sovelleta 43 a §:ää, luonnollisen henkilön, kuolinpesän, verotusyhtymän ja yhteismetsän metsästä saama puun myyntitulo on veronalaista metsätalouden pääomatuloa seuraavasti:

1) puun myyntitulosta, joka perustuu huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2009 välisenä aikana tehtyyn kauppaan, veronalaista pääomatuloa on 50 prosenttia kauppahinnasta, joka saadaan huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana;

2) puun myyntitulosta, joka perustuu huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2009 välisenä aikana tehtyyn kauppaan, veronalaista pääomatuloa on 75 prosenttia kauppahinnasta, joka saadaan tammikuun 1 päivän 2011 ja joulukuun 31 päivän 2011 välisenä aikana; ja

3) puun myyntitulosta, joka perustuu tammikuun 1 päivän 2010 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana tehtyyn kauppaan, veronalaista pääomatuloa on 75 prosenttia kauppahinnasta, joka saadaan tammikuun 1 päivän 2010 ja joulukuun 31 päivän 2011 välisenä aikana.

Verotuksessa vähennyskelpoista on 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun puun myyntitulon hankkimisesta johtuneista menoista 50 prosenttia sekä 2 ja 3 kohdissa tarkoitetuista menoista 75 prosenttia. Jos meno on aikaisemmin toimitetussa verotuksessa vähennetty, vähennyskeltvotonta osuutta vastaava määrä luetaan veronalaiseksi tuloksi sinä verovuonna, jonka aikana tulo on saatu.

Edellä 2 momentissa tarkoitettuina menoina pidetään muun ohessa:

1) puun hakkuusta ja korjuusta johtuneita menoja;

2) metsäkohteen hakkuukelpoiseksi saattamisesta aiheutuneita menoja; ja

3) puun myyntitulon hankkimisesta johtuneita asunnon ja metsäkohteen välisiä matkakustannuksia.

## 43 c §

**Vähämerkityksisestä tuesta annetun komission asetuksen soveltaminen**

Tämän lain 43 a, 43 b ja 55 §:ssä tarkoitettuun tukeen sovelletaan perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen annetun komission asetusta (EY) N:o 1998/2006, jäljempänä de minimis -asetus. Verotuksen kautta myönnettävän de minimis -tuen määrä ei saa ylittää 200 000 euroa verovuonna. Tuensaajan saamien kaikkien de minimis -tukien yhteismäärä ei saa ylittää 200 000 euron määrää verovuoden ja kahden edellisen verovuoden aikana.

Edellä 1 momentissa säädetystä poiketen maatilatalouden tuloverolain mukaan verotettavaa tuloa verovuonna tai sitä kahtena edeltävänä verovuonna saaneiden verovelvollisten 1 momentissa tarkoitettu tukimäärä ei saa ylittää 192 500 euroa verovuoden ja kahden edellisen verovuoden aikana.

Tuen myöntämisaikana pidetään verotuksen valmistusajankohtaa. Valtiontuen määräksi katsotaan se määrä, joka ilman tukitoimenpidettä olisi määrätty veron määräksi, ja tosiasiallisesti määrätyn veron erotus.

Tarkempia säännöksiä tämän pykälän soveltamisesta annetaan tarvittaessa valtiovarainministeriön asetuksella.

## 46 §

*Luovutusvoittojen laskeminen*

## 46 §

*Luovutusvoittojen laskeminen*

---

*Metsän luovutusvoiton määrä laskettaessa luovutusvoittoon lisätään 55 §:n nojalla tehdyn metsävähennyksen määrä, kuitenkin enintään määrä, joka vastaa 60 prosenttia luovutettavan metsän hankintamenosta.*

47 §

*Omaisuuuden hankintamenon laskemista koskevia erityisiä säännöksiä*

---

*Metsän luovutusvoiton määrä laskettaessa hankintamenosta vähennetään 55 §:n nojalla tehdyn metsävähennyksen määrä.*

---

47 §

*Omaisuuuden hankintamenon laskemista koskevia erityisiä säännöksiä*

---

(2 mom. kumotaan)

---

55 §

*Metsävähennys*

---

Metsävähennyksen määrä on enintään 40 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saadun metsätalouden pääomatulon määrästä. Verovelvollisella on oikeus omistusaikanaan vähentää metsävähennyksenä enintään 50 prosenttia metsän hankintamenosta.

Metsän hankintamenona pidetään metsän osuutta kiinteistön hankintamenosta. Jos kiinteistön omistusoikeus siirtyy edelleen vastikkeettomalla saannolla, verovelvollisella on sama oikeus metsävähennyksen tekemiseen kuin edellisellä omistajalla olisi ollut.

55 §

*Metsävähennys*

---

Metsävähennyksen määrä on enintään 60 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saaman veronalaisen metsätalouden pääomatulon määrästä. Verovelvollisen verovuonna ja aikaisempina verovuosina tekemien metsävähennysten yhteismäärä vähennettynä määrällä, joka 46 §:n 8 momentin nojalla on lisätty metsän veronalaiseen luovutusvoittoon, ei saa ylittää 60 prosenttia verovelvollisen verovuoden lopussa omistamien metsävähennykseen oikeuttavien metsien yhteenlaskettujen hankintamenojen määrästä.

Metsän hankintamenona pidetään metsän osuutta kiinteistön hankintamenosta. Jos kiinteistön omistusoikeus siirtyy edelleen vastikkeettomalla saannolla, verovelvollisella on sama oikeus metsävähennyksen tekemiseen kuin edellisellä omistajalla olisi ollut. Jos vastikkeettomalla saannolla siirtyy osa luovuttajan omistamista kiinteistöistä, siirtyvän metsävähennysoikeuden määrä vastaa saannon kohteena olevan metsän hankintamenon suhteellista osuutta luovuttajan metsävähennyksen perusteena olevien hankintamenojen kokonaismäärästä.

---

111 §

*Metsätalouden pääomatulosta myönnettävä  
menovaraus*

Luonnollinen henkilö, kuolinpesä ja näiden muodostama verotusyhtymä sekä yhteisetuus saavat jättää lukematta verovuoden tuloksi osan maatilana pidettävältä kiinteistöltään saamastaan metsätalouden pääomatulosta käytettäväksi metsätalouden pääomatulon hankkimisesta aiheutuneiden menojen kattamiseen (*menovaraus*). Menovarausta ei kuitenkaan myönnetä, jos metsä kuuluu elinkeinotoimintaan. Menovarauksen enimmäismäärä on 15 prosenttia metsätalouden pääomatulon määrästä, josta on vähennetty metsävähennyksen määrä.

111 §

*Metsätalouden pääomatulosta myönnettävä  
menovaraus*

Luonnollinen henkilö, kuolinpesä ja näiden muodostama verotusyhtymä sekä yhteisetuus saavat jättää lukematta verovuoden tuloksi osan maatilana pidettävältä kiinteistöltään saamastaan metsätalouden *veronalaisesta* pääomatulosta käytettäväksi metsätalouden pääomatulon hankkimisesta aiheutuneiden menojen kattamiseen (*menovaraus*). Menovarausta ei kuitenkaan myönnetä, jos metsä kuuluu elinkeinotoimintaan. Menovarauksen enimmäismäärä on 15 prosenttia metsätalouden *veronalaisen* pääomatulon määrästä, josta on vähennetty metsävähennyksen määrä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakiin väliaikaisesti lisätty 43 a § on voimassa 31 päivään joulukuuta 2009. Lakiin väliaikaisesti lisätyt 43 b §:n 1 momentti ja 43 c § ovat voimassa 31 päivään joulukuuta 2011 sekä 43 b §:n 2 ja 3 momentti 31 päivään joulukuuta 2013.

Lain 55 §:n 2 ja 3 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2008 toimitettavassa verotuksessa.

3.

## Laki

### elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 51 a §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti muutetaan elinkeinotulon verottamisesta 24 päivänä kesäkuuta 1968 annetun lain (360/1968) 51 a §:n 2 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1539/1992, seuraavasti:

51 a §

51 a §

Verovelvollisen toisesta tulolähteestään elinkeinotoiminnan tulolähteeseensä siirtä-

Verovelvollisen toisesta tulolähteestään elinkeinotoiminnan tulolähteeseensä siirtä-

män omaisuuden hankintamenoksi katsotaan hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa tai sitä korkeampi toisessa tulolähteessä veronalaiseksi luovutushinnaksi luettava määrä. Verovelvollisen omistamastaan metsästä elinkeinotoimintaansa siirtämän puutavaran hankintamenoksi katsotaan käypä arvo.

män omaisuuden hankintamenoksi katsotaan hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa tai sitä korkeampi toisessa tulolähteessä veronalaiseksi luovutushinnaksi luettava määrä. Verovelvollisen omistamastaan metsästä elinkeinotoimintaansa siirtämän puutavaran hankintamenoksi katsotaan käypä arvo. *Verovelvollisen toisesta tulolähteestään elinkeinotoiminnan tulolähteeseen siirtämän metsän hankintamenoksi katsotaan metsän hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta.*

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

#### 4.

### Laki

#### maatilatalouden tuloverolain 6 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* 15 päivänä joulukuuta 1967 annetun maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 6 §:n 1 momentin 12 kohta, sellaisena kuin se on laissa 1541/1992, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

#### 6 §

Edellä 4 §:ssä tarkoitettuja tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita vähennyskelpoisia menoja ovat muun ohessa:

12) verovelvollisen toisesta tulolähteestä maatalouteen siirtämän omaisuuden verotuksessa poistamatta oleva hankintamenon osa tai sitä korkeampi toisessa tulolähteessä veronalaiseksi luovutushinnaksi luettu määrä; sekä

#### 6 §

Edellä 4 §:ssä tarkoitettuja tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita vähennyskelpoisia menoja ovat muun ohessa:

12) verovelvollisen toisesta tulolähteestä maatalouteen siirtämän omaisuuden verotuksessa poistamatta oleva hankintamenon osa tai sitä korkeampi toisessa tulolähteessä veronalaiseksi luovutushinnaksi luettu määrä, *kuitenkin siten, että verovelvollisen toisesta tulolähteestä maatalouteen siirtämän metsän hankintamenoksi katsotaan metsän hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta; sekä*

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .



*Liite*  
*Asetusluonnos*

## Valtioneuvoston asetus

### ennakkoperintäasetuksen 15 §:n väliaikaisesta muuttamisesta

Valtioneuvoston päätöksen mukaisesti, joka on tehty valtiovarainministeriön esittelystä, lisätään väliaikaisesti 20 päivänä joulukuuta 1996 annetun ennakkoperintäasetuksen (1124/1996) 15 §:ään, sellaisena kuin se on asetuksissa 1351/1999, 1040/2001 ja 957/2004, uusi 5 momentti seuraavasti:

#### 15 §

*Ennakonpidätyksen määrä eräissä tapauksissa*

—————  
Poiketen siitä, mitä 2 momentissa säädetään, tuloverolain (1535/1992) 43 b §:ää sovellettaessa ennakonpidätyksen suuruus on yli 100 euron määräisestä puun myyntitulosta:

1) pystykaupan osalta 10 prosenttia ja hankinta- ja käteiskaupan osalta 7 prosenttia, jos suoritus perustuu huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2009 välisenä aikana tehtyyn kauppaan ja suoritus maksetaan tammikuun 1 päivän 2009 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana;

2) pystykaupan osalta 15 prosenttia ja hankinta- ja käteiskaupan osalta 10 prosenttia,

jos suoritus perustuu huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2009 välisenä aikana tehtyyn kauppaan ja suoritus maksetaan tammikuun 1 päivän 2011 ja joulukuun 31 päivän 2011 välisenä aikana; sekä

3) pystykaupan osalta 15 ja hankinta- ja käteiskaupan osalta 10 prosenttia, jos suoritus perustuu tammikuun 1 päivän 2010 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana tehtyyn kauppaan ja suoritus maksetaan tammikuun 1 päivän 2011 ja joulukuun 31 päivän 2011 välisenä aikana.

—————  
Tätä asetus tulee voimaan päivänä kuuta 2008. Asetus on voimassa 31 päivään joulukuuta 2011.

Asetusta sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2009 maksettaviin ennakonpidätyksiin.