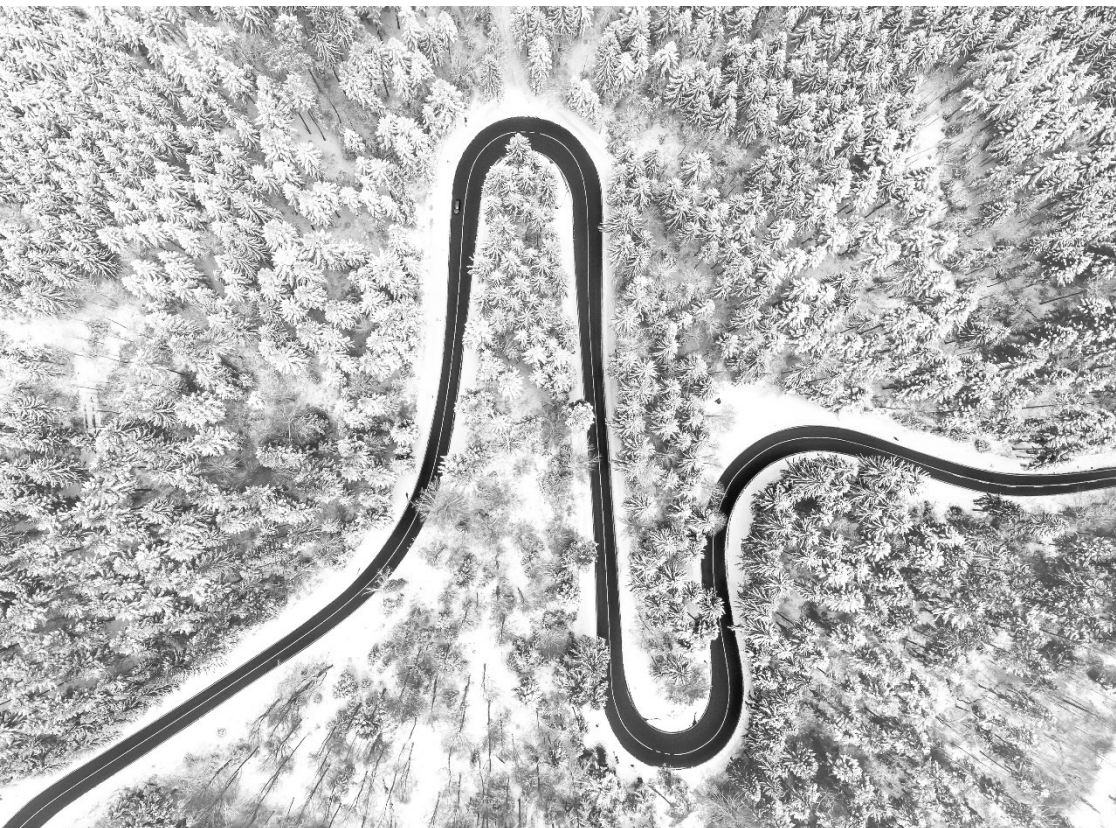


Eveliina Kamula

# Kuolinpesän metsätalouden verotus



Tradenomi  
Liiketalous  
Syksy 2022



KAMK • University  
of Applied Sciences

## Tiivistelmä

**Tekijä(t):** Kamula Eveliina

**Työn nimi:** Kuolinpesän metsätalouden verotus

**Tutkintonimike:** Tradenomi (AMK), liiketalous

**Asiasanat:** kuolinpesä, metsätalouden verotus, pääomatulo, veroilmoitus

Tässä opinnäytetyössä tavoitteena oli koota kuolinpesän osakkaalle opas kuolinpesän metsätalouden verotukseen. Toisena tavoitteena oli syventää opiskelijan asiantuntemusta kuolinpesän metsätalouden verotuksessa. Opinnäytetyö toteutettiin ilman toimeksiantajaa toiminnallisena kehittämistyönä. Oppaan koamisessa lähteinä käytettiin Verohallinnon ohjeita, lakeja sekä verotusta käsittelevää kirjallisuutta.

Kehittämistyötä kuvaamaan valitussa lineaarisessa prosessikuvauksessa on seuraavat neljä vaihetta: tavoitteen määrittely, suunnittelu, toteutus sekä päättäminen ja arviointi. Tavoite jaettiin neljään alatavoitteeseen, jotka olivat teoretiedon kerääminen, oppaaseen sisällytettävien aiheiden valinta, oppaan sisällön kirjoittaminen sekä lopuksi oppaan viimeistely.

Opinnäytetyön tuloksena saatiin koottua metsätaloutta harjoittavan kuolinpesän tarpeisiin sopiva opas. Oppaassa on käsitelty kuolinpesän osakkaiden vastuita ja velvollisuuksia, kuolinpesän verotusta ja metsätalouden verotusta sekä käyty läpi yksityiskohtaisesti veroilmoituksen täyttäminen. Työn tuloksesta voivat hyötyä metsätaloutta harjoittavan kuolinpesän osakkaat sekä muut metsätalouden harjoittajat. Jatkotutkimuksena voitaisiin selvittää, milloin on verotuksellisesti kannattavaa jakaa kuolinpesä.

## **Abstract**

**Author(s):** Kamula Eveliina

**Title of the Publication:** Forestry Taxation of an Estate

**Degree Title:** Bachelor of Business Administration

**Keywords:** capital income, estate, forestry taxation, tax declaration

The goal of this thesis was to compile a guide on forestry taxation for an heir of an estate. Another goal was to deepen the author's expertise in forestry taxation. The thesis was implemented without a client as practice-based development work. In the compilation of the guide, directives of tax administration, laws, and literature on taxation were used as sources.

The linear process description was chosen to describe the development work; it has the following four steps: goal definition, planning, implementation, and closing and evaluation. The goal was divided into four subgoals, which were collecting the theoretical material, choosing the topics of the guide, writing the content of the guide, and lastly finishing the guide.

The result of the thesis is a compiled guide that is suitable for the needs of a forestry estate. The guide covers the heir's responsibilities and obligations, taxation of an estate, forestry taxation, and the completion of a tax declaration is also explained in detail. The guide can be used by heirs of a forestry estate or other forestry practitioners as well. As further research, it could be determined when it is fiscally profitable to divide a forestry estate.

## Sisällys

1	Johdanto .....	1
2	Kuolinpesä .....	2
2.1	Verovelvollisuus .....	3
2.2	Verosuunnittelu.....	6
3	Metsätalouden verotus .....	8
3.1	Hankintatyö .....	10
3.2	Metsätalouden vähennyskelpoiset menot.....	10
3.3	Metsävähennys ja varaukset .....	11
3.4	Muut vähennyskelpoiset menot .....	13
3.5	Poistot .....	16
3.6	Metsätalouden tappiollinen tulos.....	17
3.7	Ilmoittaminen.....	17
3.8	Kirjanpitovelvollisuus .....	19
4	Tutkimusmenetelmät .....	20
5	Pohdinta .....	25
	Lähteet .....	27
	Litteet	

## 1 Johdanto

Kuolinpesän osakkaat ovat vastuussa kuolinpesän asioiden hoitamisesta. Metsätaloutta harjoittavan kuolinpesän osakkaalla ei välttämättä ole etukäteen kokemusta veroilmoituksen antamisesta ja kuolinpesän asioiden hoitamiseen liittyvistä velvollisuuksista.

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli tuottaa opas kuolinpesän metsätalouden verotukseen ja veroasioiden hoitamiseen kuolinpesän osakkaalle. Aiheeseen liittyvä tieto on esimerkiksi verottajan materiaaleissa pirstoutunutta, ja tiedonhakijan tulisi tietää, mitä verotukseen liittyviä ohjeistuksia voidaan soveltaa myös kuolinpesään. Tämän vuoksi opinnäytetyössä haluttiin koota kokonaisuus, jossa on koottuna kuolinpesän metsätalouden verotusmenettelyä koskevat asiat.

Opinnäytetyö toteutettiin toiminnallisena opinnäytetyönä laadullisin keinoin. Oppaassa asioita pyritään käymään läpi veroilmoituksen täyttämistä ajatellen käytännönläheisesti. Tällä opinnäytetyöllä ei ole toimeksiantajaa, vaan aihe valikoitui opiskelijan oman mielenkiinnon vuoksi. Mielenkiinto aihetta kohtaan heräsi opiskelijan lähipiiriin syntyneen kuolinpesän myötä.

Teoriaosuudessa käydään läpi kuolinpesän osakkaiden vastuita ja velvollisuuksia, kuolinpesän verotusta ja metsätalouden verotusta käsitteineen. Aikaisemmissa aiheeseen liittyvissä opinnäytetöissä kuolinpesän verovelvollisuutta on käsitelty yleisemmällä tasolla osana muuta kokonaisuutta. Kuolinpesää yläkäsitteenään pitävissä opinnäytetöissä on keskitytty usein perunkirjoitukseen ja perinnönjakoon. Eräässä opinnäytetyössä oli tutkittu Verohallinnon asiakaspalvelijoiden kokemusten perusteella, millaiset asiat nousevat verovelvollisten asioita hoitaessa esiin. Kyseisessä työssä kävivät ilmi myös kuolinpesien veroneuvonnassa useimmin esiin nousevat asiat, mitä hyödynnettiin oppaan kokoamisessa.

Veroneuvontaa antavilla tahoilla on olemassa oppaita metsätalouden verotukseen, mutta näissäkin julkaisuissa kuolinpesää on useimmiten käsitelty osana muuta kokonaisuutta. Lisäksi on olemassa kirjallisia oppaan tyyppisiä julkaisuja kirjoina, ja näitä onkin hyödynnetty oppaan ideoinnissa sekä käytetty lähteinä.

## 2 Kuolinpesä

Jäämistöoikeuteen sovelletaan Perintökaarta (L 1965/40). Kuolinpesä käsittää vainajan omaisuuden varoineen ja velkoineen ennen perinnönjakoa. Perikunnalla tarkoitetaan kuolinpesän osakkaita. Kuolinpesän osakkaita ovat perilliset ja vainajan leski siihen saakka, kunnes vainajan omaisuus jaetaan, ja leski saa avio-oikeutensa perusteella puolet heidän yhteisestä omaisuudestaan. Mikäli puoliset ovat eläessään tehneet avioehdon, jonka perusteella leskellä ei ole avio-oikeutta vainajan omaisuuteen, leski ei ole kuolinpesän osakas. Kuolinpesän osakkuus koskee myös yleistestamentin saajaa. Erityistestamentin saaja ei ole kuolinpesän osakas. (Kuolinpesän hallinnointi 2021; Kuolinpesä n.d.; L 234/1929; L 40/1965.)

Kuolinpesän osakkaiden tehtävänä on edustaa kuolinpesää ja järjestää perunkirjoitus sekä perinnönjako. Kuolinpesä voidaan pitää jakamattomana, ellei kukaan osakkaista vaadi jakoa. Pesä lakkaa olemasta, kun perintö jaetaan. (Kuolinpesän hallinnointi 2021; L 234/1929; L 40/1965.)

Suomessa vakituisesti asuvan henkilön kuoltua on järjestettävä perunkirjoitus kolmen kuukauden kuluessa vainajan kuolemasta. Perunkirjoitukseen kutsutaan kuolinpesän osakkaat ja mahdollinen vainajan leski. Perunkirjoituksessa tehdään perukirja, johon merkitään kuolinpesän osakkaat sekä perittävän ja hänen leskensä yhteiset sekä henkilökohtaiset varat ja velat. Mahdollinen avioehto tai testamentti mainitaan perukirjassa. Perukirja toimii perintöverotuksen perusteena, minkä vuoksi perukirjan jäljennös on toimitettava Verohallinnolle kuukauden kuluessa perunkirjoituksesta. (Kangas 2018, 350–351; Veronmaksajan pieni opas 2022, luku 2; Aarnio, Kangas, Puronen & Rabinä 2016, luku IV luku 1.1)

Perintövero määräytyy maksettavaksi osakaskohtaisesti, joten Verohallinnolle perintöverosta velallinen on perinnönsaaja, eikä kuolinpesä. Perintöveroa maksetaan yli 20 000 euroa ylittävästä perintöosuuden arvosta, josta on vähennetty mahdolliset puoliso- tai alaikäisyysvähennykset. Perintöverotus toimitetaan yleensä pian perunkirjoituksen jälkeen. Verovelvollisuus alkaa vainajan kuolemasta, eikä verotuksen toimittamisen ajankohta riipu siitä, onko perinnönjako suoritettu. (Kangas 2018, 366–368; Aarnio ym. 2016, luku VII luku 1.1.) Kuolinpesän pitäminen jakamattomana ei siis siirrä perintöveron maksuvelvollisuutta, vaan vero tulee osakkaalle maksettavaksi riippumatta siitä, onko kuolinpesä jaettu vai ei.

## 2.1 Verovelvollisuus

Kuolinpesä on yleisesti verovelvollinen saamastaan tulosta Tuloveronlain nojalla (L 1535/1992). Eri tulolähteitä voivat olla elinkeinotulo, maatalouden tulo ja henkilökohtainen tulo. Kuolinpesällä voi olla verotettavia ansio- ja pääomatuloja. (Niskakangas & Knuutinen 2022, Kuolinpesät.)

Vainajan kuolinvuodelta kuolinpesää verotetaan sekä vainajan tuloista että kuolinpesän tuloista. Kuolinpesää verotetaan tämän jälkeen erillisenä verovelvollisena kuolinpesän jakamiseen asti. Erillisenä verovelvollisena verottaminen tarkoittaa sitä, että kuolinpesän tuloista määrättäviin veroihin eivät vaikuta osakkaiden tulot. Osakkaat eivät voi vähentää omassa verotuksessaan kuolinpesän menoja tai tappioita, eikä kuolinpesä voi vähentää osakkaiden menoja tai tappioita. Verojen maksusta ovat vastuussa kuolinpesän osakkaat yhteisesti, eikä verovelvollisuutta voi jakaa osuutta vastaavasti kuolinpesän osakkaille. (Sukupolvenvaihdos perintötilanteissa 2017, luku 3.2.)

Poikkeuksena verotuskohteluun ovat elinkeinotoimintaa harjoittavat kuolinpesät, joiden verotus muuttuu kolmen vuoden kuluttua vainajan kuolemasta. Tällöin kuolinpesän tulot jaetaan osakkaiden tuloina verotettavaksi, ja kuolinpesää pidetään verotuksellisesti elinkeinoyhtymänä. (Niskakangas & Knuutinen 2022, Kuolinpesät.)

Mikäli lesken kuollessa ensiksi kuolleen puolison kuolinpesä on vielä jakamatta, syntyy kaksi kuolinpesää. Molempia kuolinpesiä verotetaan erikseen erillisinä verovelvollisina. (Niskakangas & Knuutinen 2022, Kuolinpesät.)

### **Lesken hallintaoikeus**

Leskellä on Perintökaaren (L 40/1965) perusteella oikeus hallita vainajan omaisuutta jakamattomana. Hallintaoikeus päättyy, jos joku rintaperillisistä vaatii jakoa. Leski voi luopua hallintaoikeudestaan myös omasta tahdostaan. Lesken hallintaoikeuden alaisen omaisuuden tuottama juokseva tulo verotetaan lesken tulona, vaikka omaisuus onkin kuolinpesän omistuksessa. Kuolinpesän arvonlisäverovelvollisuus siirtyy leskelle, mikäli esimerkiksi arvonlisäverollinen toiminta on lesken hallinnassa. Hallintaoikeus voi syntyä myös testamentin perusteella. Tällöinkin leskeä verotetaan kuolinpesän tulosta. (Aarnio ym. 2016, luku VIII luku 4)

Vaikka leski olisi kuolinpesän osakas, lesken varat tai näiden varojen tuotot eivät kuulu kuolinpesälle. Perittävän ja lesken yhteisen omaisuuden tuotot jakaantuvat leskelle ja kuolinpesälle.

Kuolinpesän varallisuuteen kuuluu vain se omaisuus, jonka vainaja omisti. Aviopuolisoiden yhteisestä omaisuudesta jäämistöön kuuluu vain vainajan omistama osuus. Kuolinpesän maksaa veroa niistä tuloista, jotka kuuluvat vainajan jäämistöön. (Niskakangas & Knuutinen 2022, luku 4; Aarnio ym. 2016, luku VIII luku 1.)

Yhdessä omistetun metsän verotus voidaan toteuttaa kuolinvuodelta aviopuolisoiden yhteisenä. Seuraavina vuosina puolisoiden yksin omistamia metsiä verotetaan erikseen. Yhdessä omistettuja metsiä verotetaan kuolinvuoden jälkeen verotusyhtymänä, jonka osakkaina ovat leski ja kuolinpesä. Verotusyhtymää ei synny pelkän avio-oikeuden perusteella. (Verotusyhtymän verotus 2021, luku 2.3.; Sukupolvenvaihdos perintötilanteissa 2017, luku 3.7.5.)

Verotusyhtymä on sen osakkaiden muodostama verotuksellinen laskentayksikkö, jossa yhtymän tulot jaetaan verotettavaksi osakkaiden kesken. Osakkaina on kaksi tai useampi henkilö. Verotusyhtymä antaa yhden veroilmoituksen, jonka perusteella yhtymän tulo tai tappio jaetaan osakkaiden kesken heidän henkilökohtaisessa tuloverotuksessaan verotettavaksi omistusosuuksien mukaisesti. Metsätaloutta yhdessä harjoittavien henkilöiden muodostamaa verotusyhtymää kutsutaan metsäyhtymäksi. (Metsäyhtymä 2022.) Verotusyhtymä ei siis ole erillinen verotusyksikkö, kuten kuolinpesä.

### **Kuolinpesän metsätalouden verotus**

Metsätalouden tulo verotetaan pääosin pääomatulona. Tuloveroa suoritetaan 30 % pääomatulosta. Mikäli verotettava pääomatulo ylittää vähennysten jälkeen 30 000 euroa, ylimenevästä osasta veroa suoritetaan 34 % mukaan. Tätä kutsutaan korotetuksi pääomatulon tuloveroprosentiksi. (Kiviranta & Kiviranta 2022, 5. luku.)

Metsätalouden verotuksessa käytetään todellisten tulojen ja menojen periaatetta eli kassaperiaatetta. Tulot kuuluvat sille verovuodelle, jona ne on saatu, ja menot sille vuodelle, jona ne on maksettu. Verovuosi on kalenterivuosi. Tulot ja menot ilmoitetaan ilman ostojen tai myyntien arvonlisäveroa, mikäli metsätalouden harjoittaja on arvonlisäverovelvollinen. Mikäli arvonlisäverovelvollisuutta ei ole, käsitellään arvonlisävero osana menoja tuloverotuksessa. (Kiviranta & Kiviranta 2022, luku 5; Metsätalouden veroilmoitus 2C 2022.)

Verohallinto toimittaa kuolinpesälle esitäytetyn veroilmoituksen joka kevät. Kuolinpesän osakkaiden tehtävänä on ilmoittaa kuolinpesän tulot Verohallinnolle, tarkistaa ja korjata veroilmoitus sekä huolehtia, että mahdollisesti muuttunut tilinumero ilmoitetaan Verohallinnolle veronpalautusta varten. (Kuolinpesä maksaa veroa tuloista 2017.)



### **Arvonlisävero**

Kuolinpesä on Arvonlisäverolain (L 1993/1501) mukaan arvonlisäverovelvollinen, mikäli vainaja on ollut arvonlisäverovelvollinen. Kuolinpesän Y-tunnus säilyy samana, kuin vainajan Y-tunnus. Arvonlisäverovelvollisuus päättyy, kun perintö jaetaan, tilasta luovutaan tai tehdään lopetusilmoitus. (Arvonlisäverotus n.d.)

Arvonlisäverovelvollisuus koskee metsänomistajaa, jonka puun myyntitulot ylittävät 15 000 euroa vuodessa. Arvonlisäverovelvolliseksi voi hakeutua vapaaehtoisesti, vaikka puun myyntitulot jäisivät alle 15 000 euron vuodessa. Puun arvonlisäveroprosentti on 24. (Puun myyntitulot 2022.)

Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (L 768/2016) antaa metsätaloutta harjoittavalle arvonlisäverovelvolliselle oikeuden ilmoittaa ja maksaa arvonlisäveron kalenterivuositain. Metsätalous luetaan edellä mainitussa laissa alkutuotannon aloihin kuuluvaksi, minkä perusteella arvonlisäveron verokausi on kalenterivuosi.

### **Kiinteistövero**

Kiinteistövero on kiinteistön ja sen maapohjan arvon mukaan muodostuva vero, jonka veroprosentin määrää kunta. Mikäli kuolinpesä omistaa kiinteistöjä, joista tulee maksaa kiinteistövero, Verohallinto toimittaa kuolinpesälle kiinteistöveroilmoituksen, joka on tarkistettava ja tarvittaessa korjattava ja toimitettava verohallintoon. Kiinteistövero määrätään kiinteistön omistajalle tai omistajanveroiselle haltijalle vuoden alun omistajatilanteen perusteella. (Näin kiinteistövero lasketaan 2017; Perintö – kuka vastaa kiinteistöverosta? 2022.)

Testamentin perusteella syntyneen hallintaoikeuden perusteella leski voidaan velvoittaa maksamaan kuolinpesän kiinteistövero niiltä osin, kuin hän kiinteistöjä hallitsee. Lain perusteella syntyneen hallintaoikeuden perusteella leski ei ole velvollinen maksamaan kiinteistöveroa. (Kiviranta & Kiviranta 2022, luku 8.)

### **Luovutusvoitot**

Jakamattoman kuolinpesän omaisuuden luovutusvoitot metsätilojen myynnistä verotetaan kuolinpesän pääomatuloina. Osakkaiden ei tule ilmoittaa näistä omassa henkilökohtaisessa verotuksessaan. Luovutusvoitot ilmoitetaan lomakkeella 9 Luovutusvoitto tai -tappio. Myös metsätalouden koneiden, kaluston ja rakennusten tai rakennelmien luovutukset ilmoitetaan samalla lomakkeella. (Kuolinpesien luovutusvoitot ja -tappiot verotuksessa 2019, luku 2.1; Metsätalouden luovutusvoitot 2022.)

## Ennakonpidätys

Puun myyjän ostajalta saamassa tositteessa voi olla merkintä ennakonpidätyksestä. Puun ostajan velvollisuutena on tehdä ennakonpidätys jalostamattoman puutavaran pysty- hankinta- ja käteiskaupoista. Pystykaupoissa ennakonpidätyksen määrä on 19 % arvonlisäverottomasta puukaupahinnasta ja hankinta- ja käteiskaupoissa 13 %. Myös vakuutusyhtiö pidättää 19 % ennakonpidätystä vakuutuskorvauksista. Veroilmoituksella korvaus ilmoitetaan vähentämättömänä. (Puun ostajan velvollisuudet n.d; Metsästä saadut muut tulot 2022.)

Metsänomistajan kannalta ennakonpidätys ei aiheuta toimenpiteitä, ja veroilmoituksella puun myyntitulot ilmoitetaan vähentämättä ennakonpidätyksen osuutta. Ostajan velvollisuutena on tehdä ennakonpidätys, tehdä näistä vuosi-ilmoitus Verohallinnolle sekä maksaa ne Verohallinnolle. (Puun ostajan velvollisuudet n.d.; 2C Metsätalouden veroilmoitus, täyttöohje 2021 2022)

## 2.2 Verosuunnittelu

Verotuksen näkökulmasta kuolinpesä kannattaa mahdollisesti jättää jakamatta, mikäli kuolinpesän osakkailta on huomattavia pääomatuloja pesän ulkopuolelta. Pesän jakamisen myötä aikaisemmin kuolinpesän tulona verotetut tulot tulisivat osakkaan henkilökohtaisessa verotuksessa huomioitaviksi, ja voisivat johtaa 30 000 euron verotettavan pääomatulon rajan ylittymiseen. Tällöin perinnönsaajan henkilökohtaisessa verotuksessa sovellettaisiin 34 % korotettua pääomatulo-veroakantaa. (Kiviranta 2020, 23.)

Kuolinpesän saa pitää jakamattomana määrittelemättömän ajan, ellei kukaan osakkaista vaadi jakoa. Myös osittainen jakaminen on mahdollista. Tällöin kuolinpesän jakamatta jääneen omaisuuden tuloja verotetaan edelleen kuolinpesän tulona. Yhteiseen lukuun hoidettua jaettua osaa verotetaan verotusyhtymänä. (Kiviranta 2020, 24.)

Metsätalouden verotuksessa kuolinpesällä on oikeus yrittäjävähennykseen, joka on 5 % puusta metsätalouden pääomatulosta. Vähennystä voidaan hyödyntää verosuunnittelussa siten, että metsätalouden vähennyskelpoiset menot pyritään kohdistamaan niille verovuosille, joihin ei synny pääomatuloja, eli puuta ei myydä. Tällöin syntyy tappiota, joka saadaan kuitenkin vähentää seuraavien vuosien aikana pääomatuloista, ellei kuolinpesällä ole ansiotuloja. Vuosina, joihin puuta myydään, saadaan yrittäjävähennyksen hyöty maksimoitua, kun vähennyskelpoisia menoja

ei ole, eli yrittäjävähennys tehdään suuremmasta pääomatulon määrästä, kuin se tehtäisiin, jos tuloista vähennettäisiin menoja. (Kiviranta 2020, 68–69; Malinen 2021.)

### 3 Metsätalouden verotus

Puun myynnistä saatujen tulojen verotuksesta säädetään Tuloverolaissa (L 1535/1992). Metsätaloudessa pääomatuloa on omasta metsästä myydystä puusta saatu tulo. Puun myyntiä ovat runkopuun pystykaupasta saatu tulo, hankinta- tai käteiskaupalla myydystä runkopuusta valmistetavasta tai valmistetusta puutavararasta saatu tulo vähennettynä hankintatyön osuudella. Pääomatuloa ovat myös muut metsätalouden myyntitulot, joita voidaan saada esimerkiksi hakkuutahteiden tai joulupuiden luovutuksesta. Puun myyntituloa ovat myös mahdolliset hintalisät rahana tai muuna vastaavanlaisena suorituksena, jotka on saatu puun myynnin yhteydessä. (L 1535/1992; Puun myyntitulot 2022.)

**Pystykauppa** on metsänhakkuusopimuksen perusteella tehtävää puun ostoa ja myyntiä, jossa metsänomistaja myy ostajalle oikeuden tehdä puunkorjuun sovituilla hakkuumenetelmillä sovituilla alueilla. Pystykaupan kauppahintaa kutsutaan kantorahaksi. Puun myyntitulo pystykaupasta on aina pääomatuloa. (Pystykauppa n.d.; Puun myyntitulot 2022.)

**Hankintakauppa** on puutavaran ostoa ja myyntiä, jossa myyjä toimittaa ennalta sovitun määrän puuta sovittuun aikaan ja paikkaan. Metsänomistaja vastaa hakkuusta, kustannuksista ja puun kuljetuksesta. Hankintahinta koostuu kantohinnasta ja korjuukustannuksista. (Hankintakauppa n.d.; Puun myyntitulot 2022.)

**Käteiskaupassa** metsänomistaja myy valmiiksi varastointipaikalle ilman etukäteissopimusta korjattua puuta ostajalle. Puun kauppahinta muodostuu puun hinnasta sekä korjaus- ja kuljetuskustannuksista. (Käteiskauppa n.d.; Puun myyntitulot 2022.)

Puun ostajan velvollisuutena on tehdä ennakonpidätys jalostamattoman puutavaran pysty- hankinta- ja käteiskaupoista. Pystykaupoissa ennakonpidätyksen määrä on 19 % arvonlisäverottomasta puukauppahinnasta ja hankinta- ja käteiskaupoissa 13 %. Myös vakuutusyhtiö pidättää 19 % ennakonpidätystä vakuutuskorvauksista. Veroilmoituksella korvaus ilmoitetaan vähentämättömänä. (Puun ostajan velvollisuudet n.d.; Metsästä saadut muut tulot 2022.)

Metsänomistajan kannalta ennakonpidätys ei aiheuta toimenpiteitä, ja veroilmoituksella puun myyntitulot ilmoitetaan vähentämättä ennakonpidätyksen osuutta. Ostajan velvollisuutena on tehdä ennakonpidätys, tehdä näistä vuosi-ilmoitus Verohallinnolle sekä maksaa ne Verohallinnolle. (Puun ostajan velvollisuudet n.d.; 2C Metsätalouden veroilmoitus, täyttöohje 2021 2022)

### Muut veronalaiset tulot

Vakuutuskorvaukset tai muut metsästä saadut korvaukset sekä tuet ja avustukset ovat metsätalouden pääomatuloa. Yksityistalouden käyttöön otetun tai toiseen tulonlähteeseen siirretyn puutavaran kantoraha-arvoa tai käypää arvoa pidetään metsätalouden pääomatulona. Veronlaiseksi omaan käyttöön otaksi katsotaan kantoraha-arvon mukaan myös hakkuuoikeuden luovuttaminen vastikkeetta ilman maapohjaa. (L 1535/1992.)

Maatalouteen tai muuhun tulohankkimistoimintaan otetun poltto- tai tarvepuun arvo on metsänomistajalle veronalaista tuloa. Omaan henkilökohtaiseen vähäiseen käyttöön otettu polttopuu tai muu vähäiseen käyttöön tarkoitettu puutavara ei ole veronalaista tuloa. (Kiviranta & Kiviranta 2022, luku 5; Metsästä saadut muut tulot 2022.)

Henkilökohtaisena asuntona tai muuten henkilökohtaisessa käytössä olevien rakennusten rakentamisessa tai korjaamisessa käytetty puutavara on veronalaista tuloa. Arvoksi merkitään puun kantoraha-arvo. Puun kantoraha-arvot on esitetty taulukossa 1. Sen sijaan esimerkiksi maataloutta tai tulohankkimistoimintaa varten rakennettujen rakennusten tai rakennelmien raaka-aineena käytetty puutavara ei ole metsätalouden veronalaista tuloa. Omasta metsästä otetun puutavaran arvoa ei voi myöskään vähentää maatalouden vähennyskelpoista menoa. Tätä kutsutaan hiljaiseksi kuittaukseksi, eli meno ja tulo jätetään huomioimatta sekä veronalaisissa tuloissa että vähennyksissä. (Kiviranta & Kiviranta 2022, luku 5; Metsästä saadut muut tulot 2022.)

Taulukko 1. Omasta metsästä käyttöön otetun puun kantoraha-arvot (Verohallinnon yhtenäistämishjeet vuodelta 2021 toimitettavaa verotusta varten 2021, luku 4.1.8.)

Puutavaralaji	€/m <sup>3</sup>
Mäntytukki	51
Kuusitukki	53
Koivutukki	39
Mäntykuitu	9
Kuusikuitu	9
Koivukuitu	9
Polttohake (rankahake) Kiviranta & Kiviranta	1,70 €/ m <sup>3</sup> tai 0,68 /irto-m <sup>3</sup>

### 3.1 Hankintatyö

Kuolinpesän tuloa käsitellään Tuloverolain (L 1992/1535) mukaan verotuksessa samoin, kuin luonnollisen henkilön tuloa. Kuolinpesän tulo jaetaan pääoma- ja ansiotuloksi. Metsätaloudessa ansiotuloa voi olla hankintatyön osuus. Hankintatyöllä tarkoitetaan tilannetta, jossa metsänomistaja, kuolinpesän tapauksessa osakas, hänen puolisonsa tai ennen verovuotta 14 vuotta täyttänyt perheenjäsenensä tekee puutavaran valmistus- tai kuljetustyötä. (L 1992/1535; Hankintatyö 2022.)

Hankintatyö tehdään käteis- tai hankintakauppaa varten. Tämä osuus verotetaan työtä tehneen ansiotulona, ja kuolinpesä saa vähentää sen verotuksessa käteis- tai hankintakaupan pääomatulosta. Hankintatyö kohdistetaan sille verovuodelle, jona se on tehty riippumatta puutavaran luovutuksen tai kauppahinnan vastaanottamisen ajankohdasta. Hankintatyön arvo 125 kuutiometriin asti on kuitenkin verovapaata. Verovapaa määrä on maatilakohtainen. (Hankintatyö 2022.)

Hankintatyön arvo on laskennallinen puutavaralajeittain arvioitava arvo. Arvo perustuu siihen, paljonko paikkakunnalla maksetaan metsäalan työehtosopimusten mukaisesti palkkaa kyseisestä työstä. Ellei muuta arviointiperustetta ole, voidaan hankintatyön arvo laskea käyttämällä verotajan ilmoittamia keskimääräisiä taksoja. (Hankintatyö 2022.)

Hankintatyönä tehtävä puutavaran valmistaminen on metsässä kasvaneen puun kaatamista, karsintaa, apteerausta, katkontaa ja kasausta. Juurikäävän torjumiseksi tehtävä kantokäsittely on myös puutavaran valmistamiseen laskettava työvaihe. Myös puun myynti- tai varastointipaikalla tapahtuva puolivalmiin puun hakettaminen ja halkojen tekeminen kuuluvat valmistamiseen. (Hankintatyö 2022.)

Puutavaran valmistusmäärä mitataan kuutiometrimääräisesti. Mikäli puun määrää on mitattu jollain muulla perusteella, voidaan määrän kiintokuutiometreiksi muuttamiseen käyttää verohallinnon yhtenäistämisohjelmien mukaisia muuntokertoimia. (Hankintatyö 2022.)

### 3.2 Metsätalouden vähennyskelpoiset menot

Pääomatuloista saa vähentää tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot. Näitä kutsutaan luonnollisiksi vähennyksiksi. Tällaisia menoja ovat metsätaloudessa esimerkiksi metsänhoitamisesta ja puunkorjaamisesta johtuvat menot.

Seuraavaksi pääomatuloista saa vähentää mahdolliset elinkeinotoiminnan tai maatalouden tappio verovuodelta. Kuolinpesän tapauksessa tämä on mahdollista, mikäli kuolinpesä harjoittaa elinkeinotoimintaa tai maataloutta. Lopuksi saa vähentää vielä asunto- ja tulonhankkimisvelan korot. (Kiviranta & Kiviranta 2022, luku 5.)

Kuolinpesällä on oikeus yrittäjävähennykseen, jonka Verohallinto tekee ilman erillistä vaatimusta. Vähennys on 5 % puhtaasta pääomatulosta, eli summasta, joka saadaan, kun veronalaisista pääomatuloista vähennetään metsävähennys, menovaraus sekä metsätalouden muut tulonhankkimismenot. (Kiviranta 2020 68–69.)

### 3.3 Metsävähennys ja varaukset

Metsävähennys on yksityishenkilöiden ja kuolinpesien metsätalouden pääomatuloista tehtävä vähennys. Vähennyksen vuosittainen enimmäismäärä on 60 % metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä saadusta pääomatulosta. Metsävähennysoikeutta ei synny pelkän hakkuuoikeuden perusteella, eli metsänomistaja menettää vähennysoikeutensa luopuessaan maapohjasta, vaikka säilyttäisikin hakkuuoikeutensa puustoon. Vähennysoikeus on vain sellaisesta metsätalouden pääomatulosta, joka on saatu 1.1.1993 tai sen jälkeen vastikkeellisella saannolla hankitusta metsästä. Vastikkeellisella saannolla tarkoitetaan kauppaa, vaihtoa tai lahjanluonteista kauppaa. (Niskakangas & Knuutinen 2022, Metsävähennys.)

Metsävähennys tehdään ennen muita vähennyksiä. Metsävähennyksen tekeminen edellyttää veronmaksajan vaatimusta vähennyksestä sekä selvityksen vähennyksen perusteista. Elinkeinoihtymällä ei ole oikeutta metsävähennyksen tekemiseen, joten elinkeinoihtymäksi muuttunut kuolinpesä ei voi tehdä metsävähennystä. (Kiviranta & Kiviranta 2022, 5. luku Metsävähennys; Niskakangas & Knuutinen 2022, Metsävähennys; Metsävähennys 2022, luku 3.)

Vähennys koskee vain sellaisia metsätiloja, jotka voidaan luokitella maataloiksi, eli loma-asuntojen tai asuintalojen tonteilla omistettavasta metsästä vähennystä ei voida tehdä. Maatilalla tarkoitetaan Maatilatalouden tuloverolaissa (L 543/1967) maa- ja metsätaloutta harjoittavaa itsenäistä taloudellista yksikköä. Alle kahden hehtaarin suuruista kokonaisuutta ei ole pidetty metsävähennykseen oikeuttavana maatilana. (Kiviranta & Kiviranta 2022, 5. luku Metsävähennys; Niskakangas & Knuutinen 2022, Metsävähennys.)

Metsänomistajalla on metsänomistusaikanaan oikeus vähentää 60 % metsänhankkimisesta aiheutuneista menoista. Ensimmäisen vähennyksen saa tehdä sinä verovuonna, jona metsä on hankittu. Vainajan metsävähennysoikeus siirtyy kuolinpesälle metsäomaisuuden mukana, koska kyse ei ole omaisuuden luovutuksesta, vaan jatkuvuusperiaatteen mukaisesti käsiteltävästä omaisuuden siirtymisestä. (Kiviranta & Kiviranta 2022, luku 5; Metsävähennys 2022, luku 4.3.1.)

Metsävähennyksen peruste muodostuu kaikista verovuoden lopussa omistettujen metsien yhteenlasketuista hankintamenoista. Vähennys ei ole kiinteistökohtainen, vaan vähennyksen voi tehdä minkä vain omistamansa metsän pääomatuloista. Metsävähennyksen vähimmäismäärä verovuoden aikana on 1500 €. Metsänomistajan on pystyttävä todistamaan myyneensä verovuonna puutavaraa metsävähennykseen alueelta, jonka perusteella metsävähennysoikeus on syntynyt. (Niskakangas & Knuutinen 2022, Metsävähennys.)

Metsän hankintamenoon sisältyvät varainsiirtovero, lainhuudatus, lohkomiskulut sekä luovutuksensaajalle metsänhankinnasta aiheutuneet muut välittömät kustannukset. Nämä kustannukset kuuluvat metsän hankintamenoon kassaperusteisesti, eli sen vuoden verotuksessa, kun ne on maksettu. Myös puustotilikorvaus, eli korvaus halkomistoimituksessa saadusta arvokkaimmasta metsäkiinteistöstä muille kuolinpesän osakkaille, saadaan lisätä metsävähennyksen perusteseen. (Kiviranta & Kiviranta 2022, luku 5; Metsävähennys 2022, luku 3)

Kuolinpesää verotetaan vainajan kuolinvuodelta siten, kuin hän vielä eläisi, eli mikäli vainajalla oli puoliso, toimitetaan metsätalouden verotus vielä kuolinvuodelta yhteisenä ja metsävähennyskin on tällöin puolisoitten yhteinen. Seuraavan vuoden verotuksessa kuolinpesän ja lesken verotus toimitetaan erillisinä. Puolisoiden yhdessä omistamista metsistä syntyy lesken ja kuolinpesän verotusyhtymä tai mahdollisesti useampia. Puolisoiden yhteinen käyttämätön metsävähennysoikeus jakautuu kuolinvuoden jälkeen toimitettavassa verotuksessa niissä suhteissa, joissa metsävähennysoikeutta on kiinteistöistä syntynyt. (Metsävähennys 2022, luku 4.3.1.)

Metsävähennysoikeuden käytettävissä oleva määrä lasketaan verovuoden metsävähennykseen oikeuttavien metsien vähennyspohjasta vähentämällä siitä jo käytetty metsävähennys. Mahdollisiin luovutusvoittoihin lisätty metsävähennyksen määrä vähennetään jo käytetystä metsävähennyksestä. Toisin sanoen metsävähennysoikeuden käytettävissä oleva määrä = metsävähennyspohja – aikaisemmin käytetty metsävähennysoikeus + luovutusvoittoihin lisätty metsävähennys. (Metsävähennys 2022, luku 5.)



## **Menovaraus**

Kuolinpesä on oikeutettu tekemään menovarauksen metsätalouden pääomatulosta. Menovaruksella tarkoitetaan sitä, että verovuoden tulosta saadaan vähentää osa kattamaan metsätalouden pääomatulon hankkimisesta seuraavina vuosina aiheutuvia kustannuksia. Tällä on pyritty huomioimaan metsätalouden erityispiirrettä tulonhankkimistoiminnassa, eli tulojen epätasaista kertymistä. Menoja metsätaloudessa on tasaisesti yleensä vuosittain, mutta tuloja saattaa kertyä vain 5–10 vuoden välein tai jopa pidemmällä aikavälillä. (Varaukset metsätalouden pääomatuloista 2019; Kiviranta & Kiviranta 2022, luku 5.)

Menovaraus tehdään metsätalouden pääomatulosta, josta on vähennetty hankintatyön arvon osuus sekä metsävähennys. Vähennyksen suuruus on enintään 15 % metsävähennyksen ja hankintatyön arvon vähentämisen jälkeen jäävästä summasta. Vähennys on käytettävä 4 vuodessa, mihin poikkeuksena Oulun ja Lapin lääneissä menovarauksen käyttämiseen aikaa on 6 vuotta. Menovarauksen tulouttamisen eli käyttämisen voi tehdä joko vuosittain muistiinpanoissa kattamalla sillä menoja, eli epäsuorasti tulouttamalla. Mikäli menovaraus jää käyttämättä, on se merkittävä veroilmoitukselle pääomatuloksi eli tuloutettava sen viimeisenä käyttövuonna, eli suorana tuloutuksena. (Varaukset metsätalouden pääomatuloista 2019; Kiviranta 2020, 63.)

## **Tuhovaraus**

Kuolinpesällä on oikeus myös tuhovarauksen tekemiseen. Tuhovarauksen voi tehdä vakuutus- tai vahingonkorvauksista, joita kuolinpesä on saanut metsätuhon perusteella pääomatuloina. Korvauksesta arvioidaan varaukseksi se summa, joka tullaan tarvitsemaan metsän uudistamiseksi. Summa voi olla enintään uudistamismenojen suuruinen. Tuhovaraus tulee tulouttaa samoissa aikarajoissa kuin menovarauskin joko epäsuorana tai suorana tuloutuksena. (Varaukset metsätalouden pääomatuloista 2019; Kiviranta 2020, 63.)

### **3.4 Muut vähennyskelpoiset menot**

Metsätalouden pääomatulosta kuolinpesä saa metsävähennyksen ja meno- ja tuhovarauksen tekemisen jälkeen vähentää vuosimenot. Vuosimenoja ovat verovuoden metsätalouden hallintoon ja puun kasvattamiseen liittyvät menot. Vuosimenoina käsitellään alle 3 vuoden todennäköisesti

tuloa tuottavan hyödykkeen hankkimismenot. Vähennyksen perusteeksi vaaditaan muistiinpanoihin tosite tai muu selvitys. (2C Metsätalouden veroilmoitus, täyttöohje 2021, 2022.; Kiviranta 202, 64.)

Vähennyskelpoisia menoja ovat palkat sivukuluineen. Verovelvollinen saa vähentää myös työntekijöiden ja heidän perheenjäsentensä eläkkeet ja työsuhteeseen perustuvat avustukset. Työntekijöiden ja heidän omaistensa eläkevakuutus-, työttömyysvakuutus-, ryhmähenkivakuutus-, sairauskorvaus- ja työttömyyskorvausmaksut ovat vähennyskelpoisia. Myös muut mahdolliset työntekijän oikeuksien järjestämiseen liittyvät maksut ja vakuutukset saa verotuksessa vähentää. (Kiviranta 2020, 64.)

Metsänomistajan oman työn arvo ei ole vähennyskelpoinen. Myöskään puolison tai verovuonna 14 vuotta täyttäneen tai tätä nuoremman oman lapsen palkat ja sivukulut eivät ole vähennyskelpoisia. Kuolinpesässä siis osakkaiden puolisoitten tai osakkaan edellä mainitun ikäisen lapsen palkkausmenot eivät ole vähennyskelpoisia. Muille perheenjäsenille metsätaloudessa työskentelystä maksetut palkat ovat vähennyskelpoisia. Vähennyskelpoisuuden kriteerinä on, etteivät palkat saa ylittää ulkopuoliselle samasta työstä maksettavaa palkkaa. Metsätaloutta harjoittavan verovelvollisen ja hänen perheenjäsentensä pakollisen eläkevakuutuksen maksut sekä maatalousyrittäjien tapaturmavakuutuslain mukaiset maksut ja maatalousyrittäjien eläkevakuutuslain mukaiset ryhmähenkivakuutusmaksut ovat vähennyskelpoisia. (Kiviranta 2020, 64.)

Muita vähennyskelpoisia menoja ovat muun muassa seuraavat tai seuraavista johtuneet erät:

- kulotus, uudistusalojen valmistaminen, metsänviljely, taimikonhoito, pystypuiden karsinta, lannoitus
- metsäteiden rakentaminen ja kunnossapito
- metsän ojitus
- metsätalouteen käytettävien koneiden ja kaluston hankinta
- kone- ja taikosuojat
- metsänhoitomaksut, metsävakuutusmaksut, metsänsuojelumenot, metsänhoitoyhdistyksen ja metsäkeskuksen toimitusmenot

- metsätaloussuunnittelu ja -neuvonta ja metsätalouden tutkimus- ja kehittämistyön menot
- työhuonevähennys; työhuonevähennyksen perusteena voidaan käyttää Verohallinnon ohjeen mukaista palkansaajan satunnaisten sivutulujen työhuonevähennystä, ellei selvitystä kuluista ole, mutta menoja voidaan katsoa syntyneen
- Suomen Metsäsäätiölle maksettu avustus
- metsätaloudesta johtuneet korot
- työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut
- metsänhoitoyhdistyksen ja metsäreviirin jäsenmaksu
- metsätalouden rakennusten kiinteistövero
- metsätalouden matkakulut, omat päivärahat, posti-, puhelin- ja internetkulut sekä muut mahdolliset atk-kulut. (Kiviranta 2020, 64.)

### **Matkakulut**

Metsätalouden matkakulut ovat vähennyskelpoisia menoja. Matkakulut on selvitettävä muistiinpanoissa. Omaa autoa käyttäessä on suositeltavaa pitää ajopäiväkirjaa, josta ilmenevät ajon alkamis- ja päättymisaika, kuljettu reitti, matkan tarkoitus ja kilometrimäärä. Vuonna 2021 metsätalouden omalla autolla tehdyistä matkoista sai vähentää Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukaisesti 0,25 €/km. (Metsätalouden veroilmoitus 2C 2021 2022.)

Päivärahavähennyksen lisääntyneiden elantokustannusten perusteella saa tehdä muualle kuin omaan metsään tehdyistä matkoista. Niin sanottuja omia päivärahoja metsänomistaja saa vähentää metsätilan ulkopuolelle suuntautuvilta työmatkoilta, kuten koulutustapahtumaan osallistuttaessa. Mikäli muuta selvitystä asiasta ei verovelvollisella ole, arvioidaan vähennyksen suuruus Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukaisesti samoin kuin se tehtäisiin palkansaajan tilapäisestä työmatkasta. (Metsätalouden matkakustannukset 2018, luku 6.)

Kuolinpesän osakkaalle maksamat metsätalouden matkakustannusten korvaukset ovat vähennyskelpoisia. Osakas voi laskuttaa matkat kuolinpesältä tekemällä matkalaskun, tai kuolinpesä voi vähentää osakkaan laskuttamatta jättämät matkakustannukset metsätalouden pääomatuloista.

Kuolinpesän osakkaalle mahdollisesti maksettavissa matkakuluissa on huomioitava niiden mahdollinen veronalaisuus. (Metsätalouden matkakustannukset 2018, luku 8.)

### 3.5 Poistot

Metsätalouden käyttöön hankittujen hyödykkeiden, joiden taloudellinen käyttöikä on arviolta yli 3 vuotta, hankintamenosta tai menojäännöksestä saadaan tehdä poisto. Jatkuvuusperiaatteen mukaisesti metsätalouden menojäännökset siirtyvät perinnön mukana kuolinpesälle. Kuolinpesä jatkaa poistojen tekemistä niistä menojäännöksistä, jotka olivat vainajan kuollessa poistamatta. (Metsätalouden veroilmoitus 2C 2021 2022; Sukupolvenvaihdos perintötilanteissa 2017, luku 3.7.3.)

Hankintamenon tai menojäännöksen ollessa enintään 600 euroa, saadaan poisto tehdä kerralla. Poistoja saadaan tehdä vuosittain enintään 25 % koneista ja laitteista, 10 % rakennuksista ja 15 % metsäteiden rakentamis- ja perusparannusmenoista sekä metsäojituksesta, metsäojien perkauksesta ja täydennysojituksesta. (Metsätalouden veroilmoitus 2C 2021 2022.)

Hankintahinta luetaan hankintameno arvonlisäverottomana, mikäli verovelvollinen on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. Veroverollinen vähentää arvonlisäveron osuuden arvonlisäverotuksessaan. Hankintahinnan arvonlisäveron osuus luetaan hankintameno, ellei metsätalouden harjoittaja ole arvonlisäverovelvollinen. (Poistoina vähennettävät menot 2021.)

Poistoja voidaan tehdä vain metsätalouden käyttöön tarkoitetuista investoinneista. Auto, traktori, moottorikelkka tai mönkijä ovat vain poikkeustapauksissa metsätalouden kalustoon luetta via koneita ja laitteita. Koneen tulee olla jatkuvasti pääasiallisesti metsätalouden käytössä. Pääasiallisena käyttönä pidetään vähintään 50 prosenttia. (Poistoina vähennettävät menot 2021; Metsätalouden matkakustannukset 2018, luku 4.)

Rakennuksista voidaan tehdä poistoja, mikäli ne ovat pääasiallisesti metsätalouden käytössä. Tällaisia rakennuksia voivat olla esimerkiksi metsätalouden koneiden ja kaluston säilyttämiseen tarkoitettut rakennukset, myytäväksi tarkoitettun polttopuun kuivaamiseen ja varastointiin tarkoitettut rakennukset sekä metsätöissä käytettävät taukosuojat. (Poistoina vähennettävät menot 2021.)

### 3.6 Metsätalouden tappiollinen tulos

Metsätalouden tulos voi useinkin olla tappiollinen johtuen epätasaisesta tulojen kertymisestä. Tappiollinen tulos syntyy, kun metsätalouden pääomatulot ovat pienemmät, kuin vähennyskelpoiset menot. Hankintatyön arvoa, metsävähennystä, menovarausta, yrittäjävähennystä ja metsälahjavähennystä ei vähennetä, jos vähentäminen johtaisi tappiolliseen tulokseen, eli edellä mainittujen perusteella ei voi syntyä metsätalouden tappiollista tulosta. Tappiollinen tulos vähennetään ensisijaisesti verovelvollisen muista pääomatuloista. Mikäli muita pääomatuloja ei ole tai tappiota vielä jää, huomioidaan tappio verovelvollisen ansiotuloista alijäämähyvityksenä. (Metsätalouden tappiollinen tulos 2018.)

Alijäämähyvitys tulee huomiotavaksi, mikäli verotuksessa pääomatulojen määrä alittaa verotuksessa vähennyskelpoiset menot. Alijäämähyvitys muodostuu pääomatulojen ja vähennyskelpoisten menojen erotuksesta. Tämä alijäämähyvitys on verovelvollisella oikeus käyttää ansiotulojen verotuksessa. (Kiviranta & Kiviranta 2022, luku 5).

Verovelvollisen ansiotulon verosta alijäämähyvitys on 30 % alijäämästä ja enintään 1400 euroa. Verosta mahdollisesti vähentämättä jäänyt alijäämä vahvistetaan pääomatulolajin tappioksi. Tappion saa vähentää pääomatuloista seuraavan kymmenen vuoden aikana. (Kiviranta & Kiviranta 2022, luku 5.)

### 3.7 Ilmoittaminen

Verovelvollisen on annettava Veroilmoitus verotusmenettelystä annetun lain (L 1558/1995) perusteella. Kuolinpesille ja luonnollisille henkilöille veroviranomainen toimittaa esitäytetyn veroilmoituksen, jonka tiedot verovelvollisen on tarkistettava ja tarvittaessa korjattuna ilmoitettava. (L 1995/1558.)

Metsätalouden veroilmoitus tehdään lomakkeella 2C. Kuolinpesille ja verotusyhtymille esitäytetty veroilmoitus toimitetaan postitse. Vastaanottajaksi veroviranomainen merkitsee yhden perukirjaan merkityn osakkaan. Veroilmoituksen on oltava perillä Verohallinnossa tiettyyn määräaikaan mennessä. Päivämäärät on eritelty taulukossa 2. Veroilmoitusta ei tarvitse antaa, mikäli ve-

rovuonna metsätaloudesta ei ole saatu tuloja, verovelvollisella ole metsätalouden vähennyskel-  
poisia menoja tai varauksista tai metsävähennyksestä ilmoitettavia seurantatietoja. (Metsätalou-  
den veroilmoitus 2C 2021, 2022.)

Halutessaan kuolinpesä voi valtuuttaa asianhoitajan hoitamaan pesän veroasiat. Tällöin esitäyte-  
tyn veroilmoituksen ja muun mahdollisen veropostin vastaanottajana on tämä valtuutettu asian-  
hoitaja. Asianhoitajaksi voidaan veroviranomaisen osoittamalla lomakkeella valtuuttaa kerta-  
luontoisesti tiettyä asiaa koskien tai toistaiseksi hoitamaan kaikkia veroasioita. Lomakkeen tulee  
olla kaikkien kuolinpesän osakkaiden allekirjoittama. Valtakirjan pohja on saatavilla Verohallinnon  
verkkosivuilla. (Valtakirja jakamattoman kuolinpesän veroasioiden hoitamista varten (3630) n.d.)

Veroilmoituksen voi antaa paperilla tai OmaVero-palvelussa sähköisesti. OmaVero-palvelun käyt-  
töä varten tarvitaan Suomi.fi-tunnus. Palvelun käyttö on mahdollista vain sellaiselle kuolinpesälle,  
jolla on Y-tunnus. Suomi.fi-tunnuksien avulla asioimiseen kuolinpesän puolesta tarvitaan valtuu-  
tushakemus, joka tehdään Suomi.fi-palvelussa. (Näin annat Suomi.fi-valtuuden veroasiointiin  
2022.)

Kun valtuutushakemus on hyväksytty, on tunnistauduttava Suomi.fi-palvelussa Valtuudet-palve-  
luun. Siellä on mahdollisuus antaa valtuudet asianhoitoon tai edustamiseen kuolinpesän puolesta  
asioiville henkilöille tai tilitoimistolle. Valtuuden voi antaa myös itselleen, mikäli hoitaa kuolinpe-  
sän asioita. Valtuutettu henkilö tai tilitoimisto voi kirjautua OmaVeroon asioidakseen kuolinpesän  
nimissä. (Näin annat Suomi.fi-valtuuden veroasiointiin 2022.)

Veroilmoitusten määräajat 2022. Taulukko 2. (Sähköisen ilmoittamisen aikataulut vuodelle 2022  
2021; Kiinteistövero – tarkista verotuspäätös ja maksa vero 2022.)

Lomake	Määräpäivä
Metsätalouden veroilmoitus 2C	28.2.2022
Metsätalouden veroilmoitus 2C, mikäli harjoi- tetaan myös maataloutta tai elinkeinotoimin- taa	1.4.2022
Arvonlisäveroilmoitus (arvonlisäverovelvolli- set metsätaloutta harjoittavat kuolinpesät)	28.2.2022

Kiinteistövero	Tarkista palautuspäivä kiinteistöverolomakkeestasi.
----------------	---

### 3.8 Kirjanpitovelvollisuus

Metsätaloutta harjoittava kuolinpesä ei ole Kirjanpitolain (L 1336/1997) nojalla kirjanpitovelvollinen. Kirjanpitovelvollisuus koskee kuolinpesääkin, mikäli kuolinpesä harjoittaa liike- tai ammatti-toimintaa. (L 1336/1997.)

Metsätaloutta harjoittavalla kuolinpesällä on kuitenkin muistiinpanovelvollisuus. Muistiinpanoista on pystyttävä selvittämään eriteltyinä tulot ja menot. Arvonlisäverovelvollinen kuolinpesä kirjaa tulot ja menot ilman arvonlisäveroa, ja kuolinpesä, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen, kirjaa muistiinpanoihinsa tulot ja menot arvonlisäverollisin summin. Muistiinpanoissa tulee eritellä myös arvonlisäveron perusteet ja määrä. Lisäksi on eriteltävä saadut tuet. (Muistiinpanot – metsänomistaja 2017.)

Muistiinpanojen perusteena olevat kuitit ja tositteet on päivättävä ja numeroitava sekä säilytettävä 6 vuotta verovuoden päättymisestä. Muistiinpanot tehdään kuittien ja tositteiden perusteella aikajärjestyksessä. Tulot ja menot kirjataan sen mukaisesti, kuin ne on saatu tai maksettu. (Muistiinpanot – metsänomistaja 2017.) Muistiinpanojen kirjaamisessa noudatetaan siis samaa jo aikaisemmin mainittua todellisten tulojen ja menojen periaatetta.

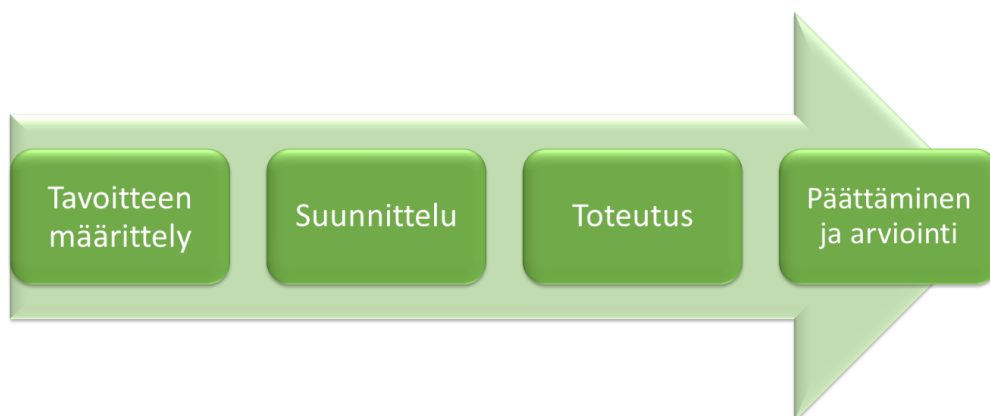
Muistiinpanovelvollisuus velvoittaa verovelvollisen selvittämään puutavaran arvon yksityiskäyttöön, maatalouteen tai elinkeinotoimintaan otetun puutavaran osalta. Maatalouden vuosimenot tulee eritellä muistiinpanoissa. Mahdollinen meno- ja tuhovarauksen tekeminen ja käyttäminen sekä metsävähennyksen peruste ja käyttö on selvitettävä muistiinpanoissa. Poistoina vähennettävistä hyödykkeistä on tehtävä muistiinpanot, joista ilmenevät hankintameno, poisto ja menojäännös. Mahdollisen metsätien rakentamisen osalta verovelvollisen on selvitettävä muistiinpanoissaan tien käytön menon jakautuminen metsätaloudelle ja muulle käytölle. Hankintatyön arvon arvioimisperusteet on selvitettävä muistiinpanoissa maatalakohtaisesti. Metsälahjavähennyksen peruste ja käyttö ja tiedot de minimis -tuista ovat myös muistiinpanovelvollisuuden piirissä. Oman auton käytöstä on suositeltavaa pitää ajopäiväkirjaa. (Muistiinpanot – metsänomistaja 2017.; Metsätalouden veroilmoitus 2C 2021 2022)

#### 4 Tutkimusmenetelmät

Tämä opinnäytetyö toteutettiin toiminnallisena kehittämistyönä, jonka tavoitteena oli koota opas. Oppaan kokoamiseksi haluttiin saada tietoa siitä, millaiset verotukseen liittyvät kysymykset erityisesti askarruttavat kuolinpesän osakkaita. Tähän pyrittiin löytämään vastauksia aikaisemmista tutkimuksista. Kyselytutkimuksen avulla saatava tieto metsätaloutta harjoittavien kuolinpesän osakkaiden kokemista verohaasteista oli harkinnassa opinnäytetyön suunnitelmavaiheessa, mutta aikataulullisesti tämä osoittautui liian haasteelliseksi toteuttaa. Myös toimeksiantajaa työlle haettiin muutamasta veroneuvontaa tarjoavasta tilitoimistosta opinnäytetyön alkuvaiheessa, mutta opinnäytetyön työstäminen jatkui ilman toimeksiantajaa. Opinnäytetyön aiheena ollutta kehittämisprosessia tarkkaillaan seuraavaksi tehtäväkokonaisuuksien ja lineaarisen mallin vaiheiden kautta.

Kehittämisprosessi muodostuu tehtäväkokonaisuuksista. Kehittämisprosessissa omina tehtävinä on erotettavissa perustelu, organisointi, toteutus, arviointi ja tulosten levittäminen. Kehittämisprosessin etenemistä kuvaamaan on olemassa erilaisia malleja, joista lineaarinen malli esittää prosessin yksinkertaisella tavalla. (Toikko & Rantanen 2009, 56, 64.)

Oppaan kehittämisprosessia kuvaavaksi malliksi valittiin lineaarinen malli, koska se on riittävän yksinkertainen vastaamaan ilman toimeksiantajaa tehtävän projektin tarpeisiin. Kuviossa 1 opinnäytetyön kehittämisprosessi on esitetty lineaarisessa muodossa. Lineaarisen kehittämisprosessin vaiheita ovat tavoitteen määrittely, suunnittelu ja toteutus sekä päättäminen ja arviointi. (Toikko & Rantanen 2009, 64.)



Kuvio 1. Kehittämisprosessi lineaarisessa muodossa (mukaihen Toikko & Rantanen 2009, 65).



**Tavoitteen määrittelyssä** rajataan selkeät tavoitteet, joiden mukaisesti koko prosessi rakentuu, ja projektin tavoitteelle voidaan asettaa myös alatavoitteita. Kehittämisprosessin tehtäväkuvauksessa tavoitteen määrittelyä vastaavana tehtävänä on **perustelu**, jossa pyritään tuomaan ilmi, mitä kehitetään ja miksi. Myös prosessin ajankohdan tulisi olla perusteltu, eli prosessin perusteissa tulisi vastata myös kysymyksen siitä, miksi kehittämistyö halutaan aloittaa juuri nyt. Kehittämisen motivaattorina voi olla joko ongelma tai visio, eli halutaan löytää ratkaisu nykytilanteessa olevaan ongelmaan, tai halutaan luoda tulevaisuuden visioista totta. Myös näiden yhdistelmä voi olla lähtökohtana. (Toikko & Rantanen 2009, 56–57, 64.)

**Tavoitteen määrittely** tapahtui opinnäytetyössä aiheanalyysin avulla, jossa määriteltiin työn aihe, sisältö ja alustava aikataulu. Työn merkitys **perustellaan** ensisijaisesti sillä, opinnäytetyössä haluttiin kehittää opiskelijan omaa asiantuntijuutta kuolinpesän metsätalouden verotuksessa. Oppaasta voi olla hyötyä myös opiskelijan lähipiirille, sekä mahdollisesti muille henkilöille, jotka etsivät tietoa aiheeseen liittyen. Kehittämistyön motivaattorina toimi siis opiskelijan oma mielenkiinto aiheeseen lähipiirin syntyneen kuolinpesän myötä. Lähtökohtana oli ongelma, eli lähipiiriin hiljattain syntyneen kuolinpesän veroilmoituksen tekemisessä havaitut haasteet, sekä tulevaisuuden visio, eli halu kehittää omaa osaamista.

**Suunnitteluvaiheeseen** kuuluu riskianalyysin laatiminen sekä projektin osallistujien määrittäminen. Mahdolliset esiselvitykset ja -tutkimukset teknisistä ja taloudellisista edellytyksistä tehdään tässä vaiheessa. Esiselvitysten ja -tutkimusten tavoitteena on myös varmistaa, että projektin lopputulos olisi tukemassa organisaation tavoitteita. Suunnitteluvaiheen tuloksena tulisi olla suunnitelma prosessin aikataulusta, osallistujista, budjetista ja vastuista, sekä työsuunnitelma, riski- ja resurssianalyysi ja viestintä- ja dokumentointisuunnitelma. (Toikko & Rantanen 2009, 65.)

Opinnäytetyösuunnitelman laatiminen oli **suunnittelun** kulmakivi. Kehittämisprosessille luotiin aikataulu sekä ajoitetut työvaiheet. Riskianalyysia ei tehty, koska arvioidut riskit liittyvät vain opiskelijan omaan oppimiseen ja aikatauluttamiseen, eivätkä näin vaarantaneet muita tahoja.

Lineaarisen prosessikuvauksen suunnitteluvaihe kytkeytyy tehtäväkuvauksen organisointivaiheeseen, joskin lähestymiskulma on hieman erilainen. Suunnitteluvaihe lähestyy aihetta enemmän projektin toimeenpanijoiden ja toteuttajien, kuin organisaation näkökulmasta. Tämä sopii opinnäytetyön aiheeseen ja toteutustapaan hyvin, koska toimeksiantavaa organisaatiota ei ole.

Kehittämisen prosessin tehtäväkuvauksessa suunnitteluvaihetta vastaavana tehtävänä on **organisointi**. Jotta toimintaa voitaisiin kehittää, tulee tekemistä pystyä organisoimaan, eli tuodaan ilmi se, kenen vastuulla projektin vaiheet ja tehtävät ovat ja mitä resursseja tarvitaan tai on käytettävissä. Toiminnan organisointi vaatii tavoitteiden hyväksynnän rahoittajalta tai organisaation johdolta. Toisaalta toisinaan voidaan kehittää myös yksittäisen työntekijän omaa työtä, jolloin laaja hyväksyttäminen ja kehittämistoiminnan virallistaminen ei ole välttämättä tarpeellista. Organisoimisessa suunnitellaan ja valmistellaan käytännön toteutusta, ja aikaisemmin perusteltu tavoite voidaan jakaa alatavoitteisiin. (Toikko & Rantanen 2009, 56–57.)

Opinnäytetyö tehtiin ilman toimeksiantajaa, joten kehittämistoiminnan osallistujina ovat opiskelija ja opiskelijan opinnäytetyön ohjausta suorittavat henkilöt. **Organisointi** tehtiin opinnäytetyösuunnitelman avulla, ja hyväksyminen tapahtui opinnäytetyön ohjaajan toimesta. Tätä voisi verrata edellä mainittuun yksittäisen työntekijän oman työn kehittämiseen, joka ei vaadi välttämättä laajaa hyväksyttämistä. Työn tavoite eli oppaan luominen jaettiin osiin asettamalla alatavoitteiksi teoreettisen tiedon keruu, oppaaseen sisällytettävien aiheiden valinta eli oppaan rungon luominen, oppaan kirjoittaminen ja lopuksi oppaan viimeistely eli kuvien ja aseteluiden viimeistely.

Kun prosessi on perusteltu ja organisoitu, siirrytään tehtäväkokonaisuuksissa varsinaiseen kehittämistoimintaan. **Toteutusvaiheessa** pyritään löytämään ratkaisuja siihen, miten asetettuihin tavoitteisiin päästään. Toteutusvaiheessa ideoidaan, priorisoidaan, kokeillaan ja mallinnetaan. Kehittäminen on pitkälti tekemistä, mutta se vaatii myös tekemisen seuranta ja analysointia. (Toikko & Rantanen 2009, 56–58.)

**Toteutusvaiheessa** on tyypillistä, että projektin toteutus ei vastaa kaikilta osin suunniteltua, jolloin suunnitelmaa voidaan joutua muuttamaan. Toteutusvaiheessa valmistetaan suunnitelman mukaisesti se malli, tuote tai prosessi, johon koko kehitysprosessi tähtää. (Toikko & Rantanen 2009, 65.)

**Teoreettisen tiedon keruu** oli ensimmäisenä alatavoitteena. Tavoitteeseen pyrittiin pääsemään etsimällä tietoa erilaisista oppilaitoksen tarjoamista tietokannoista, kuten verkkokirjastosta ja lehtiartikkeleita sisältävistä tietokannoista. Lisäksi tiedon keruussa hyödynnetään runsaasti Verohallinnon antamia ohjeita, Suomen lakia sekä metsänomistajien tukena toimivien organisaatioiden artikkeleita. Hakusanoina tiedon etsinnässä käytettiin aluksi laajempia käsitteitä, kuten metsätalouden verotus, kuolinpesä, kuolinpesän verotus, veroilmoitus sekä pääomatulojen verotus. Myöhemmin siirryttiin tarkempaan ja yksityiskohtaisempaan tiedonhakuun yksittäisten teosten ja aineistojen sisällä.

**Oppaaseen sisällytettävät aiheet** valittiin veroilmoituslomakkeen pohjalta. Lisäksi haluttiin käsitellä kuolinpesän osakkaiden vastuita verotukseen liittyen, sekä mahdollisuuksia asioiden hoitamiseen esimerkiksi valtuutuksen kautta. Arvonlisäverotus on huomionarvoinen asia, mikäli kuolinpesä on arvonlisäverovelvollinen, joten myös arvonlisäverotusta haluttiin käsitellä oppaassa. Valinnoissa käytettiin pohjana myös opinnäytetyötä, jossa oli tutkittu, millaisissa asioissa verovelvolliset kokevat haasteita.

Anniina Järvenpään keväällä 2022 valmistuneen opinnäytetyön tuloksissa on tutkittu henkilöasiakkaiden kokemia haasteita veroilmoitukseen liittyen Verohallinnon työntekijöiden näkökulmasta. Tutkimuksessa on esitetty myös kuolinpesien verotukseen liittyvää aineistoa. Opinnäytetyö on tehty toimeksiantona Verohallinnolle, ja tutkimuksessa on tehty kyselyä Verohallinnon asiakaspalvelijoille heidän työstään. Kysymyksessä 7 asiakaspalvelijoilta on kysytty, mikä kuolinpesien verotuksessa nousee useimmin esiin. (Järvenpää 2022, 1, 52.)

Tutkimuskysymykset ja vastausvaihtoehdot on koottu Verohallinnon asiakaspalvelijoita haastatteleamalla, ja näistä haastatteluista on koottu monivalintakysymykset. Kaikki kyselyyn valitut osat alueet ovat siis nousseet esiin näissä haastatteluissa. Eniten asiakaspalvelijoiden mukaan esiin nousevat kysymykset siitä, miksi kuolinpesälle tulee esitetyt veroilmoitus tai verotuspäätös. Seuraavaksi useimmin kuolinpesien verotuksessa nousee esiin luovutusvoiton ja tappion ilmoittaminen. Myös kuolinpesän päättäminen, kuolinpesän vastuut, valtuutuksen hakeminen ja veroilmoituksen tekeminen olivat nousseet esiin asiakaspalvelijoiden haastatteluissa. (Järvenpää 2022, 52.)

Lähteiden luotettavuutta pyrittiin arvioimaan ja varmistamaan käyttämällä lähteitä, joissa on viitattu lakiin tai viranomaisen eli Verohallinnon ohjeeseen. Lähteitä käytettiin useampia rinnakkain, millä pyrittiin varmistamaan, että tieto on luotettavaa ja oikeaa. Kirjallisuudesta valittiin enimmäkseen sellaisia lähteitä, joita päivitetään säännöllisesti, jotta varmistuttaisiin siitä, että tieto on ajantasaista.

Verohallinnon asiakaspalvelijoiden kokemuksia kuolinpesissä esiintyneistä verotuksen haasteista saatiin AMK-tasoisesta opinnäytetyöstä. Tämä lähde valittiin, koska se työ oli valmistunut keväällä 2022, eli tieto oli mahdollisimman ajantasaista. Muita tutkimustuloksia aiheesta oli vaikea löytää, minkä vuoksi jo aikaisemmin mainittu kyselytutkimusmuotoinen tiedonhankkiminen olisi ollut järkevää, ja se olisi mahdollisesti tukenut aikaisemmin julkaistussa opinnäytetyössä saatuja tuloksia. Tulosten arvioitiin kuitenkin olevan riittävän luotettavia tukemaan verotusoppaaseen sisällytettävien aiheiden valintaa.

Kehittämisprosessiin kuuluu osana myös kehittämistyön **arviointi**, eli sen analysoiminen, onko kehittäminen saavuttanut tarkoituksensa ja tavoitteensa. Sisäisessä arvioinnissa arvioija analysoi ja arvioi omaa toimintaansa, ja ulkoisessa arvioinnissa kehittämistoimintaa arvioidaan ulkoisesta näkökulmasta. (Toikko & Rantanen 2009, 56, 61–62.)

Tekemistä **analysoitiin** ja seurattiin oppilaitoksen opinnäytetyön työstämispajoissa, sekä henkilökohtaisesti oman opinnäytetyön ohjaajan kanssa. Sisäistä arviointia toteutti opiskelija, ja ulkoista arviointia opinnäytetyön ohjaaja sekä muu opiskelijaryhmä opinnäytetyön työstämispajoissa.

Lopuksi kehittämistyön tuloksia pyritään tehtäväkuvauksen mukaisesti **levittämään** ja ylläpitämään esimerkiksi työyhteisön sisällä. (Toikko & Rantanen 2009, 56, 62–63). Opinnäytetyön tuotoksena syntyvän oppaan levittäminen ei ole suuressa osassa tässä työssä, koska työllä ei ole toimeksiantajaa. Levittäminen tapahtuu lähinnä opinnäytetyön esittämistilaisuudessa opinnäytetyön arvioijille ja mahdolliselle muulle yleisölle. Lisäksi opinnäytetyö julkaistaan Theseuksessa.

Lineaarisen prosessikuvauksen mukaan **päättämis- ja arviointivaiheessa** tehdään loppuraportti, puretaan projektiorganisaatio sekä esitetään mahdolliset jatkoideat. Mahdolliset jatkoideat voidaan projektoida omiksi projekteikseen, jotta alkuperäinen projekti saadaan päätettyä suunnitellusti. (Toikko & Rantanen 2009, 65.)

## 5 Pohdinta

Opinnäytetyön tavoitteena oli koota vero-opas metsätaloutta harjoittavan kuolinpesän osakkaalle. Tavoitteena oli myös kasvattaa opiskelijan omaa tietämystä metsätalouden verotuksesta. Opas koottiin metsätalouden veroilmoituksen täyttämisen näkökulmasta. Lisäksi siihen pyrittiin sisällyttämään myös muita metsätaloutta harjoittavaa kuolinpesää koskevia asioita. Oppaassa nostettiin esille lesken hallintaoikeuden vaikutukset pääomatulojen verotukseen, arvonlisäverotukseen ja kiinteistöverotukseen. Lisäksi käsiteltiin muistiinpanovelvollisuutta, valtuutuksen tekemistä sekä sivuttiin verosuunnittelun näkökulmia.

Vero-oppaassa onnistuttiin käsittelemään kattavasti metsätalouden verotuksen piirteet sekä kohdennetusti kuolinpesän verotuksen erityispiirteitä ja huomioitavia seikkoja. Opas haluttiin tehdä juuri kuolinpesää varten, koska monissa lähteissä kuolinpesän verotuskysymyksiä käsitellään osana muuta kokonaisuutta. Aiheen valinta ja rajaus oli onnistunut, koska tiedonhankinnassa tuli esiin, ettei aina ole mainintaa, tai asiayhteydestä ei vaivattomasti selviä, voiko ohjetta soveltaa myös kuolinpesissä. Tämän vuoksi kuolinpesälle suunnattu verotusopas on tarpeellinen.

Opinnäytetyön tekemisessä kehitettävää olisi ollut aikataulun ja tavoitteiden täsmällisemmässä ja tiukemmassakin suunnittelussa, mikä olisi voinut tehdä työskentelystä tehokkaampaa. Kyselytutkimuksen muodossa tapahtuva tiedonhankinta oppaan kohderyhmältä eli kuolinpesän osakkailla olisi voinut helpottaa ja täsmentää oppaan tekemistä ja siihen sisällytettäviä asioita. Tämä olisi pitänyt huomioida riittävän aikaisessa vaiheessa, jotta aikataulullisesti se olisi ollut toteutettavissa.

Oppaan kokoaminen aloitettiin vasta, kun teoriatietoa oli kerätty ja kirjoitettu pääpiirteittäin kaikista käsitellyistä osa-alueista. Tämä auttoi oppaan tekemisessä huomattavasti, ja mahdollisti keskittymisen syvällisempään ja yksityiskohtaisempaan tiedonhakemiseen, soveltamiseen, oivaltamiseen ja ajatusten kypsymiseen. Oma ajattelu ja pohdinta saivat tilaa kasvaa opasta koottaessa, mikä edesauttoi täyttämään tavoitteen oman asiantuntijuuden kasvattamisesta. Tässä siis onnistuttiin.

Haasteena työssä oli saada käytännönläheinen näkökulma vero-oppaaseen, koska työlle ei ollut toimeksiantajaa, jolta käytännönläheistä näkökulmaa ja tietoa olisi saatu. Työ haastoi opiskelijaa myös tiedonhaussa. Kuolinpesän syntymistä ja perhevarallisuus oikeutta piti tuki laajemmin,

jotta verotuksen kokonaisuuden pystyi ymmärtämään. Esimerkiksi verovelvollisuuden määräytyminen eri tilanteissa vaati perehtymistä perintöoikeuteen ja muun muassa Avioliittolakiin.

Jatkotutkimuksena aiheeseen liittyen olisi mahdollista tutkia, milloin kannattaa purkaa kuolinpesä, sekä kuinka kuolinpesä kannattaa jakaa, jotta se olisi verovelvolliselle verotuksen kannalta edullisinta.

## Lähteet

Aarnio, A., Kangas, U., Puronen, P. & Rabinä, T. (2016). PERUNKIRJOITUS JA PERINNÖN VEROSEURAAMUKSET. KAMK-Finna/Alma Talent Verkkokirjahylly.

Arvonlisäverotus. (N.d.) Metsäkeskus. Saatavilla 5.8.2022 <https://www.metsakeskus.fi/fi/met-san-kaytto-ja-omistus/metsaverotus/arvonlisaverotus>

Hankintakauppa. (N.d) UPM Metsä. Saatavilla 1.6.2022 <https://www.upmmetsa.fi/tietoa-ja-ta-pahumia/tietoartikkelit/hankintakauppa/>

Hankintatyö. (2022) Verohallinto. Saatavilla 31.5.2022 [https://www.vero.fi/henkiloasiak-kaat/omaisuus/metsa/puun\\_myynti/hankintatyo/](https://www.vero.fi/henkiloasiak-kaat/omaisuus/metsa/puun_myynti/hankintatyo/)

Järvenpää, A. (2022). Veroilmoituksen haasteet henkilöverotuksessa Verohallinnon näkökulmasta. AMK-opinnäytetyö. Seinäjoen ammattikorkeakoulu. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2021052110179>

Kangas, U. (2018). Perhevarallisuusosoikeus. KAMK-Finna/Alma Talent Verkkokirjahylly.

Kiinteistövero – tarkista verotuspäätös ja maksa vero. (2022). Verohallinto. Saatavilla 18.11.2022 <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/asuminen/kiinteistovero/>

Kiviranta, E. (2020). Metsäverotus. Sauvo: Kiviranta Kustannus Oy.

Kiviranta, E. & Kiviranta, T. (2022). Maatilaverotus. KAMK-Finna/Alma Talent Verkkokirjahylly.

Kuolinpesien luovutusvoitot ja -tappiot verotuksessa. (2019). Verohallinto. Saatavilla 1.11.2022 <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48076/kuolinpesien-luovutusvoitot-ja--tappiot-verotuksessa2/#2.1-luovutus-ennen-kuolinpes%C3%A4n-jakamista>

Kuolinpesä. (N.d.) Tilastokeskus. Saatavilla 31.5.2022 <https://www.stat.fi/meta/kas/kuolin-pesa.html>

Kuolinpesän hallinnointi. (2021) Suomi.fi. Saatavilla 31.5.2022 <https://www.suomi.fi/kansalaiselle/parisuhde-ja-perhe/laheisen-kuolema/opas/perunkirjoitus-ja-perinto/kuolinpesan-hallinnointi>

Kuolinpesä maksaa veroa tuloista. (2017). Verohallinto. Saatavilla 7.8.2022 [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/perinto/kuolinpesan\\_verotu/](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/perinto/kuolinpesan_verotu/)

Käteiskauppa. (N.d.) UPM Metsä. Saatavilla 1.6.2022 <https://www.upmmetsa.fi/tietoa-ja-tapah-tumia/tietoartikkelit/kateiskauppa/>

L 1993/1501. Arvonlisäverolaki. 30.12.1993/1501. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

L 234/1929. Avioliittolaki. 13.6.1929/234. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1929/19290234>

L 1336/2016. Kirjanpitolaki. 30.12.1997. <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>

L 768/2016. Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä. 9.9.2016/768. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2016/20160768>

L 1558/1995. Laki verotusmenettelystä. 18.12.1995/1558. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558>

L 1992/1535. Tuloverolaki. 30.12.1992/1535. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921535>

L 40/1965. Perintökaari. 5.2.1965/40. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1965/19650040>

Malinen, K. (2021). Metsätalouden veroilmoitus 2021. Metsänomistaja, voit suunnitella verotustasi veroilmoituksella. Veronmaksajat. Saatavilla 3.11.2022 <https://www.veronmaksajat.fi/Veroilmoitus/metsatalouden-veroilmoitus-2021/#6464cfca>

Metsästä saadut muut tulot. (2022) Verohallinto. Saatavilla 13.8.2022 [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsasta\\_saadut\\_muut\\_tulot/](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsasta_saadut_muut_tulot/)

Metsätalouden luovutusvoitot. (2022). Verohallinto. Saatavilla 1.11.2022 [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsasta\\_saadut\\_muut\\_tulot/metsatalouden\\_luovutusvoito/](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsasta_saadut_muut_tulot/metsatalouden_luovutusvoito/)

Metsätalouden matkakustannukset. (2018). Verohallinto. Saatavilla 20.10.2022 <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48542/metsatalouden-matkakustannukset/>

Metsätalouden veroilmoitus 2C. (2022). Verohallinto. Saatavilla 5.10.2022 <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsatalouden-veroilmoitus/>

2C Metsätalouden veroilmoitus, täyttöohje 2021. (2022). Verohallinto. Saatavilla 18.11.2022 <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/2c-mets%C3%A4talouden-veroilmoitus-yksityiskohtainen-t%C3%A4ytt%C3%B6ohje/>

Metsäyhtymä. (2022). Verohallinto. Saatavilla 8.9.2022 <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsayhtyma/>

Metsävähennys. (2022). Verohallinto. Saatavilla 30.9.2022 <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49167/mets%C3%A4v%C3%A4hennys3/>

Muistiinpanot -metsänomistaja. (2017). Verohallinto. Saatavilla 13.9.2022 <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsatalouden-veroilmoitus/muistiinpanot/>



Niskakangas, H. & Knuutinen, R. (2022). Henkilöverotus. KAMK-Finna/Alma Talent Verkkokirjasto.  
helly.

Näin annat Suomi.fi-valtuuden veroasiointiin. (2022). Verohallinto. Saatavilla 5.10.2022

<https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/asioi-verkossa/valtuuttaminen/>

Näin kiinteistövero lasketaan. (2017). Verohallinto. Saatavilla 11.11.2022

<https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/asuminen/kiinteistovero/nain-vero-muodostuu/>

Sähköisen ilmoittamisen aikataulut vuodelle 2022. (2021). Verohallinto. Saatavilla 18.11.2022

<https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/kehittaja/aikataulu-2022/>

Toikko, T. & Rantanen, T. (2009). Tutkimuksellinen kehittämistoiminta: Näkökulmia kehittämiss-  
prosessiin, osallistamiseen ja tiedontuotantoon. Tampere: Tampere University Press.

Veronmaksajan pieni opas. Onko läheisesi kuollut? Talous ja verot haltuun. (2022). Veronmaksajain Keskusliitto. Saatavilla 13.9.2022 <https://www.veronmaksajat.fi/yleiset/veronmaksajien-opas/#450fb18a>

Perintö – kuka vastaa kiinteistöverosta? (2022). Verohallinto. Saatavilla 11.11.2022

<https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/asuminen/kiinteistovero/omistus-ja-hallinta/perinto/>

Poistoina vähennettävät menot. (2021). Verohallinto. Saatavilla 21.10.2022

[https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/menot/poistoina\\_vahennettavat\\_meno/](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/menot/poistoina_vahennettavat_meno/)

Puun myyntitulot. (2022). Verohallinto. Saatavilla 15.8.2022 [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/puun\\_myynti/](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/puun_myynti/)

Pystykauppa. (N.d.) UPM Metsä, Saatavilla 1.6.2022 [https://www.upmmetsa.fi/tietoa-ja-tapah-  
tunomia/tietoartikkelit/pystykauppa/](https://www.upmmetsa.fi/tietoa-ja-tapah-<br/>tunomia/tietoartikkelit/pystykauppa/)

Sukupolvenvaihdos perintötilanteissa. (2017). Verohallinto. Saatavilla 29.8.2022

[https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/60537/sukupolvenvaihdos-perinto-  
tilanteissa/#3-tuloverotus-kuoleman-ja-perinn%C3%B6n-jaon-v%C3%A4lisen%C3%A4-aikana](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/60537/sukupolvenvaihdos-perinto-<br/>tilanteissa/#3-tuloverotus-kuoleman-ja-perinn%C3%B6n-jaon-v%C3%A4lisen%C3%A4-aikana)

Valtakirja jakamattoman kuolinpesän veroasioiden hoitamista varten (3630). (N.d.) Saatavilla  
30.8.2022 [https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/ku-  
vaus/valtakirja\\_jakamattoman\\_kuolinpesan\\_ver/](https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/ku-<br/>vaus/valtakirja_jakamattoman_kuolinpesan_ver/)

Varaukset metsätalouden pääomatuloista. (2019). Saatavilla 7.6.2022 [https://www.vero.fi/hen-  
kiloasiakkaat/omaisuus/metsa/varaukse/](https://www.vero.fi/hen-<br/>kiloasiakkaat/omaisuus/metsa/varaukse/)

Kansikuvan lähde

Kannen kuva. (N.d). Saatavilla 18.11.2022 Word Kuvapankkikuvat:Kuvat.

# Kuolinpesän metsätalouden verotus – opas osakkaalle



## Johdanto

Tässä oppaassa käydään läpi kuolinpesän metsätalouden verotuksessa huomioitavia asioita. Jotta veroilmoituksen jättäminen sujuisi mahdollisimman mutkattomasti, on asiat pyritty esittämään selkeästi ja käytännönläheisesti. Oppaassa käydään läpi veroilmoituksen täyttäminen. Muina huomioitavina asioina on nostettu esille muun muassa lesken hallintaoikeuden vaikutukset verovelvollisuuteen, verosuunnittelu, muistiinpanovelvollisuus sekä arvonalisäverovelvollisuus.

## Sisällys

Johdanto.....	2
1 Verovelvollisuus.....	4
2 Kuolinpesän metsätalouden verotuksen peruseriaatteet .....	4
3 Tuloveroilmoituksen täyttäminen .....	6
Puun myyntitulot.....	6
Hankintatyön arvo.....	7
Vakuutus- ja hirvivahinkokorvaukset, metsätalouden tuet .....	8
Omasta metsästä otettu puutavara .....	9
Metsävähennys ja varaukset.....	10
Muut pääomatuloiksi luettavat erät .....	13
Vuosimenot .....	14
Metsätalouden poistot.....	16
Toisesta tulonlähteestä siirrettävät menot.....	17
Metsätalouden muistiinpanoihin sisältyvät muun toiminnan menot .....	17
Metsätalouden puhdas pääomatulo .....	18
4 Muuta huomioitavaa .....	19
5 Kuolinpesän ja lesken omaisuuden jakautuminen ja verotus .....	25
Lähteet .....	27

## 6 Verovelvollisuus

Kuolinpesän osakkaat, eli perilliset ja avio-oikeuden nojalla vainajan leski, ovat yhdessä vastuussa kuolinpesän veroilmoituksen antamisesta. Osakkaat ovat yhteisvastuullisesti verovelvollisia. Metsätalouden veroilmoitus annetaan lomakkeella 2C. Lisäksi vuosittain annetaan mahdollinen arvonlisäveroilmoitus ja kiinteistöveroilmoitus.

Metsätalouden veroilmoitusta ei tarvitse antaa, mikäli verovuonna metsätaloudesta ei ole saatu tuloja, eikä verovelvollisella ole metsätalouden vähennyskelpoisia menoja tai varauksista tai metsävähennyksestä ilmoitettavia seurantatietoja. Veroilmoituksen antamisesta on vastuussa kuolinpesän osakas tai se, jolla on pesä hallussaan.

Kuolinpesä antaa veroilmoituksensa usein paperisena. Verohallinto toimittaa verovelvolliselle esitetyt veroilmoituksen, joka on tarkastettava, korjattava ja toimitettava Verohallintoon. Pelkkää metsätaloutta harjoittavan kuolinpesän on toimitettava tulovero- ja arvonlisäveroilmoitukset vuodelta 2022 Verohallinnolle niin, että ne ovat perillä Verohallinnossa 28.2.2023 mennessä. Alla olevassa taulukossa 1 on esitetty Veroilmoitusten jättöpäivät vuodelta 2022. Uudempia tietoja ei ole vielä saatavilla.

Lomake	Määräpäivä
Metsätalouden veroilmoitus 2C	28.2.2022
Metsätalouden veroilmoitus 2C, mikäli harjoitetaan myös maataloutta tai elinkeinotoimintaa.	1.4.2022
Arvonlisäveroilmoitus (arvonlisäverovelvolliset metsätaloutta harjoittavat kuolinpesät)	28.2.2022
Kiinteistöveroilmoitus	Tarkista kiinteistöverolomakkeeltasi.

Taulukko 1. Veroilmoitusten määräajat 2022.

## 7 Kuolinpesän metsätalouden verotuksen perusperiaatteet

- Kuolinpesää verotetaan samojen verosäännösten mukaisesti kuin luonnollista henkilöä.
- Kuolinpesä on erillinen verovelvollinen, eli kuolinpesän menoja tai tappioita ei jaeta osakkaiden verotettavaksi. Osakkaat eivät voi vähentää henkilökohtaisessa verotuksessaan kuolinpesän menoja tai tappioita, eikä kuolinpesä voi vähentää osakkaiden menoja tai tappiota.
- Kuolinpesää verotetaan vainajan kuolinvuodelta kuin vainaja vielä eläisi. Veronalaisia tuloja ovat tällöin sekä vainajan että kuolinpesän tulot.
- Kuolinpesän osakkaat ovat yhteisesti vastuussa kuolinpesän veroista. Verovastuuta ei voi jakaa osakkaille osuutta vastaavasti.
- Kuolinpesän saa pitää jakamattomana rajoittamattoman ajan, ellei kukaan osakkaista vaadi jakoa.
- Kuolinpesä voidaan jakaa osittain. Tällöin kuolinpesää verotetaan vain jakamattoman omaisuuden tuottamasta tulosta.
- Kahden eri henkilön kuolinpesiä verotetaan erikseen omina kuolinpesinä, vaikka kuolinpesien osakkaat olisivat samat ja osakkuussuhteet olisivat yhtä suuret.

## 8 Veroilmoituksen täyttäminen

Veroilmoituksen täyttämistä varten kerää metsätalouteesi liittyvät tositteet ja kuitit ja järjestä ne aikajärjestykseen vanhimmasta uusimpaan. Käytä vain niitä tositteita, joista ilmenee maksu tai maksun vastaanottaminen ilmoitettavan verovuoden eli kalenterivuoden ajalta.

- Jos kuolinpesä on esimerkiksi myynyt joulukuusia joulukuussa 2022, mutta maksu on saatu tilille vasta tammikuussa 2023, ei tätä tilille saatua suoritusta ilmoiteta vuotta 2022 koskevassa veroilmoituksessa, vaan vuoden 2023 veroilmoituksessa.

### Huomioitavaa

- Ilmoita puun myyntitulot ilman arvonlisäveroa.
- Älä vähennä myöskään ennakonpidätyksiä, jotka puun ostaja on eritellyt tositteelle.
- Täytä veroilmoitus aina tositteista selviävien summien perusteella. Älä käytä pankkitilille tulleita summia.

Tarkista, että esitäytetyllä veroilmoituksella verovelvollisen tiedot ovat oikein. Kuolinpesän veroilmoituksella käytetään vainajan henkilötunnusta tai vainajan käytössä ollutta Y-tunnusta.

## 9 Puun myyntitulot

Puun myyntituloa ovat kaikki puun (tukit, pylvää, kuitupuu, halot, pilkkeet, hake, joulukuuset ym.) myynnistä saadut korvaukset. Veroilmoituksella (ks. kuvasta 1 kohdat 1.1.,1.2. ja 1.3) on oma kohta pystykaupoille, hankinta- ja käteiskaupoille sekä poltto- ja joulupuiden myynnille. Laske yhteen tositteiden perusteella puun myyntitulot omiin sarakkeisiinsa veroilmoitukselle eriteltynä.

I Laskelma metsätalouden pääomatulosta						euroa	snt
<b>1 Puun myyntitulot</b>							
1.1 Pystykaupat		1.2 Hankintakaupat		1.3 Poltto- ja joulupuukaupat			
						+	

Kuva 2. Puun myyntitulot.

**Pystykaupasta** saadaan hakkuusopimuksen perusteella puun myyntituloa. Sopimuksella on sovittu puun myynnistä tietyllä alueella tietyin hakkuumenetelmin tehtynä. Ostaja ostaa hakkuuoikeuden, ja korjaa ja kuljettaa puun pois metsästä.



**Hankintakaupoissa** puun myyjä korjaa etukäteen sovittuna ajankohtana sovittun määrän puuta sovittuun paikkaan. Puun myyjä huolehtii metsän hakkuusta ja puun kuljetuksesta.

**Käteiskaupassa** puun myyjä on hakannut ja kuljettanut puuta varastointipaikalleen ilman ennakkosopimusta. Puun ostaja ostaa varastointipaikalta puuta.

## 10 Hankintatyön arvo

Hankintatyö on verovelvollisen omistamassa metsässä verovelvollisen tai hänen puolisonsa tai verovuonna vähintään 14 vuotta täyttäneen perheenjäsenensä suorittamaa puutavaran valmistus- tai kuljetustyötä käteis- tai hankintakauppaa varten. Kuolinpesässä hankintatyötä on siis kuolinpesän osakkaan tai perheenjäsenen tekemä työ.

Hankintatyön arvo verotetaan työtä tehneen ansiotulojen verotuksessa, minkä vuoksi kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi metsänomistaja saa vähentää hankintatyön arvon tuloverotuksessaan. Hankintatyön arvo on 125 kuutiometriin asti kuitenkin verovapaata. Verovapaa hankintatyö on maatilakohtainen. Hankintatyö ilmoitetaan veroilmoituksella työn tekemisvuonna. Kauppojen teon ajankohta ei vaikuta ilmoittamisen ajankohtaan.

Hankintatyötä on metsässä kasvaneen puun kaataminen, karsinta, kuljettaminen, apteeraus, kasaus sekä juurikäävän torjumiseksi tehtävä kantokäsittely. Puutavaran määrä lasketaan kiintokuutiometreittäin. Mikäli puun määrä on mitattu jollain muulla perusteella, se on muutettava kiintokuutiometreiksi Verohallinnon Yhtenäistämisohteessa antamien kertoimien mukaisesti. Hankintatyön arvo perustuu siihen, paljonko paikkakunnalla maksetaan metsäalan työehtosopimusten mukaisesti palkkaa kyseisestä työstä. Ellei muuta arviointiperustetta ole, voidaan hankintatyön arvo laskea käyttämällä Verohallinnon yhtenäistämisohteessa ilmoittamia keskimääräisiä taksoja.

2 Hankintatyön arvo		2.1 Hankintakaupat	2.2 Poltto- ja joulupuukaupat	
				-

Kuva 3. Hankintatyön arvo

## II Tehty hankintatyö

Hankintatyön tekijä	Henkilötunnus	Valmistettu määrä m <sup>3</sup>	Kuljetettu määrä m <sup>3</sup>	Hankintatyön arvo		Hankintatyön veronalainen arvo <sup>1)</sup>	
				euroa	snt	euroa	snt
<b>13 Hankintatyön arvot yhteensä</b>							

Kuva 4. Tehty hankintatyö.

Laske ja erittele hankintatyön arvo veroilmoitukselle henkilökohtaisesti kullekin työntekijälle puutavaralajeittain ja maatilakohtaisesti (ks. Kuva 3, kohta 13.) ja laske lopuksi hankintatyön arvo yhteensä (ks. Kuva 2, kohdat 2.1 ja 2.2.) Hankintatyöksi voi kirjata korkeintaan työtä vastaavaa puun myyntituloa vastaava arvo. Käytännössä siis hankintatyötä ei voida veroilmoituksella ilmoittaa suuremmalla arvolla, kuin hankintatyönä valmistetun tai kuljetetun puun myynnistä on saatu tuloja.

Pidä muistiinpanoissasi kirjaa siitä, kuinka paljon kukin työntekijä on tehnyt hankintatyötä. Alla on esitetty hankintatyön arvon laskeminen, jossa on huomioituna 125 m<sup>3</sup> asti verovapaa hankintatyö.

**Hankintatyön arvon laskeminen**

Ensin lasketaan puutavara-kohtainen kerroin:

Työntekijän valmistama ja/tai kuljettama puutavara m<sup>3</sup> - 125 m<sup>3</sup>

Työntekijän valmistama ja/tai kuljettama puutavara m<sup>3</sup>

Kerro saamallasi luvulla (kertoimella) puutavaran valmistuksen tai kuljetuksen arvo euroissa kuutiometriä kohden.

## 11 Vakuutus- ja hirviahinkokorvaukset, metsätalouden tuet

Kaikki metsätalouden tuet ja avustukset sekä vakuutuskorvaukset tai muut korvaukset ovat veronalaista pääomatuloa. Vakuutusyhtiö pidättää 19 % ennakonpidätystä vakuutuskorvauksista. Veroilmoituksella korvaus tulee ilmoittaa vähentämättömänä, minkä vuoksi on tärkeää ilmoittaa tosittella ilmoitetun korvauksen määrä, koska se ei ole sama, kuin pankkitilille saatava summa.

<b>3 Vakuutus- ja hirviahinkokorvaukset, metsätalouden tuet</b>						
3.1 Vakuutuskorvaukset		3.2 Hirviahinkokorvaukset		3.3 Metsätalouden tuet		
					+	

Kuva 5. Vakuutus- ja hirviahinkokorvaukset.

Ilmoita metsätuhoista saadut vakuutuskorvaukset, hirviahinkojen perusteella maksetut korvaukset ja metsätalouden muut tuet (ks. kuva 4, kohdat 3.1–3.3).

## 12 Omasta metsästä otettu puutavara

Omasta metsästä käyttöön otetun puutavaran arvo ilmoitetaan käyttökohteiden mukaisesti. (ks. Kuva 5, kohdat 4.1–4.3). Muistiinpanoissa on selvitettävä puutavaran käyttö ja arvot. Taulukossa 2 on esitetty Verohallinnon ilmoittamat puun kantoraha-arvot vuoden 2021 verotusta varten. Tarkista kantoraha-arvot vuosittain.

Puutavaralaji	€/m <sup>3</sup>
Mäntytukki	51
Kuusitukki	53
Koivutukki	39
Mäntykuitu	9
Kuusikuitu	9
Koivukuitu	9
Polttohake (rankahake)	1,70 €/ m <sup>3</sup> tai 0,68 /irto-m <sup>3</sup>

Taulukko 2. Omasta metsästä käyttöön otetun puun kantoraha-arvot vuodelta 2021 toimitettavaa verotusta varten.

<b>4 Omasta metsästä otettu puutavara</b>						
4.1 Maataloustoiminnan käyttö		4.2 Elinkeinoiminnan käyttö		4.3 Yksityiskäyttö		
					+	

Kuva 6. Omasta metsästä otettu puutavara.

Ilmoita maataloustoimintaan käytetyn puutavaran arvo kantoraha-arvon mukaan. Maataloustoiminnan tuotantorakennusten rakentamiseen tai korjaamiseen otetun puutavaran arvoa ei tarvitse ilmoittaa, eikä tätä arvoa saa myöskään maatalouden verotuksessa vähentää.

Ilmoita elinkeinotoimintaa varten käyttöön otetun puutavaran arvo käyvän arvon eli hankintakaup-  
pahinnan mukaan. Elinkeinotoiminnan tuotantorakennusten rakentamiseen tai korjaamiseen ote-  
tun puutavaran arvoa ei tarvitse ilmoittaa, eikä tätä arvoa saa myöskään elinkeinotoiminnan vero-  
tuksessa vähentää.

Ilmoita yksityiskäyttöön otetun puutavaran arvo kantoraha-arvon mukaisesti. Yksityiskäytössä ole-  
van asuinrakennuksen lämmittämiseen tarkoitetun omasta metsästä otetun polttopuun tai muun  
tarvepuun arvoa ei tarvitse ilmoittaa. Sen sijaan esimerkiksi yksityiskäyttöön tarkoitetun asuinra-  
kennuksen rakentamiseen tarkoitetun puutavaran arvo tulee ilmoittaa.

### 13 Metsävähennys ja varaukset

Metsävähennys on yksityishenkilöiden ja kuolinpesien metsätalouden pääomatuloista tehtävä vä-  
hennys, jolla huomioidaan verotuksessa metsän hankintameno. Vähennys tehdään ennen muita vä-  
hennyksiä. Vähennyksen tekeminen edellyttää, että verovelvollisen muistiinpanoihin on liitetty pys-  
tykaupasta puun ostajan selvitys ja hankintakaupassa metsänhoitoyhdistyksen tai metsäkeskuksen  
selvitys, jolla osoitetaan, että puun myyntitulo on saatu metsävähennykseen oikeuttavasta met-  
sästä.

Metsävähennysoikeutta on 60 % metsän hankintamenoista. Hankintamenoon luetaan kaikkien ve-  
rovelvollisen verovuoden lopussa omistamien metsien hankintamenot, varainsiirtoverot, lainhuu-  
datus, lohkomiskulut sekä metsänomistajalle metsän hankkimisesta aiheutuneet muut välittömät  
kustannukset. Metsävähennysoikeus syntyy kassaperusteisesti, eli vasta sinä verovuonna, kun ai-  
heutuneet kulut on maksettu.

Vähennys koskee vain sellaisia metsätiloja, jotka voidaan luokitella maatiloiksi, eli loma-asuntojen  
tai asuintalojen tonteilla omistettavasta metsästä vähennystä ei voida tehdä. Maatilaksi katsotaan  
vähintään kahden hehtaarin suuruinen metsäkiinteistö. Vähennysoikeus on vain sellaisesta metsä-  
talouden pääomatulosta, joka on saatu 1.1.1993 tai sen jälkeen vastikkeellisella saannolla hanki-  
tusta metsästä. Vastikkeellisella saannolla tarkoitetaan kauppaa, vaihtoa tai lahjanluonteista kaup-  
paa.

Kuolinpesillä on oikeus tehdä metsävähennys vainajan omistamien metsien jäljellä olevasta metsä-  
vähennysoikeudesta. Metsävähennysoikeus siis siirtyy vainajalta kuolinpesälle metsäomaisuuden

mukana. Kuolinvuonna kuolinpesää verotetaan kuin vainaja vielä eläisi, minkä vuoksi mahdollisen lesken ja vainajan kuolinpesän metsätalouden verotus toimitetaan vielä yhteisenä, eli metsävähennyksin on tällöin yhteinen.

Seuraavilta vuosilta vainajan ja lesken (tai lesken kuoltua hänen kuolinpesänsä) metsävähennysoikeus jakautuu verotuksessa kuolinpesälle ja leskelle (tai lesken kuolinpesälle) sen perusteella, missä suhteissa kummallakin on ollut metsävähennykseen oikeuttavaa metsää.

Metsävähennyksen verovuositainen enimmäismäärä on 60 % metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä saadusta pääomatulosta. Jotta verovelvollinen voi tehdä metsävähennyksen, on metsätalouden veronalaisia pääomatuloja oltava vähintään 2500 euroa, koska metsävähennyksen vähimmäismääräksi verovuodelta on määritetty 1500 euroa. ( $2500 \text{ €} * 0,6 = 1500 \text{ €}$ ).

Metsävähennys ei voi olla suurempi, kuin käytävissä olevan metsävähennyksen määrä, ja enintään se voi olla 60 % metsävähennysoikeuteen oikeuttavasta metsästä saaduista pääomatuloista. Hankintatyön arvoa ei lasketa metsävähennyksen perusteena käytettävien pääomatulojen määrään, vaan hankintatyön arvo on vähennettävä pääomatuloista.

5 Metsävähennys ja varaukset					
5.1 Metsävähennys		5.2 Menovaraus		5.3 Tuhovaraus	

Kuva 7. Metsävähennys ja varaukset

III Metsävähennyksen seuranta (vuonna 1993 ja sen jälkeen vastikkeellisesti hankitut metsät)		
Kaikki metsävähennykseen oikeuttavat metsät yhteensä		
	euroa	snt
14 Metsävähennyspohja <sup>2)</sup> .....		
15 Aikaisemmin käytetty metsävähennys .....		
16 Luovutusvoittoihin lisättyjen metsävähennysten määrä .....		
17 Käytettävissä olevan metsävähennyksen määrä = kohta 14 – (kohta 15 – kohta 16) .....		
18 Metsätalouden veronalainen pääomatulo metsävähennykseen oikeuttavista metsistä verovuonna ....		
19 Verovuoden metsävähennys <sup>3)</sup> .....		
20 Käytetty metsävähennys yhteensä = kohta 15 + kohta 19		

Kuva 8. Metsävähennyksen seuranta.

Merkitse veroilmoitukselle seurantatietoihin (ks. Kuva 7, kohdat 14–20) metsävähennyspohja, aikaisempina vuosina tehty metsävähennys, luovutusvoittoihin lisätty metsävähennys ja käytettävissä

olevan metsävähennyksen määrä. Ilmoita verovuoden metsävähennyksen määrä omassa kohdassaan (ks. Kuva 6). Alla on esitetty metsävähennysoikeuden laskeminen.

Metsävähennysoikeus = metsävähennyspohja – (aikaisempien vuosien metsävähennykset + luovutusvoittoihin lisätyt metsävähennykset)

**Metsävähennyspohja** lasketaan lisäämällä verovuoden lopussa omistettujen metsien hankintamenoja lainhuudatus, varainsiirtovero, lohkomiskulut ja muut mahdolliset metsän ostamisesta aiheutuneet kustannukset. Tästä summasta 60 % on metsävähennyspohja.

**Aikaisempina vuosina käytetyn metsävähennyksen** yhteismäärän löydät edellisen vuoden veroilmoituslomakkeelta kohdasta 20.

Mikäli vainaja tai kuolinpesä on luovuttanut metsäomaisuutta vuoden 2008 jälkeen, ja **luovutusvoittoihin on lisätty käytettyä metsävähennystä**, kirjaa niiden yhteismäärä veroilmoitukselle.

### **Menovaraus**

Menovaraus (kuva 6) on metsätalouden pääomatulosta tehtävä vähennys, jolla osa verovuoden tuloista saadaan vähentää kattamaan tulevien vuosien kustannuksia. Metsätaloudessa tuloja kertyy usein epätasaisesti esimerkiksi 5–10 vuoden välein, mutta menoja on vuosittain. Menovarauksella huomioimaan epätasaisia tulojen kertymistä. Menovaraus täytyy käyttää, eli tulouttaa kirjaamalla se veroilmoituksella metsätalouden tuloksi neljän seuraavan verovuoden aikana. Oulun ja Lapin läänissä varaus on käytettävä kuuden vuoden aikana. Varaus voidaan tulouttaa myös kerralla sen viimeisenä käyttövuonna. Menovarauksen tekeminen ja käyttö on selvitettävä muistiinpanoissa.

Menovarauksen määrä lasketaan vähentämällä metsätalouden pääomatuloista hankintatyön arvo ja metsävähennys. Tästä jäljelle jäävästä pääomatulosta menovarausta saa tehdä enintään 15 %.

### **Tuhovaraus**

Kuolinpesällä on oikeus myös tuhovaraukseen. Tuhovarauksen (kuva 6) voi tehdä vakuutus- tai vahingonkorvauksista, joita kuolinpesä on saanut metsätuhon perusteella pääomatuloina. Korvauksesta arvioidaan varaukseksi se summa, joka tullaan tarvitsemaan metsän uudistamiseksi. Summa voi olla enintään uudistamismenojen suuruinen. Tuhovaraus tulee tulouttaa samoissa aikarajoissa

kuin menovarauksin. Varaus voidaan tulouttaa myös kerralla sen viimeisenä käyttövuonna. Tuhovarauksen tekemiseksi on muistiinpanoissa selvitettävä tuhovarauksen tekeminen ja käyttäminen sekä uudistamismenojen määrä.

Ilmoita tulouttamattomat eli vielä käyttämättä olevat meno- ja tuhovaraukset omiin sarakkeisiinsa niin, että tulouttamaton määrä ilmoitetaan sen verovuoden rivillä, jona varaus on tehty (kuva 8).

#### IV Tulouttamattomat varaukset

Kuutena edellisenä verovuotena tehtyjen varausten määrä verovuoden lopussa					
	21 Menovaraus		22 Tuhovaraus		
	euroa	snt	euroa	snt	
Verovuosi 2016					(Entiset Oulun ja Lapin läänit)
Verovuosi 2017					(Entiset Oulun ja Lapin läänit)
Verovuosi 2018					
Verovuosi 2019					
Verovuosi 2020					
Verovuosi 2021					

Kuva 9. Tulouttamattomat varaukset.

#### 14 Muut pääomatuloiksi luettavat erät

Muina pääomatuloiksi luettavina erinä ilmoitetaan tuloutettavat tuho- ja menovaraukset sekä kaikki muut erät, joita ei ole aikaisemmin veroilmoituksessa vielä huomioitu.

6 Muut pääomatuloiksi luettavat erät				
		6.1 Varausten tuloutus		6.2 Muut
				+

Kuva 10. Muut pääomatuloiksi luettavat erät.

Ilmoita meno- ja tuhovaraukset, jotka tuloutat verovuodelta (kuva 9). Yleensä tuloutetaan se määrä, joka on verovuonna meno- tai tuhovarauksen tarkoitukseen käytetty. Viimeisenä tulouttamisvuonna tuloutetaan jäljellä oleva määrä.

Ilmoita myös muut mahdolliset metsätalouden veronalaisiksi pääomatuloiksi luettavat erät, joita et ole ilmoittanut aikaisemmissa kohdissa. Tällaisia muita mahdollisia eräitä ovat mm. ilmoitettavana

verovuonna saadut maksuhyvitykset ja palautukset aikaisempien verovuosien vähennetyistä menoista.

## 15 Vuosimenot

Vuosimenoina (kuva 10) ilmoitetaan verovuoden metsätalouden hallintoon ja puun kasvattamiseen liittyvät menot. Vuosimenoja ovat sellaiset menot, joiden odotettavissa oleva taloudellinen käyttöikä on alle 3 vuotta. Vuosimenot tulee selvittää muistiinpanoissa.

7 Vuosimenot					
7.1 Palkkausmenot		7.2 Matkakulut		7.3 Muut vuosimenot	
					-

Kuva 11. Vuosimenot

### Palkkamenot

Ilmoita metsätalouteen kohdistuvat palkkamenot sekä palkkojen sivukulut. Metsänomistajan oman työn arvo ei ole vähennyskelpoinen. Palkat sivukuluineen eivät ole vähennyskelpoisia, mikäli palkkaa on maksettu puolisolle tai verovuonna 14 vuotta täyttäneelle tai tätä nuoremmalle omalle lapselle. Kuolinpesässä tällaisia henkilöitä ovat siis osakkaiden puoliset sekä osakkaiden lapset. Muiden perheenjäsenten vähennyskelpoisen palkkamenon vaatimuksena on, ettei se ylitä määrää, joka kyseisestä työstä olisi ulkopuoliselle maksettu.

Verovelvollinen saa vähentää myös työntekijöiden ja heidän perheenjäsentensä eläkkeet ja työsuhteeseen perustuvat avustukset. Työntekijöiden ja heidän omaistensa eläkevakuutus-, työttömyysvakuutus-, ryhmähenkivakuutus-, sairauskorvaus- ja työttömyyskorvausmaksut ovat vähennyskelpoisia. Myös muut mahdolliset työntekijän oikeuksien järjestämiseen liittyvät maksut ja vakuutukset saa verotuksessa vähentää.

### Matkakulut

Ilmoita kohdassa metsätalouden harjoittamiseen kohdistuvat matkakulut sekä mahdollinen niin sanottu päivärahavähennys muualle kuin omaan metsään tehdyistä matkoista. Kuolinpesä saa vähentää osakkaalle matkalaskun perusteella maksetut matkakulut. Vaikka osakas ei laskuttaisikaan matkakuluja, saa kuolinpesä vähentää matkakulut metsätalouden verotuksessaan.



Matkakulut on selvitettävä muistiinpanoissa, ja omalla autolla kuljetuista matkoista Verohallinto suosittelee pitämään ajopäiväkirjaa, josta ilmenevät ajon alkamis- ja päättymisaika, kuljettu reitti, matkan tarkoitus ja kilometrimäärä. Oman auton käyttämisestä johtuneet kulut vähennetään yleensä Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukaisesti, koska todellisia kustannuksia ei voida selittää.

Niin sanottuja omia päivärahoja metsänomistaja saa vähentää oman metsätilan ulkopuolelle suuntautuvilta työmatkoilta, kuten koulutustapahtumaan osallistuttaessa. Mikäli muuta selvitystä asiasta ei verovelvollisella ole, arvioidaan vähennyksen suuruus Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukaisesti samoin kuin se tehtäisiin palkansaajan tilapäisestä työmatkasta.

### **Muut vuosimenot**

Ilmoita kohdassa muut vuosimenot. Muita vähennyskelpoisia menoja ovat muun muassa seuraavat tai seuraavista johtuneet erät:

- kulotus, uudistusalojen valmistaminen, metsänviljely, taimikonhoito, pystypuiden karsinta, lannoitus
- metsäteiden rakentaminen ja kunnossapito
- metsän ojitus
- metsätalouteen käytettävien koneiden ja kaluston hankinta
- kone- ja taukosuojat
- metsänhoitomaksut, metsävakuutusmaksut, metsänsuojelumenot, metsänhoitoyhdistyksen ja metsäkeskuksen toimitusmenot
- metsätaloussuunnittelu ja -neuvonta ja metsätalouden tutkimus- ja kehittämistyön menot
- työhuonevähennys; työhuonevähennyksen perusteena voidaan käyttää Verohallinnon ohjeen mukaista palkansaajan satunnaisten sivutulujen työhuonevähennystä, ellei selvitystä kuluista ole, mutta menoja voidaan katsoa syntyneen
- Suomen Metsäsäätiölle maksettu avustus

- metsätaloudesta johtuneet korot
- työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut
- metsänhoitoyhdistyksen ja metsäreviirin jäsenmaksu
- metsätalouden rakennusten kiinteistövero
- metsätalouden matkakulut, omat päivärahat, posti-, puhelin- ja internetkulut sekä muut mahdolliset atk-kulut.

## 16 Metsätalouden poistot

Poistoina vähennetään investoinnit, eli sellaisten metsätalouden käyttöön hankittujen hyödykkeiden hankintamenot, joiden todennäköinen taloudellinen käyttöikä on yli kolme vuotta. Ensimmäisen poiston saa tehdä hyödykkeen hankintavuonna. Enintään 600 euron arvoiset hyödykkeet ja menojäännökset poistetaan kerralla.

Poistoja voit tehdä seuraavilla enimmäisprosentteilla:

- koneet ja laitteet 25 %
- rakennukset 10 %
- metsäteiden rakentamis- ja perusparannusmenot sekä metsäojituksen, metsäojien perkauksen ja täydennysojituksen menot 15 %.

8 Metsätalouden poistot						
	Koneet ja kalusto		Rakennukset		Ojat ja tiet	
8.1 Menojäännös 1.1.2021						
8.2 Lisäykset verovuonna ...						
8.3 Luovutukset verovuonna						
8.4 Poistot .....						-
8.5 Menojäännös 31.12.2021						

Kuva 12. Metsätalouden poistot.

Ilmoita metsätalouden menojäännös vuoden alussa, verovuoden lisäykset eli verovuoden aikana tehdyt investoinnit, mahdolliset verovuoden luovutukset, jotka vähentävät menojäännöstä sekä verovuoden poistojen määrä ja vuoden lopun menojäännös (kuva 11).

Esimerkki: Metsätalouden käyttöön on hankittu raivaussaha hintaan 1000 €.

Poisto = 1000 € \* 0,25

Poisto = 250 €

Menojäännös = 1000 € - 250 €

Menojäännös = 750 €

Seuraavana vuonna poisto tehdään edellisen vuoden menojäännöksestä, eli tässä tapauksessa 750 eurosta. Poisto on tällöin 187,50 € ja menojäännös 562,50 €. Sitä seuraavana vuonna menojäännös poistetaan kerralla, koska se ei ylitä 600 euroa.

Verovuoden menojäännös syntyy vuoden alun menojäännöksestä, johon lisätään verovuonna tehtyjen investointien hankintameno.

## 17 Toisesta tulonlähteestä siirrettävät menot

Toisesta tulonlähteestä siirrettävillä menoilla tarkoitetaan todellisuudessa metsätalouteen kohdistuvia menoja, jotka on kirjattu elinkeinotoiminnan tai maatalouden kirjanpitoon. Nämä menot ilmoitetaan metsätalouden menoina, ja korjataan toisen tulonlähteen menoista pois.

<b>9 Toisesta tulonlähteestä siirrettävät menot</b>	-	
---	---	--

Kuva 13. Toisesta tulonlähteestä siirrettävät menot.

## 18 Metsätalouden muistiinpanoihin sisältyvät muun toiminnan menot

Muun toiminnan menoilla tarkoitetaan menoja, jotka eivät kohdistu metsätalouteen, mutta ne sisältyvät veroilmoituksella aikaisemmin ilmoitettuihin menoihin. Näitä menoja ei voi vähentää metsätalouden verotuksessa, vaan ne on ilmoitettava sen toiminnan menoina, johon ne todellisuudessa kuuluvat. Tällaisia menoja syntyy esimerkiksi metsätalouden käytössä olevien koneiden tai laitteiden tai metsätalouden työhön palkattujen työntekijöiden käytöstä maataloudessa, elinkeinotoiminnassa tai yksityistaloudessa. Ilmoita käyttökohteen mukaan eriteltyinä ne menot, jotka eivät kuulu metsätalouteen.

10 Metsätalouden muistiinpanoihin sisältyvät muun toiminnan menot					
10.1 Maatalouden menot		10.2 Elinkeinotoiminnan menot		10.3 Yksityismenot	
					+

Kuva 14. Muun toiminnan menot.

## 19 Metsätalouden puhdas pääomatulo

Metsätalouden puhdas pääomatulo muodostuu verotettavista metsätalouden pääomatuloista, joista on vähennetty luonnolliset vähennykset. Pääomatulon laskennassa tuloina huomioidaan seuraavat erät:

- puun myyntitulot
- vakuutus- ja hirvivahinkokorvaukset
- metsätalouden tuet
- maatalouteen, elinkeinotoimintaan tai yksityiskäyttöön otettu puutavara kappaleessa 4 esitettyllä tavalla
- tuloutettavat varaukset
- muun toiminnan menot.

Edellisistä vähennetään seuraavat erät:

- hankintatyön arvo
- metsävähennys
- varaukset
- vuosimenot
- poistot
- toisesta tulonlähteestä siirrettävät menot.

Jäljelle jäävä summa on metsätalouden puhdas pääomatulo, joka ilmoitetaan veroilmoituksella Tulos voi olla myös miinusmerkkinen, jolloin ilmoitetaan tappiollinen pääomatulo.

<b>11 Metsätalouden puhdas pääomatulo</b>	=		
<b>12 Metsätalouden tappiollinen pääomatulo</b>	=		

Kuva 15. Puhdas pääomatulo.

Lopuksi allekirjoita veroilmoitus ja täytä yhteystietohenkilön tiedot.

## 20 Muuta huomioitavaa

Metsänomistamiseen ja kuolinpesän hallinnointiin liittyen kuolinpesän osakkaan on hyvä olla tietoinen metsätalouden veroilmoituksen täyttämiseen liittyvien yksityiskohtien lisäksi myös muutamista muista asioista. Mikäli vainajalla on leski, on lesken hallintaoikeuden vaikutukset tarpeellista tiedostaa. Arvonlisäverotus, kiinteistöverotus ja luovutusvoittojen verotus voivat myös mahdollisesti tulla eteen kuolinpesän asioita hoidettaessa. Kuolinpesällä on myös mahdollisuus tehdä verosuunnitelua yrittäjävähennyksen käyttämisessä, ja tämä on syytä huomioida.

Verohallinnon ohjeisiin on syytä tutustua, ja niistä tarpeellisia metsätaloutta ajatellen ovat muun muassa muistiinpanojen tekemiseen liittyvät ohjeet, Verohallinnon vuosittaiset yhtenäistämisohjeet ja metsätalouden veroilmoituksen täyttöohje. Verohallinto myös ohjeistaa ja kehottaa kuolinpesää valtuuttamaan asianhoitajan.

### **Lesken hallintaoikeus**

Vainajan leskellä on lakiin perustuva hallintaoikeus kuolinpesän omaisuuteen. Mikäli leski ei ole luopunut hallintaoikeudestaan vapaaehtoisesti tai jonkun vaadittua jakoa, verotetaan kuolinpesän tuloja lesken tuloina. Leski on myös arvonlisäverovelvollinen, mikäli hallitsee sitä omaisuutta, jonka perusteella kuolinpesän arvonlisäverovelvollisuus on vainajan eläessä syntynyt.

### **Arvonlisäverotus**

Kuolinpesä on arvonlisäverovelvollinen, mikäli vainaja eläessään oli rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. Tällöin kuolinpesällä on myös sama Y-tunnus, joka vainajalla oli käytössään. Arvonlisäveroa suoritetaan puun myynnistä 24 % mukaan.

### **Kiinteistövero**

Mikäli kuolinpesä omistaa kiinteistöjä, joista tulee maksaa kiinteistövero, Verohallinto toimittaa kuolinpesälle kiinteistöveroilmoituksen, joka on tarkistettava ja tarvittaessa korjattava ja toimitettava verohallintoon. Kiinteistövero määrätään kiinteistön omistajalle tai omistajanveroiselle haltijalle vuoden alun omistajatilanteen perusteella.

Kuolinpesässä omistaja on kuolinpesä, mutta tietyissä tapauksissa omistajanveroinen haltija voi olla leski, jolloin kiinteistöveron maksu on lesken vastuulla. Jos leski on kuolinpesän omaisuuteen kuuluvan kiinteistön haltija lain perusteella, ei hän ole velvollinen maksamaan kiinteistöveroa. Testamentin perusteella syntyneen hallintaoikeuden perusteella leski voidaan velvoittaa maksamaan kuolinpesän kiinteistövero hallitsemistaan kiinteistöistä. Käytännössä on myös tilanteita, joissa kiinteistövero jaetaan lesken ja kuolinpesän maksettavaksi osuutta vastaavin summin.

### **Yrittäjävähennys**

Kuolinpesällä on oikeus yrittäjävähennykseen, jonka Verohallinto tekee ilman erillistä vaatimusta. Vähennys on 5 % puhtaasta pääomatulosta, eli summasta, joka saadaan, kun veronalaisista pääomatuloista vähennetään metsävähennys, varaukset sekä metsätalouden muut tulonhankkimismenot.

### **Verosuunnittelu**

Yrittäjävähennystä voidaan hyödyntää verosuunnittelussa siten, että metsätalouden vähennyskelpoiset menot pyritään kohdistamaan niille verovuosille, joina ei synny pääomatuloja, eli puuta ei myydä. Tällöin syntyy tappiota, joka saadaan kuitenkin vähentää seuraavien vuosien aikana pääomatuloista, ellei kuolinpesällä ole ansiotuloja. Vuosina, joina puuta myydään, saadaan yrittäjävähennyksen hyöty maksimoitua, kun vähennyskelpoisia menoja ei ole, eli yrittäjävähennys tehdään suuremmasta pääomatulon määrästä, kuin se tehtäisiin, jos tuloista vähennettäisiin menoja. Alla on esitetty yksinkertaistettu esimerkki aiheesta.

Saat puun myynnistä verovuonna veronalaista tuloa 13000 €.

Vähennyskelpoisia menoja on ollut verovuonna 3000 €.

Verotettavat pääomatulot:  $13000 \text{ €} - 3000 \text{ €} = 10000 \text{ €}$ .

Yrittäjävähennys:  $10000 \text{ €} * 0,05 = 500 \text{ €}$ .

Mikäli menot olisi kohdistettu vasta seuraavalle verovuodelle, eli maksettu vasta seuraavan kalenterivuoden puolella, yrittäjävähennyksen määrä olisi ollut euromääräisesti suurempi:

Veronalaiset tulot 13000 €.

Vähennyskelpoiset menot 0 €.

Verotettavat pääomatulot:  $13000 \text{ €} - 0 \text{ €} = 13000 \text{ €}$ .

Yrittäjävähennys:  $13000 * 0,05 = 650 \text{ €}$ .

Vähennyskelpoisten menojen siirtämisestä johtunutta tappiota olisi seuraavana verovuonna syntynyt seuraavasti:

Verotettava tulo 0 €.

Vähennyskelpoiset menot 3000 €.

Tappiollinen pääomatulo 3000 €.

Tappiot saisi vähentää pääomatuloista seuraavien 10 verovuoden aikana, koska kuolinpesällä ei ole yleensä verotettavia ansiotuloja.

Verosuunnittelua kannattaa ajatella myös pohdittaessa kuolinpesän jakamisen mahdollisuutta. Kuolinpesän jakamatta jättäminen voi olla edullista sellaiselle osakkaalle, jolla on pääomatuloja, jotka lähentelevät korotetun pääomatulon veroprosentin rajaa. Pesän jakamisen myötä aikaisemmin kuolinpesän tulona verotetut tulot tulisivat osakkaan henkilökohtaisessa verotuksessa huomioidaviksi, ja voisivat johtaa 30 000 euron verotettavan pääomatulon rajan ylittymiseen. Tällöin perinnönsaajan henkilökohtaisessa verotuksessa sovellettaisiin 34 % korotettua pääomatulooverokantaa.

## Muistiinpanot

Metsätaloutta harjoittavalla kuolinpesällä on muistiinpanovelvollisuus. Muistiinpanoista on pystyttävä selvittämään eriteltyinä tulot ja menot. Arvonlisäverovelvollinen kuolinpesä kirjaa tulot ja menot ilman arvonlisäveroa. Kuolinpesä, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen, kirjaa muistiinpanoihinsa tulot ja menot arvonlisäverollisin summin. Muistiinpanoissa tulee eritellä myös arvonlisäveron perusteet ja määrä. Lisäksi on eriteltävä saadut tuet.

Muistiinpanojen perusteena olevat kuitit ja tositteet on päivättävä ja numeroitava sekä säilytettävä 6 vuotta verovuoden päättymisestä. Muistiinpanot tehdään kuittien ja tositteiden perusteella aikajärjestyksessä. Tulot ja menot kirjataan sen mukaisesti, kuin ne on saatu tai maksettu.

Selvitä muistiinpanoissa tulojen ja menojen lisäksi seuraavat asiat:

- saadut tuet
- puutavaran arvo yksityiskäyttöön, maatalouteen tai elinkeinotoimintaan otetun puutavaran osalta
- maatalouden vuosimenot eriteltyinä
- mahdollinen meno- ja tuhovarauksen tekeminen ja käyttäminen sekä metsävähennyksen peruste ja käyttäminen
- poistoina vähennettävien hyödykkeiden hankintameno, poisto ja menojäännös
- metsätien rakentamisen osalta tien käytön menon jakautuminen metsätaloudelle ja muulle käytölle
- hankintatyön arvon arvioimisperusteet maatilakohtaisesti
- metsälahjavähennyksen peruste ja käyttö.

Muistiinpanot voi tehdä paperille tai sähköisesti esimerkiksi Exceliin. Jotkin metsänhoitajalle neuvontaa tarjoavat organisaatiot tarjoavat myös metsätalouden seurantaan käytettäviä tietokoneohjelmia tai mobiilisovelluksia, joihin voi tehdä metsätalouden muistiinpanot.



## **Luovutusvoittojen verotus**

Jakamattoman kuolinpesän omaisuuden luovutusvoitot metsätilojen myynnistä verotetaan kuolinpesän pääomatuloina. Osakkaiden ei tule ilmoittaa näistä omassa henkilökohtaisessa verotuksessaan. Luovutusvoitot ilmoitetaan lomakkeella 9 Luovutusvoitto tai -tappio. Myös metsätalouden koneiden, kaluston ja rakennusten tai rakennelmien luovutukset ilmoitetaan samalla lomakkeella.

## **Elinkeinotoimintaa harjoittavan kuolinpesän toiminnassa huomioitavaa**

Mikäli kuolinpesä harjoittaa elinkeinotoimintaa, sitä verotetaan erillisenä verovelvollisena eli kuolinpesänä enintään kolmena vuonna vainajan kuoleman jälkeen. Kolmen vuoden jälkeen elinkeinotoimintaa harjoittavaa kuolinpesää verotetaan yhtymänä, jolloin yhtymän tulot verotetaan osakkaiden henkilökohtaisessa verotuksessa. Elinkeinoyhtymällä ole oikeutta metsävähennyksen tai menovarauksen tekemiseen.

## **Valtuutettu asianhoitaja**

Halutessaan kuolinpesä voi valtuuttaa asianhoitajan hoitamaan pesän veroasiat. Tällöin esitäytetyn veroilmoituksen ja muun mahdollisen veropostin vastaanottajana on tämä valtuutettu asianhoitaja. Asianhoitajaksi voidaan veroviranomaisen osoittamalla lomakkeella valtuuttaa kertaluontoisesti tiettyä asiaa koskien tai toistaiseksi hoitamaan kaikkia veroasioita. Lomakkeen tulee olla kaikkien kuolinpesän osakkaiden allekirjoittama. Valtakirjan pohja on saatavilla Verohallinnon verkkosivuilla.

Veroilmoituksen voi antaa paperilla tai OmaVero-palvelussa sähköisesti. OmaVero-palvelun käyttöä varten tarvitaan Suomi.fi-tunnus. Palvelun käyttö on mahdollista vain sellaiselle kuolinpesälle, jolla on Y-tunnus. Suomi.fi-tunnuksien avulla asioimiseen kuolinpesän puolesta tarvitaan valtuutushakemus, joka tehdään Suomi.fi-palvelussa.

Kun valtuutushakemus on hyväksytty, on tunnistauduttava Suomi.fi-palvelussa Valtuudet-palveluun. Siellä voit antaa valtuudet asianhoitoon tai edustamiseen kuolinpesän puolesta asioiville henkilöille tai tilitoimistolle. Valtuuden voi antaa myös itselleen, mikäli hoitaa kuolinpesän asioita. Valtuutettu henkilö tai tilitoimisto voi kirjautua OmaVeroon asioidakseen kuolinpesän nimissä.

## **Veroilmoituksen täyttäminen**

Verohallinto on antanut yksityiskohtaisen ohjeen metsätalouden veroilmoituksen täyttämistä varten. Linkin ohjeeseen löydät lähdeluettelosta nimellä 2C Metsätalouden veroilmoitus, täyttöohje 2021.

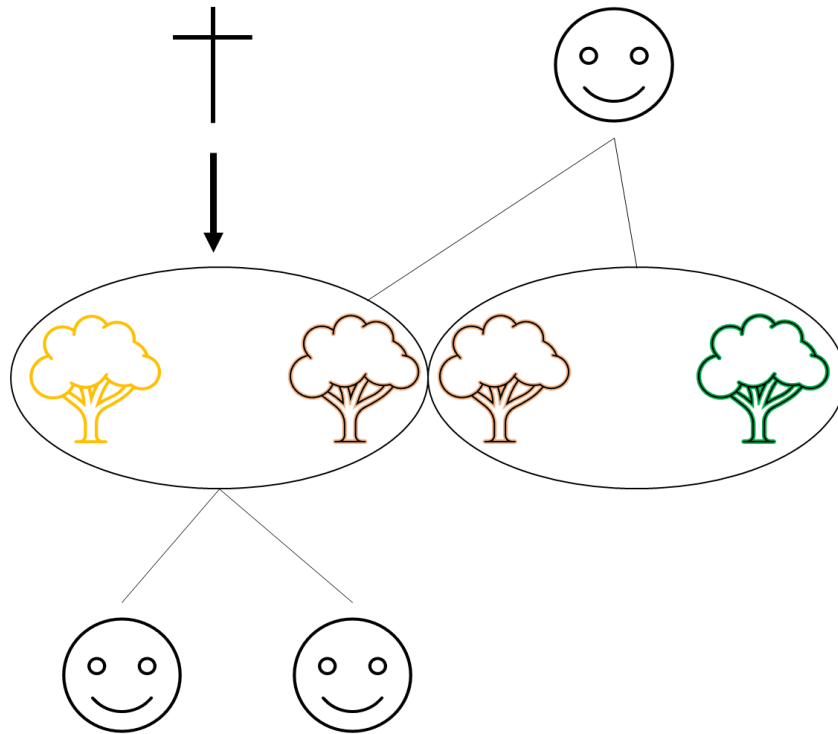
## **Verohallinnon yhtenäistämishjeet**

Verohallinto antaa vuosittain yhtenäistämishjeet, joista verovelvollinen voi tarkistaa verotettavien tulojen sekä vähennyskelpoisten menojen arvoja. Metsätalouden harjoittaja löytää ohjeesta esimerkiksi seuraavat arvot:









- Puun kiintokuutiometreiksi muuttamiseen tarkoitetut kertoimet
- Hankintatyön arvon laskennassa käytettävät ohjetaksat
- Oman auton käyttämisestä johtuneiden kulujen vähentämisperusteena käytettävä Verohallinnon matkakuluvähennyksen määrä
- Omasta metsästä käyttöönotetun puun kantoraha-arvot
- Lisääntyneiden elantomenojen arvioinnissa käytettävät arvot

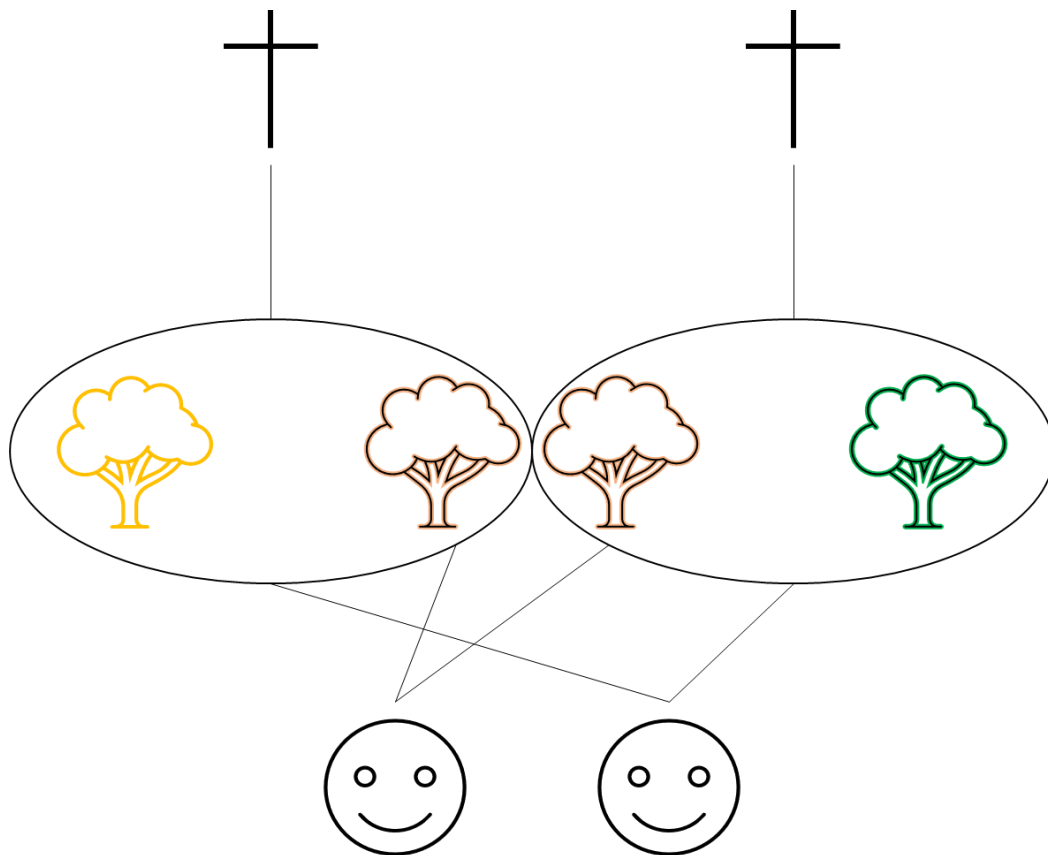
## 21 Kuolinpesän ja lesken omaisuuden jakautuminen ja verotus

Alla olevien kuvien avulla on pyritty esittämään kuolinpesän ja lesken omaisuuden jakautuminen sekä verovelvollinen omaisuuden tuottamasta tulosta eri tilanteissa.



Kuva 16. Yksi kuolinpesä. Vainajalla on leski. Vainajan omaisuus on kuolinpesän omaisuutta. Yhdessä omistettu omaisuus on kuolinpesän ja lesken yhteistä omaisuutta.

	Vainajan yksin omistama metsä
	Aviopuolisoiden yhdessä omistama metsä
	Lesken yksin omistama metsä
	Kuolinpesän varat
	Lesken varat
	Hallintaoikeus leskellä. Leski on verovelvollinen.
	Leskellä ei hallintaoikeutta. Kuolinpesä on verovelvollinen.
	Leskellä ei hallintaoikeutta. Leski on verovelvollinen omistamansa metsän tuotosta.



Kuva 17. Kaksi kuolinpesää, joilla on samat osakkaat samansuuruisin osuuksin.



Vainajan yksin omistama metsä



Aviopuolisoiden yhdessä omistama metsä



Vainajan yksin omistama metsä



Kuolinpesän varat. Kuolinpesä on verovelvollinen.



Kuolinpesän varat. Kuolinpesä on verovelvollinen.

## Lähteet

### Verohallinnon ohjeet

Hankintatyö. (2022) Verohallinto. Saatavilla 31.5.2022 [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/puun\\_myynti/hankintatyo/](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/puun_myynti/hankintatyo/)

[Kuolinpesien luovutusvoitot ja -tappiot verotuksessa. \(2019\). Verohallinto. Saatavilla 1.11.2022 https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48076/kuolinpesien-luovutusvoitot-ja-tappiot-verotuksessa2/#2.1-luovutus-ennen-kuolinpes%C3%A4n-jakamista](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48076/kuolinpesien-luovutusvoitot-ja-tappiot-verotuksessa2/#2.1-luovutus-ennen-kuolinpes%C3%A4n-jakamista)

Kuolinpesä maksaa veroa tuloista. (2017). Verohallinto. Saatavilla 7.8.2022 [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/perinto/kuolinpesan\\_verotu/](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/perinto/kuolinpesan_verotu/)

Metsästä saadut muut tulot. (2022) Verohallinto. Saatavilla 13.8.2022 [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsasta\\_saadut\\_muut\\_tulot/](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsasta_saadut_muut_tulot/)

[Metsätalouden luovutusvoitot. \(2022\). Verohallinto. Saatavilla 1.11.2022 https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsasta\\_saadut\\_muut\\_tulot/metsatalouden\\_luovutusvoitot/](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsasta_saadut_muut_tulot/metsatalouden_luovutusvoitot/)

Metsätalouden matkakustannukset. (2018). Verohallinto. Saatavilla 20.10.2022 <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48542/metsatalouden-matkakustannukset/>

Metsätalouden veroilmoitus 2C. (2022). Verohallinto. Saatavilla 5.10.2022 <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsatalouden-veroilmoitus/>

2C Metsätalouden veroilmoitus, täyttöohje 2021. (2022). Verohallinto. Saatavilla 18.11.2022 <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/2c-mets%C3%A4talouden-veroilmoitus-yksityiskohtainen-t%C3%A4ytt%C3%B6ohje/>

Metsäyhtymä. (2022). Verohallinto. Saatavilla 8.9.2022 <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsayhtyma/>

[Metsävähennys. \(2022\). Verohallinto. Saatavilla 30.9.2022 https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49167/mets%C3%A4v%C3%A4hennys3/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49167/mets%C3%A4v%C3%A4hennys3/)

Muistiinpanot -metsänomistaja. (2017). Verohallinto. Saatavilla 13.9.2022 <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsatalouden-veroilmoitus/muistiinpanot/>

Näin annat Suomi.fi-valtuuden veroasiointiin. (2022). Verohallinto. Saatavilla 5.10.2022 <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/asioi-verkossa/valtuuttaminen/>

[Näin kiinteistövero lasketaan. \(2017\). Verohallinto. Saatavilla 11.11.2022 https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/asuminen/kiinteistovero/nain-vero-muodostuu/](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/asuminen/kiinteistovero/nain-vero-muodostuu/)

[Perintö – kuka vastaa kiinteistöverosta? \(2022\). Verohallinto. Saatavilla 11.11.2022 https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/asuminen/kiinteistovero/omistus-ja-hallinta/perinto/](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/asuminen/kiinteistovero/omistus-ja-hallinta/perinto/)

Poistoina vähennettävät menot. (2021). Verohallinto. Saatavilla 21.10.2022 [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/menot/poistoina\\_vahennettavat\\_meno/](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/menot/poistoina_vahennettavat_meno/)

Puun myyntitulot. (2022). Verohallinto. Saatavilla 15.8.2022 [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/puun\\_myynti/Sukupolvenvaihdos\\_perintotilanteissa.](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/puun_myynti/Sukupolvenvaihdos_perintotilanteissa.) (2017).

Verohallinto. Saatavilla 29.8.2022 <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/60537/sukupolvenvaihdos-perintotilanteissa/#3-tuloverotus-kuoleman-ja-perinn%C3%B6n-vaon-v%C3%A4lisen%C3%A4-aikana>

Sähköisen ilmoittamisen aikataulut vuodelle 2022. (2021). Verohallinto. Saatavilla 18.11.2022 <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/kehittaja/aikataulu-2022/>

Valtakirja jakamattoman kuolinpesän veroasioiden hoitamista varten (3630). (N.d.) Verohallinto. Saatavilla 30.8.2022 [https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/kuvaus/valtakirja\\_jakamattoman\\_kuolinpesan\\_ver/](https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/kuvaus/valtakirja_jakamattoman_kuolinpesan_ver/)

Varaukset metsätalouden pääomatuloista. (2019). Verohallinto. Saatavilla 7.6.2022 <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/varaukse/>

Veronmaksajan pieni opas. Onko läheisesi kuollut? Talous ja verot haltuun. (2022). Veronmaksajain Keskusliitto. Saatavilla 13.9.2022 <https://www.veronmaksajat.fi/yleiset/veronmaksajien-opas/#450fb18a>

## Lait

L 1336/2016. Kirjanpitolaki. 30.12.1997. <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>

L 1993/1501. Arvonlisäverolaki. 30.12.1993/1501. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

L 234/1929. Avioliittolaki. 13.6.1929/234. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1929/19290234>

[L 768/2016. Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä. 9.9.2016/768.](https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2016/20160768) <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2016/20160768>

L 1558/1995. Laki verotusmenettelystä. 18.12.1995/1558. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558>

L 1992/1535. Tuloverolaki. 30.12.1992/1535. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921535>

L 40/1965. Perintökaari. 5.2.1965/40. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1965/19650040>

## Kirjallisuus

Aarnio, A., Kangas, U., Puronen, P. & Rabinä, T. (2016). PERUNKIRJOITUS JA PERINNÖN VEROSEURAAMUKSET. KAMK-Finna/Alma Talent Verkkokirjahylly.

Kangas, U. (2018). Perhevarallisuus oikeus. KAMK-Finna/Alma Talent Verkkokirjahylly.

Kiviranta, E. (2020). Metsäverotus. Sauvo: Kiviranta Kustannus Oy.

Kiviranta, E. & Kiviranta, T. (2022). Maatilaverotus. KAMK-Finna/Alma Talent Verkkokirjahylly.

[Niskakangas, H. & Knuutinen, R. \(2022\). Henkilöverotus. KAMK-Finna/Alma Talent Verkkokirjahylly.](#)

## Muut lähteet

Arvonlisäverotus. (N.d.) Metsäkeskus. Saatavilla 5.8.2022 <https://www.metsakeskus.fi/fi/metsan-kaytto-ja-omis-tus/metsaverotus/arvonlisaverotus>

Hankintakauppa. (N.d) UPM Metsä. Saatavilla 1.6.2022 <https://www.upmmetsa.fi/tietoa-ja-tapahtumia/tietoartikke-lit/hankintakauppa/>

Järvenpää, A. (2022). Veroilmoituksen haasteet henkilöverotuksessa Verohallinnon näkökulmasta. AMK-opinnäytetyö. Seinäjoen ammattikorkeakoulu. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2021052110179>

Kuolinpesä. (N.d.) Tilastokeskus. Saatavilla 31.5.2022 <https://www.stat.fi/meta/kas/kuolinpesa.html>

Kuolinpesän hallinnointi. (2021) Suomi.fi. Saatavilla 31.5.2022 <https://www.suomi.fi/kansalaiselle/parisuhde-ja-perhe/laheisen-kuolema/opas/perunkirjoitus-ja-perinto/kuolinpesan-hallinnointi>

Käteiskauppa. (N.d.) UPM Metsä. Saatavilla 1.6.2022 <https://www.upmmetsa.fi/tietoa-ja-tapahtumia/tietoartikke-lit/kateiskauppa/>

[Malinen, K. \(2021\). Metsätalouden veroilmoitus 2021. Metsänomistaja, voit suunnitella verotustasi veroilmoituksella. Veronmaksajat. Saatavilla 3.11.2022 https://www.veronmaksajat.fi/Veroilmoitus/metsatalouden-veroilmoitus-2021/#6464cfca](https://www.veronmaksajat.fi/Veroilmoitus/metsatalouden-veroilmoitus-2021/#6464cfca)

Pystykauppa. (N.d.) UPM Metsä, Saatavilla 1.6.2022 <https://www.upmmetsa.fi/tietoa-ja-tapahtumia/tietoartikke-lit/pystykauppa/>

## Kuvat

Kannen kuva. Word Kuvapankkikuvat. Kuvat. Kuvakkeet.

Kuvat 2–14. Kuvakaappaus. Metsätalouden veroilmoitus 2C. Verohallinto. Saatavilla [https://www.vero.fi/tietoa-vero-hallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/kuvaus/2c\\_metsatalouden\\_veroilmoitus\\_304/](https://www.vero.fi/tietoa-vero-hallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/kuvaus/2c_metsatalouden_veroilmoitus_304/)

Kuva 15. Kamula, Eveliina. (2022). Yksi kuolinpesä. Vainajalla on leski.

Kuva 16. Kamula, Eveliina. (2022). Kaksi kuolinpesää, joilla on samat osakkaat samansuuruisin osuuksin.