

Opinnäytetyö (AMK)
Liiketalouden koulutusohjelma
Juridiikka
2014

Jani Vahalahti

MAATILAN PERIMINEN

– Perintökaaren erityissäännökset



TURUN AMMATTIKORKEAKOULU
TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Jani Vahalahti

MAATILAN PERIMINEN: PERINTÖKAAREN ERITYISSÄÄNNÖKSET

Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää miten kuoleman johdosta tapahtuva onnistunut tilanpidonjatkuminen on pyritty turvaamaan laeissa sekä miten kyseiset säännökset eroavat lakimääräisestä perintöoikeudesta. Perintökaarella on oma lukunsa, jolla säädetään maatalan perimistä. Työn tavoitteena on antaa tietoa luvun säännösten soveltamisen edellytyksistä, niiden sisällöstä ja siitä, mitä säännösten soveltamisesta seuraa.

Perintökaaren 25. luku sisältää maatalan perimistä koskevat säännökset. Säännösten nojalla soveliaalla tilanpidonjatkajalla on oikeus lunastaa jäämistöön kuuluva maatila jakamattomana omaan perintöosuuteensa, muiden perillisten joutuessa tyytymään vähempään.

Tämän seurauksena laissa on asetettu seuraamuksia siitä, mitä seuraa, kun sovelias tilanpidonjatkaja käyttää oikeuttaan. Tilanpidonjatkaja voi joutua maksamaan muille perillisille lunastuskorvausta, jonka lisäksi hänelle tulee kymmenen vuoden viljelyvelvoite. Lisäksi omaisuuden perimisestä aiheutuu aina myös perintöveroseuraamus.

Työssä käytetään aineistona voimassaolevaa lainsäädäntöä, oikeuskäytäntöä, Verohallinnon ohjeita sekä aiheeseen liittyvää kotimaista kirjallisuutta. Lisäksi työssä käytetään apuna esimerkkipuutarhaa, jonka avulla työssä oleviin esimerkkilaskuihin saadaan todenmukaisuutta ja käytännölläheisyyttä.

ASIASANAT:

Perintökaari, perintöoikeus, perintövero, perintö- ja lahjaverolaki, maatila

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Degree programme in Business Administration | Jurisprudence

Autumn 2014 | 52

Markku Heikkilä

Jani Vahalahti

INHERITING A FARM: SPECIAL PROVISIONS IN THE CODE OF INHERITANCE

The objective of this bachelor's thesis is to clarify how the special provisions that concern the inheritance of an agricultural property differ from the statutory code of inheritance. The code of inheritance contains a separate chapter that regulates the inheritance of an agricultural property. The objective of this thesis is to provide information on the chapter's provisions application conditions, their content and what follows from applying the provisions.

The chapter 25 of the code of inheritance contains the provisions that concern inheritance of an agricultural property. The provisions grant a suitable agricultural successor the right to demand that a viable farm that belongs to the decedent's estate will be allotted into his or her share of the estate undivided. In that case other heirs have to contend to less.

The code of inheritance includes consequences that follow, when a suitable agricultural successor uses his or her right to allot the agricultural property to his or her share of the estate. The suitable agricultural successor may have to pay compensation for expropriation for the other heirs. The successor also gets an obligation to farm the agricultural property for the next ten years. Furthermore, inheriting an estate always causes inheritance tax consequences.

The information sources for the thesis consist of the case law, existing law, tax administration guides and Finnish literature. Furthermore, an example of a farm is used in the present study to bring practicality and truthfulness to the example calculations in the study.

KEYWORDS:

Code of inheritance, birthright, inheritance tax, estate and gift tax law, farm

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO	6
2 LAKIMÄÄRÄINEN PERINTÖOIKEUS	8
2.1 Lakimääräinen perimysjärjestys	8
2.1.1 Lesken oikeus hallita jäämistöä jakamattomana	11
2.1.2 Lesken perintöoikeus	12
2.2 Perunkirjoitus ja perukirja	13
2.3 Jäämistön arvon määrittäminen	15
3 ERITYISSÄÄNNÖKSET MAATILAA PERITTÄESSÄ	22
3.1 Erityissäännösten soveltamisala	23
3.2 Jäämistöön kuuluvan maatalan arvon määrittäminen	26
3.3 Lunastuskorvaus ja lakiosasuoja	33
3.4 Viljelyvelvoite perinnönjaon oikeusvaikutuksena	36
3.5 Erityissäännösten soveltamiseen liittyvät ongelmat ja erot lakimääräiseen perintöoikeuteen	39
4 PERINTÖVERO	42
4.1 Perintöveron määrä	42
4.2 Perintöveron huojennukset maatalan perimyksessä	46
5 YHTEENVETO	49
LÄHTEET	51

KUVIOT

Kuvio 1. Perimysjärjestys eli parenteelit.	9
--	---

TAULUKOT

Taulukko 1. Maatalousmaan käyvän arvon laskeminen.	28
Taulukko 2. Metsän käyvän arvon laskeminen.	29
Taulukko 3. I veroluokka (Verohallinto 2014a).	44

1 JOHDANTO

Lakimääräinen perintöoikeus säätelee kuoleman johdosta tapahtuvia omistajanvaihdoksia ja niiden oikeusvaikutuksia. Mikäli perittävä ei ole tehnyt omaisuudestaan testamenttia, noudatetaan lakimääräisen perintöoikeuden säännöksiä jaettaessa perittävän jättämää omaisuutta hänen perillisilleen. Keskeisimmät perintöoikeudelliset säännökset on koottu vuonna 1966 voimaan tulleeseen perintökaareen, jota voimaantulovuodestaan huolimatta kutsutaan vuoden 1965 perintökaareksi. Perintökaarta on vuosien aikana uudistettu lukuisilla osittaisuudistuksilla ja vuonna 1983 perintökaareen liitettiin erityiset säännökset, jotka säätelevät maatilaperimystä. (Aarnio & Kangas 2010, 281.)

Suomessa oli 50 042 maatilaa vuonna 2012 (Maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskus 2013). Maatilojen määrä on laskenut tasaisesti Suomessa viimeisten vuosien aikana. Jäljelle jäävien tilojen keskimääräinen koko on kuitenkin samanaikaisesti kasvanut. Elinkelpoisen ja toimivan tilan onnistunut siirtäminen uudelle omistajalle on merkittävä tapahtuma niin tilanpidon jatkumisen kuin myös yhteiskunnan kannalta. (Aarnio & Kangas 2009, 1144–1145.)

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on selvittää miten kuoleman johdosta tapahtuva onnistunut tilanpidonjatkuminen on pyritty turvaamaan laeissa, miten kyseiset säännökset eroavat tavallisesta lakimääräisestä perintöoikeudesta sekä mitä ongelmia niihin ja niiden soveltamiseen liittyy. Tavoitteet saavutetaan selvittämällä lukijalle lakimääräisen perintöoikeuden perusteet ja maatilaperimisen erityiset säännökset. Mitkä ovat erityissäännösten tavoitteet, millaisiin tilanteisiin niitä voidaan soveltaa ja mitä niiden soveltamisesta seuraa? Työn tavoitteena on lisäksi tutkia perimisen seurauksista perintöveroa ja sen määräytymistä.

Opinnäytetyössä käsitellään tilanteita, joissa perittävän kuolema on ollut yllättävä, eikä siihen ole osattu varautua jo perittävän eläessä esimerkiksi testamentilla. Työssä ei käsitellä perittävän elinaikana tapahtuvia sukupolvenvaihdoksia eikä sen tarkemmin ennakoivaa perintöverosuunnittelua.

Maatilan periminen ja sitä säätelevät erityissäännökset valikoituivat aiheekseni oman kiinnostukseni kautta. Olen kotoisin alueelta, jossa maatalous on monille pääelinkeinon lähde. Tästä johtuen maatilan periminen on ollut usein puheenaiheena ja sitä koskevat epäselvyydet kannustivat minua tutkimaan asiaa tarkemmin. Olen työssäni käyttänyt yhden olemassa olevan varsinaissuomalaisen maatilan tietoja tuodakseni työhöni todenmukaisia arvoja eri esimerkkien laskuun.

Työn lähteinä on käytetty voimassaolevaa lainsäädäntöä, kotimaista kirjallisuutta, Verohallinnon ohjeita ja oikeuskäytäntöä. Työssä on lisäksi käytetty olemassa olevan maatilan arvoja työn esimerkkilaskuissa. Arvot on saatu yhteistyössä varsinaissuomalaisen maatilayrittäjän kanssa. Maatilan pääelinkeinona on perunanviljely, jonka lisäksi tilalla harjoitetaan viljanviljelyä.

2 LAKIMÄÄRÄINEN PERINTÖOIKEUS

Suomen kansalaisen perimystä koskevat keskeisimmät säännökset löytyvät perintökaaresta (Aarnio & Kangas 2010, 281). Perintökaaren mukaan perinnön voi saada vain henkilö, joka elää perittävän kuolinhetkellä (Perintökaari 5.2.1965/40, 1§). Mikäli perittävä ei ole tehnyt omaisuudestaan testamenttia, määrää lakimääräinen perimysjärjestys sen, kenelle perintö kuuluu perittävän kuoltua. Lakimääräisen perintöoikeuden mukaan henkilö on perillisen asemassa, mikäli perittävän ja henkilön välillä vallitsee laissa edellytetty avioliitto-, adoptio- tai sukulaisuussuhde. (Kangas 2013, 398.)

Lakimääräisen perintöoikeuden tavoitteena on jakaa perittäväälle kuulunut omaisuus tasan perillisten kesken lakien edellyttämällä tavalla. Perittävän kuoltua tulee siis selvittää ketkä ovat perillisiä, mikä omaisuus kuuluu perittävän jäämistöön, sekä mikä sen arvo on. Tämän jälkeen jäämistö on mahdollista jakaa niille perillisille, joille se kuuluu.

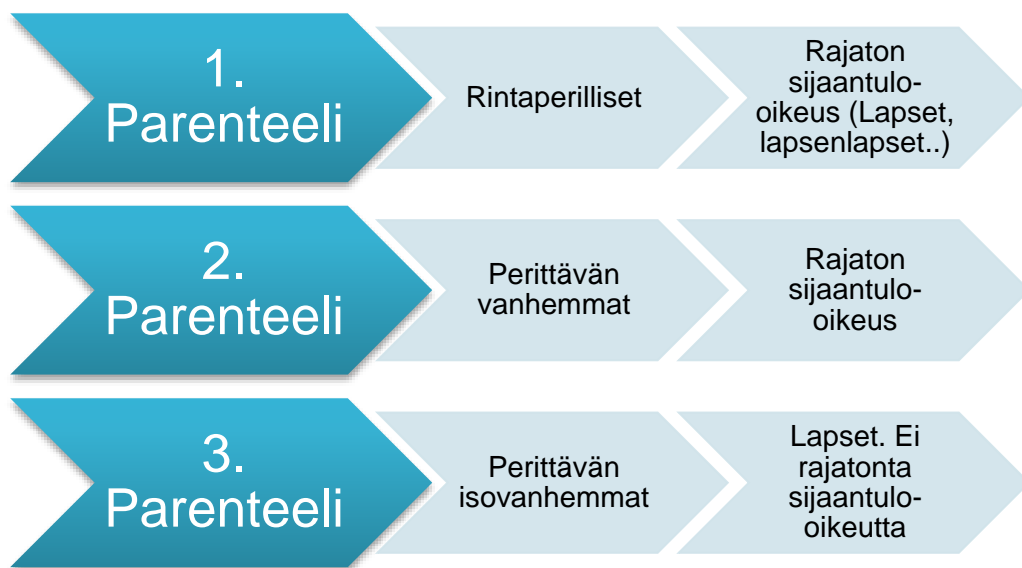
Seuraavassa on selvitetty, ketkä ovat lain mukaan oikeutettuja perintöön, miten jäämistön sisältö ja arvo selvitetään, sekä miten se jaetaan perillisten kesken. Luvussa kolme on selvitetty maatalan perimyksen liittyvät erityissäännökset sekä niiden erot lakimääräiseen perintöoikeuteen. On kuitenkin tärkeä huomata, että esimerkiksi tässä luvussa kerrotut lesken oikeudet sekä velvollisuus toimittaa perunkirjoitus pätevät myös tilanteissa, joihin sovelletaan maatalan perimyksen liittyviä erityissäännöksiä. Tästä johtuen on hyvä tunnistaa ensin lakimääräisen perintöoikeuden perusteet.

2.1 Lakimääräinen perimysjärjestys

Perittävän jättämä omaisuus jaetaan hänen perillisilleen noudattaen lakimääräisen perintöoikeuden säännöksiä, mikäli perittävä ei ole tehnyt omaisuudestaan testamenttia. Lakimääräinen perintöoikeus rakentuu parenteeliperiaatteelle. Parenteeliperiaate on käsite, jolla kuvataan lakimääräistä perimysjärjestystä. Parenteeteja on kaikkiaan kolme ja ne ovat toisensa poissulkevia. Mikäli siis en-

ensimmäiseen parenteeliin kuuluvia perillisiä on, eivät toiseen tai kolmanteen parenteeliin kuuluvat perilliset saa perintöä. Parenteelien sisällä perintö jakaantuu tasan kyseisen parenteelin perillisten kesken. (Aarnio & Kangas 2009, 63; Aarnio & Kangas 2010, 289.)

Lakimääräisen perimysjärjestyksen mukainen puhdas parenteeliperimys tulee kysymykseen kuitenkin vain, jos perittävä ei ole myöskään ollut naimisissa kuollessaan. Tämä johtuu siitä, että perintökaaren vuonna 1983 lisätyt lesken oikeus perintöön ja lesken oikeus hallita jäämistöä jakamattomana lomittuvat parenteelien väliin. On kuitenkin tärkeä huomata, että mainitut lesken oikeudet ovat vain aviopuolison tai rekisteröidyssä parisuhteessa eläneen parisuhdekumppanin oikeuksia. Leskeksi jääneellä avopuolisolla ei vastaavia oikeuksia ole. (Kangas 2013, 399, 438.) Kuviossa 1 on selvitetty parenteelit, sekä perintöoikeuden eteneminen parenteelien sisällä.



Kuvio 1. Perimysjärjestys eli parenteelit.

Ensimmäiseen parenteeliin kuuluvat rintaperilliset, sillä perintökaaren mukaan perinnön saavat lähinnä rintaperilliset (Perintökaari 5.2.1965/40, 2:1.1). Rintaperillisiä ovat perittävän aviolapset, kihlilapset eräin edellytyksin, tunnustetut lapset, sekä lapset, joiden osalta tuomioistuin on vahvistanut isyyden. Myös vahvan adoption kautta ottolapseksi otetut lapset, sekä tietyin edellytyksin hei-

kon adoption kautta lapseksi otetut ottolapset saavat rintaperillisen aseman. (Aarnio & Kangas 2010, 290; Kangas 2013, 400.)

Ensimmäisessä parenteelissa vallitsee rajaton sijaantulo-oikeus. Jos rintaperilliseltä puuttuu perintöoikeus, hän on luopunut perinnöstä tai hän ei ole elossa, hänen sijaansa tulevat hänen jälkeläisensä. Rintaperillisen jälkeläiset jakavat keskenään rintaperilliselle kuuluneen perintöosuuden. (Aarnio & Kangas 2010, 290; Kangas 2013, 401.)

Rintaperillisten oikeutta perintöön on suojattu perintökaassa erityisellä säännöllä. Rintaperillisillä on oikeus lakiosaan, joka on puolet rintaperillisen lakimääräisestä perintöosuudesta. Rintaperillisellä on siis aina oikeus vähintään puoleen hänelle lakimääräisen perintöoikeuden mukaan tulevasta perinnöstä, vaikka perittävä olisikin testamentilla määrännyt omaisuuden kokonaisuudessaan jollekin toiselle. Lakiosaa tulee kuitenkin aina vaatia kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun perillinen on saanut tiedon testamentista. Rintaperillinen on mahdollista tehdä myös perinnöttömäksi, jolloin oikeutta lakiosaan ei ole. Kyseessä on tällöin perinnöttömäksi tekeminen ja tälle on perintökaassa omat säännöksensä. (Puronen 2013, 132–133.)

Yli 90 prosenttia perinnöistä jaetaan ensimmäiseen parenteeliin kuuluvien perillisten kesken. Kuitenkin, jos perittävältä kuollessaan ei ole jäänyt rintaperillistä tai tämän lapsia, eikä hän ole ollut naimisissa, jakautuu perintö hänen äitinsä ja isänsä kesken, jolloin kumpainenkin saa puolet perinnöstä. (Aarnio & Kangas 2010, 301; Kangas 2013, 407.)

Perittävän vanhemmat, eli äiti ja isä rintaperillisineen muodostavat toisen parenteelin. Sijaisperimisoikeus on rajaton tässäkin parenteelissa. Mikäli perittävän vanhemmista toinen tai molemmat ovat kuolleet, jakavat perittävän veljet ja sisaret kuolleen vanhemman osuuden. Jos toinen vanhemmista on kuollut, eloonjäänyt vanhempi saa koko perinnön, mikäli perittävän sisaruksia tai heidän jälkeläisiään ei ole. (Aarnio & Kangas 2010, 301–302; Kangas 2013, 407.)

Kolmanteen parenteeliin kuuluvat perittävän isovanhemmat ja heidän lapsensa. Kuolleen isovanhemman osuus menee hänen lapselleen. Tässä perillisryhmäs-

sä ei kuitenkaan muista poiketen ole rajatonta sijaantulo-oikeutta, vaan perintö-oikeus on katkaistu niin, että perittävän isovanhempien lisäksi periä voivat perittävän sedät, tädit ja enot, mutta eivät enää heidän lapsensa. Serkut eivät siis voi enää periä. (Aarnio & Kangas 2010, 302; Kangas 2013, 407–408.)

Mikäli perittävältä ei ole jäänyt perintöön oikeutettua sukulaista tai testamentin saajaa, menee perintö valtiolle, tai tietyissä tapauksissa Ahvenanmaan maakunnalle. Valtiokonttori on vastuussa jäämistöasioiden hoidosta valtioperintöasioissa. Valtio voi kuitenkin tietyin edellytyksin luovuttaa perintönä tulleen omaisuuden, joko kokonaan tai osaksi, eteenpäin esimerkiksi sille kunnalle, jossa vainaja viimeksi asui. Myös perittävän sukulainen tai läheinen voi saada perintöomaisuuden tai sen osan itselleen, mikäli hän sitä hakee ja se katsotaan olosuhteisiin nähden kohtuulliseksi. (Aarnio & Kangas 2010, 309–310; Kangas 2013, 412–413.)

2.1.1 Lesken oikeus hallita jäämistöä jakamattomana

Kuten jo aiemmin on todettu, puhdas parenteeliperimys tulee kysymykseen vain, jos perittävä ei kuollessaan ollut naimisissa, eikä hän ole testamentilla määrännyt omaisuudestaan. Perintökaaren vuonna 1983 lisätty lesken oikeus hallita jäämistöä jakamattomana ja myöhemmin kerrottu lesken oikeus perintöön lomittuvat parenteelien väliin. (Kangas 2013, 399.)

Tilanteessa, jossa perittävältä jää kuoltuaan lapsi ja leski, on leskellä perintökaaren mukaisesti oikeus pitää ensiksi kuolleen puolison jäämistö jakamattomana hallinnassaan. Edellä mainitussa tilanteessa lapsi perii koko omaisuuden, mutta sitä rasittaa lesken käyttöoikeus. Leski ei siis peri omaisuutta. Lesken oikeus koskee myös tilanteita, joissa perittävä on tehnyt omaisuudestaan testamentin muun kuin lesken hyväksi. Oikeutta ei kuitenkaan ole, mikäli jäämistö on ylivelkainen. Tällöin lesken oikeudelle ei ole kohdetta, sillä jäämistö tulee realisoida velkojen maksuun. (Aarnio & Kangas 2010, 427–428; Kangas 2013, 438.)

Lesken oikeutta pitää ensiksi kuolleen puolison jäämistöä jakamattomana hallinnassaan kutsutaan lesken enimmäissuojaksi. Kuitenkin näin laaja-alaista ja rajoittamatonta hallintaoikeutta voidaan pitää muita perillisiä kohtaan kohtuuttomana ja tämän johdosta rintaperilliselle ja testamentinsaajalle on perintölaissa taattu oikeus vaatia jäämistön jakoa lesken eläessä. (Aarnio & Kangas 2010, 428.)

Rintaperillisen tai testamentinsaajan jäämistönjakovaatimus johtaa siihen, että lesken enimmäissuoja supistuu lesken vähimmäissuojaksi. Vähimmäissuojan tarkoituksena on suojata lesken asumista. Mikäli leski ei itse omista kodiksi sopivaa asuntoa, eikä jäämistöön kuulu toista kodiksi sopivaa asuntoa, on leskellä vähimmäissuojaansa vedoten oikeus jäädä asumaan puolisojen yhteisenä kotina käytettyyn asuntoon. Vähimmäissuoja kohdistuu myös tavanomaiseen kotierittämiseen, joka niin ikään on siis jätettävä lesken hallintaan. (Aarnio & Kangas 2010, 429; Kangas 2013, 440.)

2.1.2 Lesken perintöoikeus

Leski syrjäyttää perimysjärjestyksessä kaikki muut paitsi rintaperilliset ja testamentinsaajat. Jos perittävä oli naimisissa eikä häneltä jäänyt rintaperillisiä, eikä hän testamentillaan ollut määrännyt omaisuudestaan, perii leski koko jäämistön, mikäli hän ei luovu oikeudestaan siihen. (Perintökaari 5.2.1965/40, 3:1; Kangas 2013, 445.)

Ensiksi kuolleen puolison vanhempia, sisaruksia ja veljiä sekä heidän sijaantulo-perillisiiän kutsutaan toissijaisiksi perillisiksi. He tulevat vasta lesken kuolinpesän osakkaiksi. Kolmanteen parenteeliin kuuluvat henkilöt, eli perittävän isovanhemmat ja heidän lapsensa, eivät ole toissijaisia perillisiä, eivätkä näin ollen tule aikanaan lesken kuolinpesän osakkaiksi. Mikäli ensiksi kuollut puoliso kuolee ilman toissijaisia perillisiä, saa leski jäämistön itselleen täydellä omistusoikeudella. (Aarnio & Kangas 2010, 434–435; Koponen 2012, 51–52; Kangas 2013, 444–445.)

Lesken oikeus perillisenä on laissa vahva. Toissijaiset perilliset eivät voi vaatia pesän jakamista lesken eläessä, eivätkä muutoinkaan voi osallistua millään tavalla lesken perimän omaisuuden hallintaan. Leski saa myös tehdä omaisuudella melkein mitä vain. Lesken oikeutta määrätä omaisuudesta on ainoastaan rajoitettu siten, että leski ei voi testamentilla määrätä siitä omaisuudesta, joka on menevä ensiksi kuolleen puolison toissijaisille perillisille. (Aarnio & Kangas 2010, 436; Kangas 2013, 446.)

Lesken kuoltua niin lesken perilliset kuin myös ensiksi kuolleen puolison toissijaiset perilliset voivat vaatia lesken pesän jakoa toisistaan riippumatta. Omaisuus koostuu lesken saamasta perinnöstä, lesken omasta omaisuudesta ja näiden mahdollisista tuotoista ja muista kasvuista. Tätä jaettavaa omaisuutta kutsutaan elonjääneen puolison pesäksi. (Aarnio & Kangas 2010, 438–439; Kangas 2013, 448.) Leskelle on kuitenkin perintökaaressa myönnetty oikeus vaatia pesänjakoa hänen elinaikanaan. Kuitenkin oikeuskäytännön mukaisesti leskellä ei ole tällöin oikeutta vedota tasinkoetuoikeuteensa ja tämä vähentääkin lesken elinaikana tehtyjen pesänjakojen määrää. (Aarnio & Kangas 2010, 437; Kangas 2013, 446–447.)

2.2 Perunkirjoitus ja perukirja

Henkilön kuoltua on hänen jälkeensä toimitettava pesänselvitys. Pesänselvityksen tehtävänä on valmistella pesä jakokuntoon perinnönjakoa varten. Pesänselvitykseen kuuluvia tehtäviä ovat muun muassa pesän haltuunotto, hautajaisien järjestäminen, kuolinpesän veroilmoituksen laatiminen sekä pesän maksuista huolehtiminen. Tärkeimpänä pesänselvityksen vaiheena on perunkirjoituksen toimittaminen. Vasta kun perunkirjoitus on toimitettu, on pesä mahdollista jakaa. (Norri 2007, 279–280.)

Perunkirjoituksessa laaditaan perukirja. Perukirjasta käy ilmi pesän varat ja velat, sekä kuolinpesän osakkaat. Perukirja toimii lisäksi veroilmoituksena. Perukirjalla verovelvolliset antavat veroviranomaisille tiedon keille perintö tulisi jakaa ja mikä sen arvo on. Tämän lisäksi perukirjaan tulee liittää kaikki tarpeelliset

asiakirjat, joilla on vaikutusta mahdollisesti myöhemmin toimitettavaan ositukseen tai perinnönjakoon. Perunkirjoitusta koskevia säännöksiä löytyy niin perintökaaresta kuin myös perintö- ja lahjaverolaista. (Norri 2007, 294; Aarnio ym. 2011, 1-5.)

Perunkirjoitus on toimitettava aina henkilön kuoltua riippumatta siitä onko henkilöllä ollut esimerkiksi paljon varallisuutta tai ei. Laissa on asetettu kolmen kuukauden määräaika perunkirjoituksen toimittamiselle, joka alkaa henkilön kuolemasta. Määräaikaan on kuitenkin mahdollista hakea pidennystä Verohallinnolta, mikäli siihen on pätevä syy. Määräajan pidennystä tulee hakea kolmen kuukauden kuluessa henkilön kuolemasta. Mikäli perunkirjoitusta ei toimiteta määräajan puitteissa, eikä sen toimittamiselle ole haettu tai saatu määräajan pidennystä, voivat kuolinpesän osakkaat joutua muun muassa henkilökohtaiseen vastuuseen perittävän veloista. Perukirja on lisäksi toimitettava Verohallinnolle kuukauden kuluessa perunkirjoituksen päättymisestä. (Norri 2007, 294–295; Aarnio ym. 2011, 77, 79–81.)

Perunkirjoituksen toimituttamisvelvollisuus on lähtökohtaisesti kuolinpesän osakkaiden vastuulla. Pääsääntöisesti toimituttamisvelvollisuus on sillä kuolinpesän osakkaalla, jonka hoidossa jäämistöomaisuus on. Perunkirjoituksen toimituttamisvelvollisuus konkretisoituu siten, että toimituttamisvelvollinen valitsee perunkirjoituksen toimittamista varten kaksi uskottua miestä. Perintökaaresta on säädetty, että perunkirjoituksen voi toimittaa vain kaksi uskottua miestä. Eriytyisiä pätevyysvaatimuksia uskotuille miehille ei ole. Uskotuksi mieheksi valitun henkilön tulee olla täysivaltainen ja oikeustoimikelpoinen, sekä hänellä tulee olla kyky arvioida jäämistön varallisuutta objektiivisesti. (Aarnio ym. 2011, 87–88, 100–101.)

Laeissa on asetettu tietyt vaatimukset siitä mitä perukirjasta tulee löytyä, jotta se on pätevä. Tavallisesti vaatimukset jaetaan kolmeen osaan vaikka tämä ei muotovaatimusten kannalta ole tarpeellista. Yleisesti ensimmäiseksi perukirjasta tulee ilmetä vainajan täydellinen nimi, henkilötunnus, kuolinaika, kotipaikka sekä ammatti. Vainajan tietojen lisäksi perukirjasta on löydyttävä vainajan perillisten, mahdollisen eloonjääneen aviopuolison sekä yleistestamentin saajan

nimet, kotipaikat, henkilötunnukset sekä ammatit. Vainajan perillisten osalta tulee myös ilmoittaa mitä sukua he ovat vainajalle. Perukirjasta tulee myös ilmetä pesän ilmoittaja ja -hoitaja sekä heidän yhteystietonsa. (Aarnio ym. 2011, 114–115, 120–121; Puroinen 2013, 19–20.)

Perukirjasta tulee myös ilmetä, ketkä ovat olleet perunkirjoitustilaisuudessa paikalla. Mikäli joku kutsutuista ei tule paikalle perunkirjoitustilaisuuteen, on perukirjaan merkittävä milloin ja miten tieto perunkirjoituksesta on poissa oleville toimitettu. Perukirjaan tulee luettelona ilmoittaa ne asiakirjat, jotka ovat toimineet perustana perunkirjoitukselle. Tällaisia asiakirjoja ovat muun muassa vainajan sukuselvitys sekä mahdollinen avioehtosopimus. Pesän ilmoittajan tulee aina antaa perukirjan loppuun vakuutus siitä, että hän on antanut perukirjaa varten vain oikeita tietoja jättämättä mitään tahallisesti pois. Lisäksi myös uskottujen miesten tulee antaa vakuutus siitä, että he ovat toimineet varojen ja velkojen arvostuksessa parhaan ymmärryksensä mukaisesti. (Aarnio ym. 2011, 114, 124; Puroinen 2013, 22–23, 25–26.)

Perukirjasta tulee aina myös löytyä luettelo perinnönjättäjän ja mahdollisen lesken tai parisuhdekumppanin varoista ja veloista vainajan kuolinhetkellä, sekä arvio niiden arvosta (Puroinen 2013, 24). Mahdollisen eloonjääneen puolison omaisuuden merkitseminen ja arvostaminen perukirjaan on välttämätöntä. Tämä johtuu siitä, että puolisoiden väliseen aviovarallisuussuhteeseen sovelletaan avioliittolakia. Avioliittolain soveltaminen aiheuttaa omat erityiset seurauksensa, joista on tarkemmin kerrottu luvun 2.3 yhteydessä.

2.3 Jäämistön arvon määrittäminen

Jäämistön varojen arvostaminen on jäämistöön valittujen uskottujen miesten tehtävä. Perintö- ja lahjaverolain mukaisesti omaisuus arvostetaan sen käypään arvoon eli omaisuuden todennäköiseen luovutushintaan, joka omaisuudella oli verovelvollisuuden alkaessa (Perintö- ja lahjaverolaki 12.7.1940/378, 9.1). Verohallinto ohjeistaa käyvän arvon määrittäystä antamalla arvostusohjeita, joiden tavoitteena on yhtenäistää jäämistön arvon määrittämisessä käytettyjä menetel-

miä. Ohje toimii nimenomaisesti ainoastaan ohjeena arvon määrittämiseksi, eikä se sido määrittämään omaisuuden arvoa ohjeen mukaisesti. (Puronen 2013, 51; Verohallinto 2013a, 1.)

Omaisuuden käyvän arvon määrittämiseksi on erilaisia arvonmäärittämismenetelmiä. Jäämistön arvon määrittäminen voidaan tehdä käyttäen sopivinta menetelmää. Käyvällä arvolla tarkoitetaan edellä mainitun mukaisesti kohteen todennäköistä luovutushintaa. Mikäli kohde eli esimerkiksi talo on vapaalla kaupalla myyty toiselle, on sen arvo mahdollista määrittää kyseisen myyntihinnan avulla. Arvoon tulee kuitenkin huomioida luovutuksen ja arvostamishetken arvonmuutokset ja korjata luovutushintaa esimerkiksi indeksillä, mikäli se on tarpeellista. (Aarnio ym. 2011, 150–151; Verohallinto 2013a, 1.)

Käypä arvo on mahdollista selvittää myös käyttäen kauppaa-arvomenetelmää, jossa tietyn omaisuuden arvo selvitetään käyttäen muiden samankaltaisten kohteiden toteutuneita kauppahintoja arvon perusteena. Menetelmälle on välttämättä se, että vertailukohde vastaa mahdollisimman tarkasti arvostamisen kohdetta. Mikäli tämä ei ole mahdollista, voidaan arvo määrittää käyttäen kohteen tosiasiatietoihin perustuvaa arvonmäärittäystapaa, kuten esimerkiksi kustannusarvo- ja tuottoarvolaskelmia. (Verohallinto 2013a, 1.)

Kustannusarvomenetelmä on arvonmäärittämismenetelmä, jossa kohteen arvo perustetaan todellisiin tai todennäköisiin rakennuskustannuksiin ja kohteen käytettävyyteen. Kohteen ikä ja kunto sekä niistä aiheutuvat arvonalennukset huomioidaan usein menetelmässä. Menetelmää käytetään usein, mikäli kohteelle ei ole nimenomaisia markkinoita, eikä tuotteella voida näyttää olevan tuottoa. Tuottoarvomenetelmässä kohteen arvo määritetään sen todennäköisten vuosituottojen perusteella. Menetelmä on monimutkainen ja vaatii huomioimaan useita asioita arvoa määrittäessä. (Aarnio ym. 2011, 155–158; Verohallinto 2013a, 2–4.)

Yllä mainittuja menetelmiä ei ole tarpeen käyttää pesään kuuluvan rahan, talletusten tai rahanmääräisten saatavien arvon määrittämiseen. Nämä on mahdol-

lista aina arvostaa niiden täyteen arvoonsa eli nimellisarvoonsa. (Puronen 2013, 55; Verohallinto 2013a, 5.)

Jäämistöön kuuluvat kiinteistöt pyritään arvostamaan käyttämällä kauppavomenetelmää, jolla kiinteistölle saataisiin mahdollisimman todenmukainen arvo. Käytännössä tämä onnistuu pyytämällä esimerkiksi kiinteistönvälittäjältä arvio kiinteistön hinnasta. Mikäli tämä ei ole mahdollista, tulee kiinteistön maapohja ja rakennus arvostaa erikseen. Tällöin käytetään usein kustannusarvomenetelmää rakennuksen arvostamisessa ja maapohjan arvostamisessa kauppa-arvomenetelmää. Taajamissa sijaitsevien kiinteistöjen maapohjien arvo on myös mahdollista selvittää käyttämällä niin sanottua tonttihintakarttaa, jotka ovat julkisia ja tarvittaessa nähtävillä verotoimistossa. (Puronen 2013, 56; Verohallinto 2013a, 12–14.)

Pelkkien rakennusten arvostaminen todelliseen käypään arvoonsa on erittäin haasteellista. Arvoon vaikuttavat niin rakennuksen ikä, kunto kuin myös esimerkiksi rakennusmateriaalit ja tilaratkaisut. Tästä johtuen rakennukset arvostetaan usein käyttäen kustannusarvomenetelmää. Menetelmässä rakennukselle määritetään ensin jälleenhankinta-arvo keskimääräisten rakennuskustannusten perusteella. Summa selvitetään laskemalla kuinka paljon uuden vastaavanlaisen rakennuksen rakentaminen nykyaikaisilla rakennusmateriaaleilla ja -menetelmillä maksaisi. Saadusta jälleenhankinta-arvosta saadaan vähentää rakennuksen iästä ja kulumisesta aiheutuvat arvon alentumiset. Näin saatu arvo kuvastaa rakennuksen nykyarvoa. Saatua arvoa on mahdollista korottaa tai alentaa, mikäli tähän on erityistä syytä. (Puronen 2013, 58–59; Verohallinto 2013a, 17.)

Asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeet on mahdollista arvostaa käypään arvoonsa käyttäen kauppa-arvomenetelmän vertailuluovutuksia. Usein jo samassa taloyhtiössä tai saman alueen taloyhtiöissä on tehty osakekauppoja, joiden arvoja on mahdollista käyttää apuna kohteen osakkeiden arvostamiseen. Mikäli käytetyt vertailuluovutukset eivät ole täysin edustavia, on niiden tarjoama arvo mahdollista tapauskohtaisesti korottaa tai alentaa 10–20 %. Verohallinto on ohjeessaan tarjonnut taulukon tilanteita varten, joissa arvostettavan

kohteen koko poikkeaa vertailuluovutuksen kohteena olleista huoneistoista. Taulukosta on mahdollista lukea miten huoneiston koko ja sen ero vertailussa olevaan kohteeseen vaikuttaa vertailuhintaan. (Puronen 2013, 61–62; Verohallinto 2013a, 7–8.)

Vainajan koti-irtaimisto kuten esimerkiksi huonekalut ja vaatteet arvostetaan alhaiseen arvoon. Ainoastaan vainajan varoihin mahdollisesti kuuluvat tavanomaista arvokkaammat asuntoirtaimistot, kuten esimerkiksi arvokkaat taulut ja antiikit, tulee arvostaa niiden käypään arvoonsa. Vainajan muu irtain omaisuus arvostetaan myös hyvin pieniin arvoihin, mikäli kyseessä ei ole merkittävä omaisuuserä, kuten esimerkiksi auto tai vene. Tällöin arvoa määrittäessä tulee huomioida vuosimalli, merkki, tyyppi ja hankintahinta. (Puronen 2013, 62–63; Verohallinto 2013a, 10–11.)

Maatilavarallisuuden arvostamiselle on omat säännöksensä. Kuitenkin maatalouskiinteistön maapohja arvostetaan, kuten edellä on selvitetty (Puronen 2013, 63). Maatilavarallisuuden arvostamisesta on kerrottu tarkemmin työn luvussa 3.3.

Jäämistön velat ja niiden arvo

Perinnönjättäjän kuolinpesän varoista saadaan vähentää perinnönjättäjän velat ja eräät muut erikseen määritetyt vähennykset. Saatu erotus on perinnönjättäjän kuolinpesän nettovarallisuus, jonka perusteella perinnönsaajille lasketaan heidän laskennalliset perintöosuudet. Summasta on mahdollista tehdä vielä tietyt vähennykset ja loppusumma määrittää pohjan perintöverolle. (Puronen 2013, 65.) Perintöveron määrittämisestä ja mainituista vähennyksistä on kerrottu tarkemmin työn luvussa 4.1.

Jäämistön velat voidaan jakaa kahteen eri ryhmään. Voi olla kyse vainajan veloista, eli veloista jotka vainaja itse on sitoutunut maksamaan ja toisaalta voi olla kyse kuolinpesän veloista. Kuolinpesän velat ovat syntyneet jäämistötoimista, kuten esimerkiksi hautauskuluista ja perunkirjoituskuluista. (Puronen 2013, 66.)

Vainajan velkojen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä on se, että ne kohdistuvat vainajan elinaikaan ja ovat kuitenkin vielä kuolinhetkellä maksamatta. Tällaisia ovat esimerkiksi vainajan elinaikaan kohdistuva verovelka, vesi-, sähkö- ja puhelinlaskut, maksamattomat sairauskulut sekä asunto-, osamaksu- ja luottokorttivelka. On kuitenkin tärkeä muistaa, että ainoastaan perinnönjättäjän velka on vähennyskelpoista. Tällöin, jos esimerkiksi perittävä asui avioliitossa puolisonsa kanssa ja heidän vesilaskunsa on perittävän kuolinhetkellä maksamattomana, katsotaan, että perittävän osuus laskusta on puolet, jollei muuta esitetä. (Puronen 2013, 66, 69; Verohallinto 2014a.)

Kuolinpesän arvosta on siis mahdollista vähentää myös niin sanottuja kuolinpesän velkoja, jotka ovat syntyneet jäämistötoimista. Perintö- ja lahjaverolain mukaan kuolinpesän omaisuudesta saadaan vähentää perunkirjoituksesta ja vainajan hautaamisesta sekä hautakiven hankkimisesta ja pystyttämisestä aiheutuvat kohtuulliset kulut (Perintö- ja lahjaverolaki 12.7.1940/378, 9§). Laissa mainittu kohtuullisuus arvioidaan aina erikseen. Hautauskuluina saadaan vähentää haudan kaivuusta, arkun ja hautapaikan hankkimisesta sekä vainajan kuljetuksesta aiheutuneet kulut. Hautajaiskuluina saadaan vähentää muistotilaisuuden järjestämisestä ja tilaisuuden tarjoilusta aiheutuneet kustannukset. Näiden lisäksi hautakiven hankkimisesta ja pystyttämisestä aiheutuneet kulut on mahdollista saada vähennettäväksi kuolinpesän arvosta. (Puronen 2013, 80–82.)

Perunkirjoituksen kustannusten osalta vähennyskelpoisia ovat perunkirjoituksen kannalta tarpeellisten selvitysten ja asiakirjojen hankinnasta aiheutuneet kustannukset. Lisäksi uskottujen miesten palkka saadaan vähentää kuolinpesän arvosta. Kuolinpesän hallinnosta tai hoidosta aiheutuvia mahdollisia kustannuksia ei ole mahdollista vähentää, kuten ei myöskään esimerkiksi perunkirjoituksen jälkeiset mahdolliset ositus- ja jakokustannukset. (Puronen 2013, 85–87.)

Avioliittolain soveltamisen seuraukset

Vuonna 1930 ja sen jälkeen solmittuihin avioliittoihin sovelletaan avioliittolain säädöksiä. Lain säädökset säätelevät puolisoiden välisiä avioliittovarallisuussuhteita. Säädösten mukaisesti kumpikin puolisoista omistaa itsenäisesti oman

omaisuutensa. Vain sellainen omaisuus, joka on hankittu yhdessä, on puolisoiden yhdessä omistamaa. Lain säädösten mukaisesti puolisoilla on toistensa omaisuuteen avio-oikeus, mikäli muuta ei ole sovittu. Avioehtosopimuksella on mahdollista poiketa tästä olettamasta. (Norri 2007, 21, 28–29; Aarnio ym. 2011, 130.)

Perittävän oltua kuoltuaan naimisissa, on selvitettävä, mikä omaisuus on kuulunut hänelle ja mikä omaisuus on kuulunut leskelle. Tämän selvittäminen on tarpeen, sillä avioliittolain säädösten mukaisesti perittävän kuoltua on toimitettava jäämistöositus tai -erottelu, jossa perittävän ja lesken omaisuus erotellaan toisistaan. Voidaan puhua omaisuuden osituksesta ja erottelusta. (Aarnio ym. 2011, 131.)

Avioliittolain säännösten mukaisesti puolisoilla on avio-oikeus toistensa omaisuuteen, mikäli muuta ei ole sovittu. Käytännössä muuta voidaan sopia ainoastaan avioehtosopimuksella, joka on puolisoiden yhdessä laatima asiakirja, jossa voidaan rajoittaa puolisoiden oikeutta toisen omaisuuteen joko osaksi tai kokonaan. Mikäli puoliset ovat laatineet avioehtosopimuksen, jonka mukaan kummallakaan puolisoista ei ole oikeutta toistensa omaisuuteen, erotellaan heidän omaisuudet toisistaan jäämistöerottelussa. Tällöin leski pitää oman omaisuutensa ja kuolinpesään siirtyy perittävän osuus, joka jaetaan perillisten kesken noudattaen lakimääräistä perimysjärjestystä. (Norri 2007, 38; Koponen 2012, 50.)

Vain siinä tapauksessa, että puolisoilla on ollut avio-oikeus toistensa omaisuuteen, suoritetaan omaisuuden ositus. Ositusta voivat vaatia niin leski, rintaperillinen kuin myös yleistestamentin saaja. Osituksessa ensiksi kuolleen puolison ja lesken omaisuus lasketaan yhteen ja jaetaan pääsäännön mukaisesti tasan. Leski saa omaisuudesta puolet ja perilliset toisen puolen. Vasta osituksen jälkeen voidaan esittää perinnönjako-vaatimus. Todellisuudessa omaisuus jaetaan yllä mainitun tavoin tasan vain silloin, jos leskellä on vähemmän omaisuutta kuin kuolleella puolisoilla. Tällöin ensiksi kuolleen puolison perilliset ovat velvollisia antamaan osituksessa leskelle tasinkoa ja näin päästään tilanteeseen, jossa leskellä on omaisuudesta puolet ja perillisillä puolet. Mikäli havaitaan, että

leskellä on enemmän omaisuutta kuin perittäväällä, voi leski vedota osituksessa tasinkoetuoikeuteensa, jolloin lesken ei tarvitse suorittaa tasinkoa perittäväen perillisille. (Aarnio & Kangas 2010, 428; Koponen 2012, 50.)

Kun perittäväen jäämistön arvo on selvitetty ja mahdollinen leski on saanut hänelle kuuluvan osuutensa jäämistöstä, voidaan se jakaa niiden perillisten kesken, joille se kuuluu. Käytännössä, mikäli perittäväältä on jäänyt rintaperillisiä, jakautuu perittäväen jäämistön tasan heidän kesken lakimääräisen perintöoikeuden säännösten mukaisesti.

3 ERITYISSÄÄNNÖKSET MAATILAA PERITTÄESSÄ

Perintökaaren 25. luku sisältää maatilalan perimystä koskevat erityissäännökset. Säännökset ovat dispositiivista eli tahdonvaltaista oikeutta. Perittävä voikin esimerkiksi elinaikanaan luovuttaa maatilalan perilliselle tai kenelle tahansa kyseisten säännösten estämättä. Perittävä voi myös säännösten estämättä testamentata omaisuuttaan, joka sisältää myös maatilalan. Perittävän kuolinpesän osakkaat voivat myös aina sopia siitä, miten jäämistöön kuuluva tila jaetaan. Säännökset voivat astua kuvaan mukaan tilanteissa, joissa jäämistöön kuuluu maatila, perittävä ei siitä ole testamentillaan määrännyt, eivätkä perilliset ole päässeet yksimielisyyteen sen jakamisesta. (Aarnio & Kangas 2010, 477–478.) Tämän lisäksi säännösten soveltamiseen on useita muita vaatimuksia, joista tarkemmin työn luvussa 3.1.

Maatilalan perimistä koskevat erityissäännökset antavat soveliaalle tilanpidonjatkajalle oikeuden vaatia jäämistöön kuuluvan maatilalan sisällyttämistä maatalousirtaimistoihin jakamattomana hänen perintöosuuteensa. Näin ollen yksi perinnönsaajista voi saada poikkeuksellisesti muita perinnönsaajia suuremman perinnön. (Perintökaari 5.2.1965/40, 25:1b.)

Maatilaperimystä säätelevien erityisten säännösten keskeisenä tavoitteena on turvata se, että elinkelpoiset tilat ja tilanosat säilyvät aktiiviviljelyksessä perittäjän kuoltua. Säännösten toivotaan lisäksi estävän maatalojen pirstoutuminen ja ylivelkaantuminen. (Aarnio & Kangas 2009, 1150–1151.)

Perintökaaren 25. luku osoittaa ne ehdot, joilla sovelias tilanpidonjatkaja tulee joka tapauksessa saamaan tilan perinnönjaossa. Voidaan katsoa, että säännöksillä on myös vaikutuksia jo perittäjän eläessä tapahtuviin toimiin. Säännöstö on vaikuttanut ohjaavasti esimerkiksi perittäjän eläessä tapahtuvan sukupolvenvaihdon hintatasoon, jolla voidaan varmistaa se, että maatila voidaan siirtää toiselle mahdollisimman edullisesti, kuitenkin muiden perillisten oikeuksia loukkaamatta. (Aarnio & Kangas 2009, 1151–1152.)

3.1 Erityissäännösten soveltamisala

Maatilan perimistä koskevien erityissäännösten soveltamisedellytykset ovat tiukat. Säännöksistä voidaan hahmottaa niin itse maatilaa koskevia edellytyksiä kuin myös henkilöä koskevia edellytyksiä. Seuraavassa näitä on selvennetty tarkemmin.

Tilaa koskevat edellytykset

Säännökset voivat tulla sovellettaviksi vain silloin, kun perittävän jäämistöön kuuluu maatilataloudellisessa käytössä oleva elinkelpoinen maatila. Maatilalla tarkoitetaan yhden tai useamman tilan yhdessä muodostamaa maatilataloudellista kokonaisuutta, kun taas elinkelpoisella maatilalla maatilaa, josta viljelijä ja hänen perheensä voi saada pääasiallisen toimeentulonsa. (Aarnio & Kangas 2009, 1152–1154, 1161.) Edellytyksenä säännösten soveltamiseen on myös se, että maatilataloutta ei harjoiteta osakeyhtiönä, vaikka perittävä omistaisi yhtiön koko osakekannan. Maatilaosakeyhtiön perinnönjako tapahtuu perintökaaren yleisiä jakosäännöksiä noudattamalla. (Aarnio & Kangas 2009, 1158–1159.)

Lain määritelmien mukaisesti metsätilan perimiseen ei voida soveltaa perintökaaren 25. luvun säännöksiä. Kuitenkin mautilaan, johon kuuluu myös metsää, voidaan soveltaa 25. luvun säännöksiä, kunhan tilalla harjoitetaan myös maataloutta. (Aarnio & Kangas 2009, 1153–1154.)

Erityissäännökset voivat tulla sovellettavaksi vain, kun perittävän jäämistöön kuuluu maatilataloudellisessa käytössä oleva maatila. Tämä edellytys aiheuttaa määrittelyongelman, sillä laissa ei ole tarkemmin määrätty missä määrin tilan tulee olla tällaisessa käytössä, jotta sen perimiseen voidaan soveltaa 25. luvun säännöksiä. Lain tulkinnoissa on lähdetty siitä, että sellaiseen tilaan ei voida soveltaa mainitun luvun säännöksiä, joka ei ole ollut perittävän kuoltua enää aktiiviviljelyksessä. Ongelma jää käytännössä aina tilakohtaisesti ratkaistavaksi. (Aarnio & Kangas 2009, 1156.)

Maatilaperimystä koskevia säännöksiä ei voi soveltaa tapaukseen, jossa mautila sijaitsee asemakaava-alueella tai alueella, jolle sellainen on juuri tulossa. Li-

säksi, mikäli maatila sijaitsee alueella, jonka yleiskaavassa maan käyttö on osoitettu muihin kuin maa- ja metsätaloudellisiin tarkoituksiin, ei perintökaaren 25. luvun säännöksiä voida soveltaa. (Perintökaari 5.2.1965/40, 25:1.2; Aarnio & Kangas 2009, 1163.)

Säännöksiä voidaan kuitenkin soveltaa, mikäli vain osa maatilasta sijaitsee perintökaaren 25:1.2:ssa säädetyillä alueilla, kuten esimerkiksi alueella, johon on vahvistettu ranta-asemakaava. Jos siis maatila sijaitsee kokonaisuudessaan tai pääasiallisesti perintökaaren 25:1.2:ssa määritellyillä kaava-alueilla, ei maatilán perimystä koskevia erityisiä säännöksiä voida soveltaa. Käytännössä tämä on johtanut siihen, että säännösten soveltamisalueeksi on muodostunut ennen kaikkea maaseutu. (Aarnio & Kangas 2009, 1164.)

Muu jäämistöomaisuus kuin nimenomaisesti maatilataloudellisessa käytössä oleva maatila on jaettava aina normaalien jakosäännösten mukaisesti. Näin ollen perintökaaren 25. luvun säännöksiä voidaan soveltaa jäämistön jakoon vain siltä osin, kun kyseessä on maatalouskäytössä oleva tila. (Aarnio & Kangas 2009, 1159.)

Henkilöä koskevat edellytykset

Perintökaaren 25. luvun säännösten soveltamista maatilán perimiseen voi vaatia jokainen perintökaaren 18:1:ssä mainittu kuolinpesän osakas: Osakkaita ovat yleistestamentin saajat, perintökaaren 2 luvussa mainitut lakimääräiset perilliset, perintökaaren 3 luvun nojalla perintöön oikeutettu puoliso sekä avio-oikeuden perusteella pesän osakkaana oleva leski. Sekundääriperillinen ei voi vedota perintökaaren 25. lukuun. (Perintökaari 5.2.1965/40, 18.1; Aarnio & Kangas 2009, 1169.)

Vain soveliaalla tilanpidonjatkajalla on oikeus vaatia jäämistöön kuuluvan maatilán sisällyttämistä jakamattomana hänen perintöosuuteensa. Jotta henkilö voi olla sovelias tilanpidonjatkaja, tulee hänen täyttää niin yleiset jäämistöoikeudelliset kuin myös ammatilliset edellytykset. (Aarnio & Kangas 2009, 1170.)

Yleiset jäämistöoikeudelliset edellytykset täyttyvät, kun henkilö on pesän osakas. Ammatilliset edellytykset on voitu hankkia joko käytännön työssä, korkeakoulu- tai opintotason opiskelulla tai maatalouden ammattikoulutuksella. Ammattitaidon hankkimiseen opiskelulla katsotaan riittävän kuuden kuukauden täysipäiväinen opiskelu, kun taas käytännön työssä, muualla kuin kotitilalla, riittävän kokemuksen on voinut hankkia kahdessa vuodessa toimimalla joko tilanhoitajana tai itsenäisenä yrittäjänä. (Aarnio & Kangas 2009, 1170.)

Soveliaalle tilanpidonjatkajalle ei ole laissa asetettu nimenomaista vähimmäis- tai enimmäisikää. Lähtökohtana on kuitenkin se, että tilanpidonjatkaja kykenee jatkamaan tilan viljelyä ja näin siis vastaamaan siitä. 18–55 -vuotias perillinen on katsottu aina olevan iältään sovelias tilanpidonjatkajaksi. Korkein oikeus on katsonut, että 61-vuotiasta perillistä ei ole voitu enää pitää soveliaana tilanpidonjatkajana (KKO 2000:26). On kuitenkin tapauksia, joissa esimerkiksi 57- ja 60-vuotiaat perilliset katsottiin soveliaiksi tilanpidonjatkajiksi. Tilanteet ratkaistaan siis aina tapauskohtaisesti, tutkien kaikkia asiaan vaikuttavia seikkoja. (Aarnio & Kangas 2009, 1171–1172.)

Soveliaat tilanpidonjatkajat on asetettava etusijajärjestykseen, mikäli perillisten joukossa on useampia tilan itselleen haluavia soveliaita tilanpidonjatkajia (Perintökaari 5.2.1965/40, 25:3). Perillisellä, joka on asunut jäämistöön kuuluvalla maatilalla ja on osallistunut sen viljelyyn perittävän kuolinhetkellä, on etusija-asema sellaiseen perilliseen nähden, joka on asunut tai työskennellyt muualla. Muutoin etusijalla on se sovelias tilanpidonjatkaja, kellä on parhaat ammatilliset edellytykset maatilatoiminnan harjoittamiseen. (Aarnio & Kangas 2009, 1173–1174.)

Kuitenkin, jos jollakin perillisistä on selvästi kanssaperillisiä paremmat mahdollisuudet koulutuksensa tai käytännön kokemuksen ansiosta saada toimeentulonsa tilan ulkopuolelta, ei hänellä ole etusijaa sellaiseen perilliseen, jolla ei näitä valmiuksia ole. (Perintökaari 5.2.1965/40, 25:3.2).

3.2 Jäämistöön kuuluvan maatalan arvon määrittäminen

Jäämistön omaisuus arvostetaan lähtökohtaisesti sen käyvän arvon mukaisesti, joka omaisuudella oli perinnönjättäjän kuolinpäivänä (Lindholm 2014, 48). Perintönä saadun maatalan arvostaminen käypään arvoon voisi aiheuttaa suuria taloudellisia rasituksia sen toiminnan jatkamiselle. Maatalan arvolla on vaikutusta esimerkiksi mahdollisesti maksettaviin lunastuskorvauksiin, joista tarkemmin luvussa 3.4. Taloudellisten rasitusten vähentämiseksi on perintökaaren otettu omat erityiset säännöksensä määräämään jäämistöön kuuluvan maatalan arvosta. Puhutaan maatalan laskennallisesta arvosta. (Aarnio & Kangas 2009, 1175.)

Perintökaaren 25. luvun säännöksillä on pyritty saamaan sovelias tilanpidonjatkaja samaan asemaan, kuin missä hän olisi, jos maatalan hankinta olisi tapahtunut perittävän eläessä. Perittävän eläessä tapahtuvan tilan luovutuksen on oikeuskäytännössä katsottu voivan tapahtua noin 2/3 tilan käyvästä arvosta olevalla kauppahinnalla ilman, että muiden perillisten lakiosaoikeuksia on loukattu. Tähän pyritään siis myös perintökaaren 25. luvussa. Tila tulisi siis arvostaa noin 60–70 % sen käyvästä arvosta. (Aarnio & Kangas 2009, 1175–1176.)

Tämä edellyttää kuitenkin myös tilan käyvän arvon määrittämistä. Lisäksi tilan käyvän arvon määrittäminen on tärkeää sen vuoksi, että rintaperilliselle kuuluvan lakiosan suuruus määritetään aina tilan käyvän arvon perusteella. Voimassaolevan ohjeistuksen mukaisesti, jäämistöön kuuluvan maatalan käypä arvo, tulisi määrittää käyttämällä pesänjakajan hankkimaa arviota kiinteistön myyntiarvosta. Kuitenkin, mikäli tämä ei ole mahdollista, on Verohallinto antanut ohjeet tilan käyvän arvon laskemiselle. Tilan arvosta voidaan aina säännösten estämättä kuitenkin myös sopia. (Aarnio & Kangas 2009, 1175–1176; Aarnio ym. 2011, 170.)

Seuraavassa on selvennetty, miten maatalan käypä arvo lasketaan sekä miten laskennallinen arvo selvitetään. Työn esimerkkimaatilalle on lisäksi laskettu mainitut arvot. Esimerkkimaatila sisältää peltoa 18,50 hehtaaria ja metsämaata yhteensä 113,10 hehtaaria, josta 56 hehtaaria on jouto- ja kitumaata. Maatilalla on yksi asuinrakennus sekä yksi tuotantorakennus.

Maatilan käypä arvo

Maatilan käypä arvo voidaan määrittää käyttäen Verohallituksen vahvistamaa arvostamisohjetta, jonka mukaan arvoa määrittäessä tulee noudattaa summa-arvomenetelmää. Menetelmän mukaan maatalaan sisältyville eri varallisuuslajeille, kuten maatalousmaalle, metsämaalle, sekä asuinrakennuksille lasketaan erikseen omat arvot, jotka sitten lasketaan yhteen. Näin yhteenlaskettu summa on yleensä hieman todellista tilakokonaisuuden käypää arvoa korkeampi. Tämän johdosta jokaisen varallisuuslajin arvosta tehdään tilakokonaisuusalennus. (Aarnio ym. 2011, 170–171; Verohallinto 2013a, 20.)

Maatalouden tuotantokäytössä olevat kalustot, koneet ja laitteet arvostetaan niiden käypään arvoon vertailemalla vastaavien jo myynnissä olevien koneiden hintoja. Maatalouden merkittävien koneiden, kuten leikkuupuimureiden ja traktoreiden, arvostaminen vaatii usein koneiden hankintahinnan, vuosimallin, tyypin ja merkin selvittämistä. (Aarnio ym. 2011, 172; Verohallinto 2013a, 21.)

Tämä ei aina kuitenkaan ole tarpeen selvittää, sillä koneet ja laitteet voidaan arvostaa lähtökohtaisesti menojäännösarvon perusteella, kun ne kuuluvat maatilakokonaisuuteen. Menojäännösarvolla tarkoitetaan sitä tuloverotuksessa poistamatta olevaa hankintamenon osaa, joka omaisuudella on verovuoden päättyessä. Arvoon tulee kuitenkin lisätä kolmena perintöverovelvollisuuden alkamista edeltävänä vuotena laitteeseen kohdistetut investointiavustukset sekä tasausvaraukset poistoilla vähennettynä. (Aarnio ym. 2011, 172; Verohallinto 2013a, 21.)

Esimerkkimaatilassa käypä arvo katsotaan menojäännösarvon perusteella, kuitenkin huomioiden laitteisiin kohdistetut avustukset ja varaukset. Koneiden, kaluston ja laitteiden käypä arvo maatilalla on 154 216 €.

Maataloustalousmaan käypää arvoa määrittäessä suuri merkitys on pellon sijainnilla ja sen muilla ominaisuuksilla. Arvostamisessa tavallisin menetelmä on kauppa-arvomenetelmä, jossa peltojen arvoa määritetään muiden samankaltaisten peltojen toteutuneiden kauppahintojen perusteella. Maanmittauslaitos on koonnut kauppahintatilaston, josta selviävät keskimääräiset kauppahinnat tietyn

alueen pelloille. Mikäli pellon arvoa ei voida määrittää esimerkiksi vertailukauppojen perusteella, on mahdollista käyttää apuna Maanmittauslaitoksen kauppahintatieto-taulukkoa. (Verohallinto 2013a, 24)

Esimerkkimaatila sijaitsee Varsinais-Suomessa. Maanmittauslaitoksen maatalousmaan hintatiedoista ajalta 2008–2012 selviää, että yli 2 hehtaaria viljeltyä maata koskevissa kiinteistökaupoissa keskiarvohinta on ollut Varsinais-Suomessa 10 400 €/ha. (Verohallinto 2013a, 24.) Taulukossa 1 on laskettu maatalousmaan käypä arvo.

Taulukko 1. Maatalousmaan käyvän arvon laskeminen.

Maatalousmaan käypä arvo	Pinta-ala ha	Pellon hinta €/ha	Arvo yhteensä
Peltoa	18,50 ha	10 400 €/ha	192 400 €

Maatilaan kuuluvan metsämaan arvo määritetään usein summavomenetelmän avulla. Menetelmässä lasketaan yhteen metsän puuston hakkuuarvo, taimikon kustannusarvo, laskennalliseen tuottoon perustuva maapohjan arvo sekä mahdollinen odotusarvo. Saatu yhteenlaskettu arvo korjataan tukkualennuksella, jonka suuruus on yleensä 30 %. Metsän arvo tulisi ensisijaisesti selvittää metsäkeskusten tai metsänhoitoyhdistysten antamista tila-arvioista. Kuitenkin, jos tämä ei ole mahdollista, voidaan arvostamisen tietolähteenä pitää metsälle voimassa olevaa metsäsuunnitelmaa. Metsäsuunnitelmasta käy ilmi esimerkiksi metsän ikä, pääpuulaji sekä arvio puuston määrästä. (Verohallinto 2013a, 26)

Verohallinto on julkaissut taulukon, josta löytyvät hehtaarikohtaiset maapohjan ja taimikon arvot maakunnittain. Lisäksi muun muassa Metsäntutkimuslaitos julkaisee puuston keskimääräisiä hakkuuarvoja. Metsän eri osat tulee siis arvostaa erikseen ja tämän jälkeen laskea yhteen. Yhteenlasketusta summasta tulee muistaa tehdä 30 % vähennys tukkualennuksena. Metsäsuunnitelmissa merkityt joutomaat sekä kitumaat arvostetaan erikseen. Jouto- ja kitumaiden

maapohjan arvoksi katsotaan lähtökohtaisesti 50 euroa hehtaarilta, mikäli muuta ei osoiteta. (Verohallinto 2013a, 26–28.)

Esimerkkimaatilan metsän käypä arvo on laskettu nimenomaisesti metsäsuunnitelman perusteella, käyttäen apuna Metsäntutkimuslaitoksen julkaisemia puuston keskimääräisiä hakkuuarvoja sekä Verohallinnon arvoja maapohjan ja taimikoiden arvosta. (Verohallinto 2013a, 26–27; Metsäntutkimuslaitos 2014.)

Taulukko 2. Metsän käyvän arvon laskeminen.

Maapohjan arvo	Pinta-ala ha	Hinta €/ha	Arvo €
Metsämaa	57,10 ha	450 €/ha	25 695 €
Jouto- ja kitumaa	56 ha	50 €/ha	2 800 €
Arvo yhteensä			28 495 €

Taimikon arvo	Pinta-ala ha	Hinta €/ha	Arvo €
Pienet taimikot (T1)	9 ha	1 100 €/ha	9 900 €
Isot taimikot (T2)	6,5 ha	2 300 €/ha	14 950 €
Arvo yhteensä			24 850 €

Puuston arvo	Tilavuus m ³	Hinta €/m ³	Arvo €
Kuusitukki	326,7 m ³	55,87 €/m ³	18 252,73 €
Mäntytukki	2 273,16 m ³	56,31 €/m ³	128 001,64 €
Koivutukki	134,2 m ³	41,39 €/m ³	5 554,54 €
Kuusikuitu	1 158,3 m ³	17,81 €/m ³	20 629,32 €
Mäntykuitu	3 708,84 m ³	15,70 €/m ³	58 228,79 €
Koivukuitu	536,8 m ³	17,81 €/m ³	9 560,41 €
Arvo yhteensä			240 227,43 €

(jatkuu)

Taulukko 2 (jatkuu).

Kokonaisarvo yhteensä	293 572,43 €
Kokonaisarvon korjaus 30 %	88 071,73 €
Käypä arvo yhteensä	205 500,70 €

Maatilalla sijaitsevat asuinrakennuksen arvostetaan niiden jälleenhankinta-arvoon, jonka perusteet vahvistaa valtiovarainministeriö. Tämän hetkisen ohjeistuksen mukaisesti jälleenhankinta-arvo määritetään keskimääräisten rakennuskustannusten avulla, määrittelemällä kuinka paljon uuden vastaavan rakennuksen rakentaminen nykyaikana maksaisi. Saadusta arvosta saadaan tehdä rakennuksen kulumisesta ja iästä aiheutuvat ikävähennykset, jotka kuvastavat arvon alenemista. Tehtävät ikälennukset lasketaan asuinrakennuksen valmistumisvuodesta lukien. Arvoksi katsotaan kuitenkin aina vähintään 30 % jälleenhankinta-arvosta. (Verohallinto 2013a, 17–19.)

Esimerkkimaatilan asuinrakennus on vuonna 1941 valmistunut puutalo, jonka pinta-ala on 300 m². Valtiovarainministeriön asetuksen (Valtiovarainministeriön asetus rakennusten jälleenhankinta-arvon perusteista 847/2013) mukaisesti perusarvo talolle on 435,56 €/m², jolloin talon arvo olisi 130 668 €. Kuitenkin ikävähennyksiä voisi tehdä niin paljon, että arvo pienenee minimiin eli 30 % jälleenhankinta-arvosta. Asuinrakennuksen arvo, sisältäen tontin, on siis 39 200,4 €.

Maatalouden tuotantorakennuksien arvo voidaan selvittää esimerkiksi rakennusten menojäännösarvojen avulla, mikäli muuta tietoa ei ole saatavilla (Verohallinto 2013a, 23). Esimerkkimaatilalla olevan tuotantorakennuksen arvoksi saadaan näin ollen tontteineen 37 153 €.

Esimerkkimaatilan käypä arvo on siis edellä mainittujen arvojen mukaisesti 628 470,10 €. Käyvän arvon selvittäminen on tärkeää, mutta lisäksi on selvitettävä maatilan laskennallinen arvo, jotta esimerkiksi lunastuskorvauksen määrä voidaan selvittää.

Maatilan laskennallinen arvo

Perintökaaren 25. luvussa on määritetty tapa, jolla maatilan arvo tulee laskea, mikäli sovelias tilanpidonjatkaja käyttää oikeuttaan ja sisällyttää maatilan jakamattomana perintöosuuteensa. Arvo poikkeaa suuresti maatilan käyvästä arvosta, mutta lähtökohtana arvolle on kuitenkin se, että se olisi noin 60–70 % käyvästä arvosta (Perintökaari 5.2.1965/40, 25:2; Aarnio & Kangas 2009, 1175–1176.)

Säännöksen mukaan maatilan laskennallisen arvon lähtökohtana on varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain mukaisesti määrittyvä arvo, jonka tarjoamia lukuja hieman jatkojalostamalla saadaan maatilan laskennallinen arvo määriteltä (Aarnio & Kangas 2009, 1176).

Varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain mukaan maatalouden nettovarallisuus on se omaisuus, mikä saadaan, kun maatalouden varoista vähennetään sen velat. Varoihin ei kuitenkaan lueta saamisia, rahavaroja, kotieläimiä, maatalouden harjoittamista varten hankittuja lannoitteita, siemeniä, väkirehua eikä muita vastaavia tarvikkeita. (Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 22.12.2005/1142.)

Maatalousmaan ja sen kasvuston arvoksi katsotaan lain mukaan maatalousmaan vuotuinen keskimääräinen tuotto kerrottuna luvulla seitsemän. Maatalousmaata on lain mukaan pysyväisluontoisesti maatalouskäytössä olevat puutarhat, pellot sekä kesannot. Verohallinto vahvistaa vuosittain laissa mainitun pellon keskimääräisen vuotuisen tuoton kunnittain. Verohallinto määrää myös sen, miten salaojitus lisää pellon arvoa. (Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 22.12.2005/1142, 20 §; Aarnio & Kangas 2009, 1176–1177.)

Esimerkkimaatilan maatalousmaan ja sen kasvuston arvoa laskettaessa täytyy katsoa Verohallinnon vahvistama pellon keskimääräinen vuotuinen tuotto. Kunnassa, jossa tila sijaitsee, on keskimääräiseksi tuotoksi vahvistettu 69,15 euroa hehtaarilta ja salaojalisäksi 354,64 euroa hehtaaria kohti (Verohallinto 2013c). Näin ollen maatalousmaan laskennalliseksi arvoksi saadaan, kun peltoa on kaikkiaan 18,5 hehtaaria: $((69,15 \text{ €/ha} \cdot 7) + 354,64 \text{ €/ha}) \cdot 18,5 \text{ ha} = 15\,515,77 \text{ €}$.

Maatalouden tuotantorakennuksen rakennuspaikan arvo on laissa määritetty laskettavaksi kertomalla vastaavan kokoiselle maatalousmaalle määrätty arvo neljällä. Kyseiseen rakennuspaikkaan sisältyy rakennuksen alla oleva maa ja myös sen välittömässä läheisyydessä oleva pihamaa. (Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 22.12.2005/1142; Aarnio & Kangas 2009, 1176–1177.) Esimerkkimaatilan tuotantorakennuksen rakennuspaikka on kooltaan 3000 m². Sen laskennallinen arvo on siis: $((69,15 \text{ €/ha} \cdot 7) \cdot 4) \cdot 0,3 \text{ ha} = 580,86 \text{ €}$.

Maatalouden tuotantorakennukset arvostetaan tuloverotuksessa poistamatta olevan hankintamenon osan perusteella. Näin ollen tuotantorakennuksen arvo esimerkkimaatilalla on, jo aiemmin käyvän arvon yhteydessä mainittu, 37 153 €.

Asuinrakennuksen laskennallinen arvo on sama, kuin sen käypä arvo, sillä asuinrakennukset arvostetaan käypään arvoon. Arvo esimerkkimaatilalla on siis 39 200,4 €.

Maatalouskaluston, laitteiden ja koneiden arvoksi katsotaan verovuoden päättyessä tuloverotuksessa poistamatta oleva omaisuuden hankintamenon osa, kuitenkin niin, että arvo ei voi ylittää käypää arvoa. (Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 22.12.2005/1142; Aarnio & Kangas 2009, 1176–1177.) Esimerkkimaatilan koneiden, laitteiden ja kaluston laskennallinen arvo on 154 216 €.

Maatilaan kuuluvalla metsällä ei ole omaa erityistä laskennallista arvoa, vaan laskennallisena arvona pidetään käypää arvoa. Taulukossa 2 on laskettu metsän käypä arvo, joka on siis 205 500,7 €.

Kun arvot maatilan eri omaisuusosille eli siis rakennuksille, maatalousmaalle ja metsälle on laskettu lain mukaisesti, tulee ne summata yhteen. Näin saatu tilan verotusarvo on huomattavasti tilan käypää arvoa alhaisempi. Perintökaaren 25 luvun säännöksillä pyrittiin tietoisesti siihen, että arvoksi saataisiin noin 60–70 % käyvästä arvosta. (Aarnio & Kangas 2009, 1178.)

Maatalousmaan katsotaan olevan erityisasemassa tilan arvoa määrittäessä. Tästä johtuen maatalousmaan arvoksi saatu summa tulee kertoa vielä luvulla 3,75, ennen kuin kaikkien omaisuusosien summat tulee laskea yhteen. Kun ve-

rotusarvon kertominen 3,75:llä on tehty, lasketaan kaikki omaisuusosien summat yhteen. Kun vielä tämä summa kerrotaan luvulla 1,2, saadaan maatilán laskennallinen arvo. Laskennallinen arvo saadaan siis laskettua seuraavalla kaavalla:

Metsä
 + Maatalouden tuotantorakennukset
 + Maatalousmaan verotusarvo * 3,75
 + Maatalousmaan asuinrakennukset ja muut
 Saatua summa kerrotaan luvulla 1,2 ja näin saadaan laskennallinen arvo (Aarnio & Kangas 2009, 1178.)

Esimerkkimaatilan laskennallinen arvo on siis näin ollen: $(205\,500,7 \text{ €} + 37\,733,86 \text{ €} + (15\,515,77 \text{ €} * 3,75) + 39\,200,4 \text{ €}) * 1,2 = 408\,742,92 \text{ €}$.

Saatua laskennallista arvoa on mahdollista korottaa tai alentaa, jos kyseinen laskentatapa johtaa kohtuuttomaan lopputulokseen. Näin voi olla, jos esimerkiksi tilán puustot ovat poikkeuksellisen arvokkaita. Kuitenkin laissa on asetettu tietyt edellytykset, joiden tulee täytyä, jotta arvoa voitaisiin tarkistaa. (Aarnio & Kangas 2009, 1178.) Esimerkkinä käytetyn maatilán tapauksessa maatilán laskennalliseksi arvoksi saatiin noin 65 % sen käyvästä arvosta. Koska lain tavoitteena on arvostaa maatila 60–70 %:iin käyvästä arvosta, voidaan katsoa, että laskentatapa ei ole johtanut kohtuuttomaan lopputulokseen.

3.3 Lunastuskorvaus ja lakiosasuojat

Soveliaan tilánpidonjatkajan vaatiessa jäämistöön kuuluvan maatilán sisällyttämisestä hänen perintöosuuteensa jakamattomana, saa hän tilakokonaisuuden säilyttämisperiaatteen mukaisesti muiden perillisten kustannuksella itselleen paremmat lähtökohdat jatkaa maatilán aktiiviviljelyä (Aarnio & Kangas 2009, 1151).

Perintöoikeudessa osakkaan arvomääräinen jako-osuus lasketaan jäämistöomaisuuden käyvän arvon ja suhteellisen perintöosan perusteella. Jos näin laskettuna saatu tilanpidonjatkajan perintöosuus on suurempi tai yhtä suuri, kuin luvussa 3.2 laskettu maatalan laskennallinen arvo, on tilanpidonjatkajalla oikeus sisällyttää tila omaan osuuteensa lunastuksetta. Tämä sama oikeus tilanpidonjatkajalla on myös maatalousirtaimistoon, joka kuitenkin arvostetaan käypään arvoonsa. Voidaan puhua tilanpidonjatkajan otto-oikeudesta. (Aarnio & Kangas 2009, 1185–1186.)

Tilanteissa, joissa tilan ja irtaimiston arvo on suurempi kuin perintöosuuden arvo, on tilanpidonjatkaja velvollinen suorittamaan muille osakkaille lunastuskorvausta. Lain mukaan korvaukseen ovat oikeutettuja yleistestamentin saajat ja perilliset. Jotta lunastuskorvauksen määrä voidaan määrittää, tulee ensiksi laskea perillisen perintöosuuden suuruus maatalan käyvän arvon perusteella. Saatuu lukuun verrataan perintökaaren 25. luvun mukaista maatalan laskennallista arvoa ja, jos tilan arvo on suurempi kuin perintöosan arvo, on tilanpidonjatkajan suoritettava korvausta muille osakkaille perintöosan ylittävän määrän osalta. Puhutaan lunastusoikeudesta. (Aarnio & Kangas 2009, 1186–1187.)

Lain estämättä tilanpidonjatkaja voi kuitenkin sopia lunastukseen oikeutettujen kanssa siitä, miten lunastus maksetaan, milloin ja missä määrin (Aarnio & Kangas 2009, 1187).

Esimerkkimaatilan tapauksessa perijöitä on kaksi rintaperillistä, joista toinen on sovelias tilanpidonjatkaja. Hän vaatii maatalan sisällyttämisen perintöosuuteensa jakamattomana. Maatalan käypä arvo on 628 470,1 €. Koska perillisiä on kaksi, on kunkin perintöosuus puolet tästä eli 314 235,05 €. Maatalan laskennallinen arvo on 408 742,92 €. Laskennallinen arvo ylittää perintöosuuden arvon. Näin ollen soveliaan tilanpidonjatkajan tulee maksaa lunastuskorvausta toiselle perijälle.

Tilan lunastusarvo	408 742,92 €
- <u>Perintöosa</u>	<u>314 235,05 €</u>
Lunastushinta	94 507,87 €

Soveliass tilanpidonjatkaja joutuu maksamaan toiselle rintaperilliselle lunastuskorvausta 94 507,87 €.

Yllä mainitussa esimerkkitilanteessa jäämistö koostui täysin maatilasta. Tilanetta ei kuitenkaan merkittävästi muuta se, vaikka jäämistöön kuuluisi myös

muuta omaisuutta. Tämä omaisuus jaettaisiin perillisten kesken ensin, minkä jälkeen jaon kohteena olisi maatila, joka siis osoitetaan vain yhdelle perijöistä. Mikäli myös tällöin sovelias tilanpidonjatkaja saa omaisuutta yli oman perintöosuutensa, on hän velvollinen suorittamaan lunastuskorvausta toiselle perijälle. Vastaavasti, mikäli tilanpidonjatkaja ottaa vastattavakseen myös perittävän velkaa, vaikuttaa se lunastuskorvauksen laskentatapaan. (Aarnio & Kangas 2009, 1188.)

Lakiosasuoja

Perintökaaren 25. luvun säännökset sisältävät maininnan siitä, että lakiosaan oikeutettu perillinen on edelleen 25. luvun säännösten estämättä oikeutettu saamaan lakiosaansa, mikäli hän sitä vaatii. Käytännössä tämä siis tuo lisäsuojaa lakiosaan oikeutetulle perilliselle, sillä ne, jotka eivät ole oikeutettuja lakiosaan, joutuvat tyytymään ainoastaan lunastuskorvaukseen. (Aarnio & Kangas 2009, 1188–1189.)

Lakiosa lasketaan aina jäämistön käyvän arvon perusteella. Näin ollen perillisen lakiosa on puolet jäämistön käyvän arvon perusteella lasketusta perintöosuudesta. Jos jäämistössä ei ole tarpeeksi omaisuutta kattamaan perillisen lakiosaa, on perillisellä oikeus vaatia puuttuvaa määrää perilliseltä, joka on käyttänyt otto- ja lunastusoikeuttaan maatilaa. Lakiosa on kuitenkin aina ensisijaisesti pyrittävä täyttämään muusta jäämistöomaisuudesta, kuin siitä mihin tilanpidonjatkajan otto- ja lunastusoikeus kohdistuu. (Aarnio & Kangas 2009, 1189–1190.)

Lunastuskorvauksen yhteydessä mainitussa tilanteessa perillisinä ovat nimenomaisesti rintaperilliset. Rintaperillisellä on oikeus lakiosaan. Lakiosa on aina puolet käyvän arvon perusteella lasketusta perintöosuudesta eli tässä tapauksessa 157 117,53 €. Mikäli perillinen siis vaatii lakiosaansa, ei pelkkä lunastuskorvaus ole riittänyt sitä kattamaan, sillä lunastuskorvauksen määrä tilanteessa on 94 507,87 €.

Jos perillinen vaatii lakiosaansa, tulee soveliaan tilanpidonjatkajan maksaa lunastuksen lisäksi lakiosakorvausta puuttuva määrä, eli (157117,53 - 94507,87) 62 609,66 €.

Esimerkkimaatilan tapauksessa sovelias tilanpidonjatkaja sai itselleen omaisuutta käyvän arvon edestä 471 352,59 € ja toinen rintaperillinen lakiosaansa

vastaavan määrän 157 117,53 €. Sovelias tilanpidonjatkaja sai siis merkittävästi enemmän omaisuutta itselleen. On kuitenkin huomioitava, että tilanpidonjatkajan tulee suorittaa niin lakiosakorvaus, kuin myös lunastuskorvaus toiselle perilliselle. Maatalousomaisuudesta on harvoin mahdollista irrottaa kyseisiä summia, joten usein tämä johtaa siihen, että tilanpidonjatkaja joutuu ottamaan lainaa suoritteiden maksuun.

Olisikin tärkeää, että perilliset pääsevät keskenään sopimukseen suoritteiden maksuajasta. Näin saataisiin luotua maksuaikataulu, joka hyödyttää kaikkia osapuolia. Mikäli sopimukseen ei päästä, tulee pesänjakajan varata tilanpidonjatkajalle kohtuullinen aika mutta kuitenkin korkeintaan kaksi vuotta lunastuskorvauksen maksuun. (Aarnio & Kangas 2009, 1197).

3.4 Viljelyvelvoite perinnönjaon oikeusvaikutuksena

Sovelias tilanpidonjatkaja saa muihin perillisiin nähden tuntuvaan taloudelliseen edun käyttäessään oikeuttaan vaatia maatalan jakamattomana perintöosuuteensa. Onkin täysin ymmärrettävää, että tästä johtuen on myös säädetty säännöksiä, jotka estävät otto- ja lunastusoikeuden käyttämisen pelkästään voiton tavoitteluun. Perintökaareissa on säädetty soveliaalle tilanpidonjatkajalle viljelyvelvoite. (Aarnio & Kangas 2009, 1199.)

Viljelyvelvoite kestää kymmenen vuotta ja sen aikana tilanpidonjatkajan on itse työhön osallistuen jatkettava tilan maataloudellista toimintaa ja pidettävä tila aktiiviviljelyksessä. Maanviljelyssä normaalit kesannoimis- ja maanparannustaroituksessa tehdyt tilapäiset viljelemättä jättämiset ovat täysin sallittuja myös viljelyvelvoitteessa olevalle viljelijälle. Tilanpidonjatkajan ei tarvitse itse edes asua tilalla tai sen lähellä, mutta edellytyksenä on se, että tilanpidonjatkajan tulee itse osallistua aktiivisesti työhön. (Aarnio & Kangas 2009, 1199.)

Mikäli tilanpidonjatkaja laiminlyö viljelyvelvoitteensa on hän velvollinen korvaamaan muille perillisille sen, mitä maatalan korvausvaatimuksen esittämisajan kohtana olevan käyvän arvon ja perinnönjaossa käytetyn alennetun arvon välistä erotuksesta tulisi kullekin perilliselle. Kanssaperillisen tulee nostaa kanne

viljelyvelvoitteen laiminlyömisestä saadakseensa korvausta siitä. Kanne on nostettava kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun perillinen on saanut tiedon laiminlyönnistä ja kuitenkin viimeistään viiden vuoden kuluessa siitä, kun laiminlyönti on alkanut. (Aarnio & Kangas 2009, 1200.)

Viljelyoikeuden luovutus

Tilanpidonjatkaja ei myöskään saa siirtää tilan viljelyoikeutta kymmenen vuoden aikana kenellekään muulle kuin rintaperilliselle, puolisolleen, rintaperillisen puolisolle tai vahvan adoption kautta adoptoidulle ottolapselle tai hänen puolisolleen. Viljelyoikeuden luovuttamiseksi katsotaan tilan vuokraus, sekä myös viljelyoikeuden vastikkeeton luovutus toiselle. Mikäli tilanpidonjatkaja luovuttaa viljelyoikeuden muulle kuin edellä mainituille, on hän muille perillisille arvonpalautusvelvollinen. Arvonpalautusvelvollisuutta ei kuitenkaan synny, jos olennainen osa tilasta säilyy edelleen tilanpidonjatkajan viljelyksessä. Näin ollen on mahdollista vuokrata toiselle muutamia peltoja loukkaamatta viljelyvelvoitetta. (Aarnio & Kangas 2009, 1201.)

Tilanpidonjatkaja joutuu myös arvonpalautusvastuuseen, mikäli hänen aiemmin mainittu läheisensä siirtää edelleen viljelyoikeuden toiselle kuin aiemmin mainitulle henkilölle. Arvonpalautusvastuuta ei kuitenkaan koskaan synny mikäli viljelyoikeuden siirron tai luovutuksen syynä on viljelijän heikentynyt terveydentila tai muu erityinen syy. Tällöin tilanpidonjatkaja ei tietoisesti pyri hyötymään saamastaan jakoedusta, joten olisi kohtuutonta velvoittaa hänet arvonpalautukseen. (Aarnio & Kangas 2009, 1201.)

Tilanpidonjatkajan luovuttaessa viljelyoikeuden, ilman edellä mainittua erityistä syytä, johtaa se siihen, että hän on arvonpalautusvastuussa muita perinnönjaon osakkaita kohtaan, jossa hän käytti otto- ja lunastusoikeuttaan. Vastuu on taloudellisesti ankara mutta se edellyttää sitä, että muut osakkaat vaativat erillisellä kanteella korvausta viljelyoikeuden luovuttamisesta kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun saivat tietää tästä ja kuitenkin viimeistään viiden vuoden kuluessa luovutuksesta. (Aarnio & Kangas 2009, 1201–1202.)

Tilanpidonjatkajan on tällaisessa tapauksessa palautettava muille osakkaille tilan käyvän arvon ja sen käypää arvoa alemman laskennallisen arvon välinen erotus. Käypä arvo määräytyy tällaisessa tilanteessa sen hinnan mukaisesti, joka tilasta olisi voitu saada vapaalla kaupalla silloin, kun tilanpidonjatkaja luovutti viljelyoikeuden toiselle. (Aarnio & Kangas 2009, 1202.)

Maatilan luovutus

Viljelyvelvoitteen vakavin rikkomus on maatilan luovutus. Mikäli tilanpidonjatkaja luovuttaa maatilan tai olennaisen osan siitä jollekin muulle kuin puolisolleen, rintaperillisilleen, tämän puolisolle tai vahvan adoption kautta adoptoidulle ottolapselleen tai tämän puolisolle, on hän velvollinen korvaamaan saamansa edun muille osakkaille, jos perinnönjaosta ei vielä ole kulunut vaadittua kymmentä vuotta. (Aarnio & Kangas 2009, 1202.)

Muiden osakkaiden tulee jälleen nostaa erillinen kanne edunpalautuksen saadakseen. Kanne on nostettava kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun he ovat saaneet tiedon luovutuksesta, kuitenkin vähintään viiden vuoden kuluessa luovutuksen tapahtumisesta. Tilanpidonjatkaja on palautusvastuussa ja hänen on maksettava muille osakkaille, heidän osuuksiensa suhteessa, kaupassa saamansa kauppahinnan ja perinnönjaossa käytetyn laskennallisen hinnan välinen erotus. Jos saatu summa on pienempi kuin tilan käyvän hinnan ja perintökaaren 25. luvun mukaisen laskennallisen hinnan välinen erotus, noudatetaan jälkimmäistä. (Aarnio & Kangas 2009, 1203.)

Omalle puolisolle, rintaperilliselle, tämän puolisolle, vahvan adoption kautta adoptoidulle ottolapselle tai tämän puolisolle voi maatilan vastikkeetta luovuttaa ilman seuraamuksia, vaikka kymmenen vuoden viljelyvelvoite ei vielä olisi kulunut. Kuitenkin, jos joku heistä luovuttaa saamansa tilan edelleen, joutuu alkupe-
räinen tilanpidonjatkaja palauttamaan muille osakkaille luovuttajan saaman hinnan ja laskennallisen arvon erotuksen, mikäli perinnönjaosta ei ole vielä kulunut kymmentä vuotta. (Aarnio & Kangas 2009, 1203.)

Tilanpidonjatkaja on kuitenkin oikeutettu vähentämään sellaisen arvonlisäyksen saamastaan luovutushinnasta, jonka voidaan katsoa johtuneen hänen omista

toimenpiteistään. Näin esimerkiksi peltojen salaojitus ja viljelemättömän maan ottaminen viljelykseen vähentävät palautusvastuun määrää. Vastaavasti se, että tilanpidonjatkaja on toiminnallaan aiheuttanut tilan arvonalennusta aiheuttaa lisäystä luovutushintaan, kun lasketaan sitä määrää, joka tilanpidonjatkajan tulee muille osakkaille palauttaa. (Aarnio & Kangas 2009, 1203–1204.)

3.5 Erityissäännösten soveltamiseen liittyvät ongelmat ja erot lakimääräiseen perintöoikeuteen

Maatilan perimistä koskeva perintökaaren 25. luku ja sen erityissäännökset poikkeavat lakimääräisestä perintöoikeudesta melko merkittävästi. Perintökaaren 25. luvun säännökset antavat sovelialle tilanpidonjatkajalle oikeuden sisällyttää jäämistöön kuuluva maatila jakamattomana omaan perintöosuuteensa, muiden perillisten joutuessa tyytymään vähempään. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että mikäli jäämistössä ei ole muuta omaisuutta kuin maatilaan kuuluvaa omaisuutta, joutuvat muut perilliset tyytymään ainoastaan arvomääräiseen lakiosaansa. Mikäli perillisellä ei ole oikeutta lakiosaan, joutuu hän tyytymään vähempään, eli mahdolliseen lunastuskorvaukseen. (Aarnio & Kangas 2009, 1150–1151.)

Tämä poikkeaa merkittävästi perintökaaren yleisestä lähtökohdasta, jonka mukaan perintö jaetaan tasan perillisten kesken. Nyt erityissäännöksiä soveltamalla yksi perillisistä tulee todennäköisesti saamaan muita selvästi suuremman perinnön. Perilliset on siis asetettu eriarvoiseen asemaan. Tämä on kuitenkin säännöksillä sallittu, sillä lakia säätäessä on katsottu, että perittävä olisi voinut myös itse hyväksyä tilan siirtymisen vain yhdelle perilliselle, muiden tyytyessä vähempään. Maatilaperimysjärjestelmän luominen onkin syrjäyttänyt aiemman perillisten muodollisen yhdenvertaisuuden periaatteen ja tilalle on tullut tilakonaisuuden säilyttämisperiaate. (Aarnio & Kangas 2009, 1150–1151.)

Laissa on kuitenkin säädetty siitä, että mikäli sovelias tilanpidonjatkaja on saamassa suuremman perintöosuuden, mikä hänelle laskennallisesti kuuluisi, joutuu hän suorittamaan muille perillisille lunastuskorvausta. Lunastuskorvauksen

määrää pienentääkseen on lakiin kuitenkin otettu omat säännöksensä siitä, miten jäämistöön kuuluvan maatilán arvo tulee laskea. Maatilán arvoksi ei katsotakaan sen käypää arvoa vaan niin sanottua laskennallista arvoa, joka on noin 60–70 % tästä. Tämä on myös merkittävä ero lakimääräiseen perintöoikeuteen.

Käytännössä tällä pyritään siihen, että soveliaan tilanpidonjatkajan saadessa merkittävästi enemmän omaisuutta itselleen, mitä hänelle lakimääräisen perimysjärjestyksen mukaan kuuluisi, joutuu hän tästä maksamaan korvausta muille perillisille. Onkin hyvä, että tällöin maatilán arvoa ei määritetä käyvän arvon mukaisesti, vaan tilanpidonjatkajalle edullisemmalla tavalla. On kuitenkin tarpeen pohtia, onko kyseessä tarpeeksi mittava helpotus? Kuten työn esimerkkitapauksesta käy ilmi, tilanpidonjatkajan tulee siltikin maksaa muille perillisille merkittäviä korvauksia. Tällaisten rahamäärien saaminen voi olla erittäin hankalaa, sillä vaikka tilanpidonjatkaja saa itselleen maatilán, tuottaa se todennäköisesti ensin pikemminkin tappiota kuin voittoa.

Yhtenä ongelmana näkisinkin lainsäädännössä sen, että tilanpidonjatkajan todennäköisesti maksettavaksi lankeava lunastuskorvaus ja mahdollinen lakiosakorvaus karkottavat tilanpidonjatkajia käyttämästä oikeuttaan lunastaa maatala jakamattomana perintöosaansa. On kuitenkin tärkeä muistaa, että mikäli lunastuskorvausta tai lakiosasuojaa ei olisi ja perintöön ei maatilán lisäksi kuuluisi muuta omaisuutta, eivät muut perilliset saisi perinnöstä mitään itselleen.

Ongelmana on mielestäni myös se, että maatilán laskennallisen arvon määrittäminen on haastavaa. Laskennallisen arvon määrittämiseen on omat säännöksensä perintökaareissa ja tämän lisäksi Verohallinto on antanut ohjeen arvon määrittämiseen. Kuitenkin myös näiden lähteiden avulla maatilán arvon määrittäminen on haastavaa, sillä kyseessä on suuri omaisuuskokonaisuus, jonka arvoon vaikuttavat useat eri asiat, jotka tulisi ottaa arvoa määrittäessä huomioon. Annetuissa säännöksissä ja ohjeissa ei ole ymmärrettävästi voitu antaa tyhjentäviä vastauksia kaikkiin mahdollisesti esiin nouseviin ongelmiin.

Edellä mainitun lisäksi myös maatilán perimyksen kolmas erityispiirre, määräys viljelyvelvoitteesta, asettaa ongelmia erityissäännösten soveltamiseen. Viljely-

velvoite kestää kymmenen vuotta ja sen ajan soveliaan tilanpidonjatkajan on itse aktiivisesti työhön osallistuen jatkettava maatalan maataloudellista toimintaa ja pidettävä tila aktiiviviljelyksessä. Mikäli sovelias tilanpidonjatkaja laiminlyö velvoitteen tai luovuttaa esimerkiksi maatalan tai viljelyoikeuden eteenpäin ulkopuoliselle, joutuu tilanpidonjatkaja korvausvelvollisuuteen muita perillisiä kohtaan. (Aarnio & Kangas 2009, 1199–1200.)

Viljelyvelvoitteen rikkominen ei ole aina ollut sanktioitua. Nykyisellään sanktiot viljelyvelvoitteen rikkomisesta ovat melko ankarat. Viljelyvelvoite tukee osaltaan maatalan perimystä koskevien erityissäännösten tavoitetta siitä, että maatilat säilyisivät aktiiviviljelyksessä ja näin hyödyttäisivät yhteiskuntaa. Samalla erityissäännösten käyttäminen pelkästään voiton tavoittelemiseen on estetty. Ongelmana voidaan kuitenkin nähdä viljelyvelvoitteen pitkä kesto. Viljelyvelvoite kestää kymmenen vuotta ja sen aikana maatala tulisi säilyä aktiiviviljelyksessä ja tilanpidonjatkajalla tai hänen lähipiirissään. Maatalan siirtäminen ulkopuoliselle rikkoisi siis jo viljelyvelvoitetta ja aiheuttaisi näin sanktioita tilanpidonjatkajalle.

Soveliaan tilanpidonjatkajan tulisi siis käytännössä sitoutua viljelemään maatalaa vähintään seuraavat kymmenen vuotta ja näin saamaan myös toimeentulonsa siitä. Tähän sitoutuminen on erittäin suuri kynnys soveliaalle tilanpidonjatkajalle. Uskonkin, että viljelyvelvoite on yksi suurimmista ongelmakohtista, joita maatalan erityissäännösten soveltamiseen liittyy. Maatilojen määrä on laskenut tasaisesti, sillä maatilojen pitäminen ei ole yhtä kannattavaa kuin mitä se oli ennen. Tulevaisuuden kehitystä ei ole mahdollista tarkasti ennustaa, mutta muutosta tähän vallitsevaan kehitykseen on vaikea kuvitella. Tällaisessa tilanteessa sitoutuminen maatalan viljelemiseen kymmeneksi vuodeksi voi nousta suureksi ongelmakohtaksi.

4 PERINTÖVERO

Valtiolle on suoritettava perintönä tai testamentilla saadusta omaisuudesta perintöveroa, jos perinnönjättäjä tai perinnön- tai testamentinsaaja asui kuolinhetkellä Suomessa. Perillisen ja testamentinsaajan velvollisuus suorittaa perintöveroa alkaa pääsääntöisesti heti perinnönjättäjän kuolemasta. Verotoimisto toimittaa perintöverotuksen heille toimitetun perukirjan perusteella. (Verohallinto 2014a; Lindholm 2014, 13.) Perintöveroa koskevat säännökset löytyvät perintö- ja lahjaverolaista.

Seuraavassa on selvitetty perintöveron määrän määräytyminen. Lisäksi on selvitetty, miten perintö- ja lahjaverolaissa on pyritty vähentämään maatilan perimisestä johtuvaa perintöverotaakkaa.

4.1 Perintöveron määrä

Suomessa perintöverotus rakentuu perintöosuusverojärjestelmälle. Järjestelmässä verotus kohdistetaan erikseen jokaisen perillisen tai testamentinsaajan perintöosuuteen ja näin vero määrätään jokaisesta saannosta erikseen. Perintövero on jokaisen verovelvollisen henkilökohtainen vero, eivätkä esimerkiksi muut pesän osakkaat ole vastuussa toisten osakkaiden veroista. (Puronen 2013, 122.)

Kun perittävän kuolinpesän arvo on selvitetty määrittämällä sen varat ja vähentämällä niistä vähennyskelpoiset velat, on mahdollista tehdä vielä muutamia vähennyksiä ennen kuin jokaiselle jäämistön osakkaalle lasketaan oma perintöverosuus. Kuolinpesän omaisuuden arvosta on mahdollista tehdä esimerkiksi tavanomaisen perinnönjättäjän koti-irtaimiston vähennys. Lain mukaan perinnönjättäjän tavanomainen koti-irtaimisto on verovapaata 4 000 euroon asti ja se käsittää esimerkiksi huonekalut ja tavanomaisen kotielektroniikan. (Puronen 2013, 127–128.)

Lisäksi on tilanteita, jolloin esimerkiksi testamentilla on määrätty tietty omaisuus tietyn henkilön hallintaan ja toisaalta saattaa olla kyse tilanteesta, jossa leski vetoaa vähimmäissuojaansa ja pitää hallinnassaan puolisoiden yhteisenä kotina käytetyn asunnon ja sen tavanomaisen koti-irtaimiston. Tällöin omaisuuden hallinnasta on siis määrätty, eikä omaisuus ole enää tavallista omaisuutta, jolla voisi tehdä mitä vain. Omaisuutta rasittaa toisen henkilön hallintaoikeus. Kyseinen hallintaoikeus huomioidaan perintöverotuksessa ja sen arvo vähennetään omaisuuden arvosta. Verohallinto laskee arvon perukirjassa annettujen tietojen perusteella. (Puronen 2013, 99–102; Verohallinto 2014b.)

Edellä mainitut vähennykset voidaan siis tehdä kuolinpesän omaisuuden arvosta ja ne koskevat näin ollen kaikkia perinnönsaajia. On kuitenkin olemassa myös henkilökohtaisia erityisiä vähennyksiä, jotka voidaan tehdä veronalaisesta perintöosuudesta. Perinnönjättäjän puoliso saa tehdä perintöosuudestaan 60 000 euron puoliso vähennyksen. Vähennykseen on oikeutettu myös rekisteröidyssä parisuhteessa elänyt eloonjäänyt parisuhdekumppani, sekä eloonjäänyt avopuoliso tietyin edellytyksin. (Puronen 2013, 126.)

Myös perinnönjättäjän suoraan alenevassa polvessa oleva alle 18-vuotias perillinen, joka perimysjärjestyksen mukaan on lähimpänä perittävää, on oikeutettu erityiseen vähennykseen. Vähennystä kutsutaan alaikäisyysvähennykseksi ja se on määrältään 40 000 euroa. (Puronen 2013, 127.) Kaikkien tehtyjen vähennysten jälkeen perintö on verovapaata, jos verotettavan osuuden arvo on alle 20 000 € (Verohallinto 2014a).

Perintöveroluokat

Perintöverotus on progressiivista verotusta. Veron määrään vaikuttaa niin perintöosuus kuin myös perijän ja perittävän välinen sukulaisuussuhde. Ensimmäiseen veroluokkaan kuuluvat perinnönjättäjän aviopuoliso, suoraan alenevassa tai ylenevässä polvessa oleva perillinen, tietyin edellytyksin perinnönjättäjän kihlakumppani sekä perinnönjättäjän aviopuolison suoraan alenevassa polvessa oleva perillinen. Myös perinnönjättäjän avopuoliso, jonka kanssa perinnönjättäjällä on tai on ollut yhteinen lapsi, tai jonka kanssa perinnönjättäjä on aiemmin

ollut avioliitossa, kuuluu ensimmäiseen veroluokkaan. (Niskakangas 2009, 152; Verohallinto 2014a.)

Voimassaolevan lainsäädännön mukaisesti perintöveroa maksetaan ensimmäisessä veroluokassa seuraavasti:

Taulukko 3. I veroluokka (Verohallinto 2014a).

Verotettavan osuuden arvo	Veron vakioerä alarajan kohdalla	Veroprosentti ylimenevästä osasta
20 000 - 40 000	100	7
40 000 - 60 000	1 500	10
60 000 - 200 000	3 500	13
200 000 - 1 000 000	21 700	16
1 000 000 -	149 700	19

Toiseen veroluokkaan kuuluvat suvun ja perheen ulkopuoliset henkilöt, sekä muut sukulaiset, jotka eivät ensimmäiseen veroluokkaan kuulu. (Niskakangas 2009, 152; Verohallinto 2014a.) Voimassaolevan lainsäädännön mukaisesti perintöveroa maksetaan toisessa veroluokassa seuraavasti:

Taulukko 4. II veroluokka (Verohallinto 2014a).

Verotettavan osuuden arvo	Veron vakioerä alarajan kohdalla	Veroprosentti ylimenevästä osasta
20 000 - 40 000	100	20
40 000 - 60 000	4 100	26
60 000 - 1 000 000	9 300	32
1 000 000 -	310 100	35

Perintöveron määrä on säädetty perintö- ja lahjaverolaissa. Lakia on uudistettu useaan eri otteeseen nimenomaisesti perintöveron määrän ja perintöluokkien

osalta. Perinnönsaajat on vuodesta 2008 lähtien jaettu kahteen veroluokkaan. Tällä hetkellä voimassaolevat veroasteikot ovat väliaikaisia ja voimassa ajalla 1.1.2013 - 31.12.2015. Todellisuudessa väliaikaisena on voimassa porrastus, joka koskee yli 1 000 000 euron perintöjä, sillä kyseinen porrastus on ainoa asia, mikä muuttui uusissa veroluokissa. (Lindholm 2014, 64–65.)

Suomen hallitus on kehysriihessään 24. ja 25.3.2014 sopinut, että perintöverotusta kiristetään korottamalla asteikkojen kaikkia rajaveroprosentteja yhdellä prosenttiyksiköllä. Tämän lisäksi yli 1 000 000 euron perintöosuuksien veroluokka muutettaisiin vuoden 2016 alusta pysyväksi. (Valtioneuvosto 2014.) Kehysriihi on suunnitelma vuosille 2015–2018, joten olisi oletettavaa, että mainittu perintöveron kiristys tapahtuisi jo vuoden 2015 aikana. Tästä ei kuitenkaan ole vielä laissa mainintaa, joten täysin varmaksi ei voida sanoa, milloin muutos astuu voimaan.

Perintöveron merkitys Suomessa

2000-luvulla perintö- ja lahjaveron tuoton osuus valtion verotuloista on keskimäärin ollut 1,36 %. Vuoden 2014 perintö- ja lahjaveron tuotoksi on Valtion talousarvioesityksessä arvioitu 630 miljoonaa euroa. Perintö- ja lahjaverotuksesta on viime vuosina riittänyt puhetta, sillä useissa maissa, kuten Ruotsissa ja Virossa, siitä on luovuttu kokonaan. Maailmalla vallitsee muutenkin suuntaus, jossa perintö- ja lahjaverotusta pienennetään tai poistetaan, kun Suomessa sitä kiristetään. (Linnakangas 2013, 86–89; Lindgren 2014, 195–196.)

Perintöverotuksen tulevaisuutta Suomessa on vaikea ennustaa. Kun mietitään valtiotalouden tilaa ja velkaantumista, on perusteltua olettaa, että verotuksesta tuskin tullaan lähivuosina luopumaan. Kuitenkin muiden maiden osoittama esimerkki siitä, että perintö- ja lahjaverosta on mahdollista onnistuneesti luopua saattavat varmasti vaikuttaa myös Suomen perintöverotuksen kehitykseen. (Linnakangas 2013, 100; Lindgren 2014, 197.)

4.2 Perintöveron huojennukset maatalan perimyksessä

Perintöverotuksessa lähtökohtana on omaisuuden arvostaminen käypään arvoonsa. Tämä voi aiheuttaa ongelmia maatalan perimystilanteissa. Sovelias tilanpidonjatkaja, joka on saanut itselleen maatalan jatkettavakseen, voi saada myös melko raskaan perintöveroseuraamuksen perinnöstään. (Lindholm 2014, 104.) Raskaan perintöveroseuraamuksen lisäksi mahdollisesti maksettavat lunnastuskorvaukset ja lakiosat saattavat olennaisesti heikentää maatalan toiminnan jatkamisen mahdollisuuksia.

Raskasta perintöveroseuraamusta helpottaakseen on perintö- ja lahjaverolakiin lisätty huojennussäännökset koskien perintöveron määrää sukupolvenvaihdostilanteissa. Kyseistä huojennusta tulee aina erikseen verovelvollisen vaatia verotoimistolta ennen varsinaista verotuksen toimittamista. (Lindholm 2014, 107.) Mikäli huojennus myönnettäisiin, koskee se kuitenkin ainoastaan siirtyvän maatalan aiheuttamaa veroseuraamusta. Jos perintöön sisältyy muutakin varallisuutta, huojennus voidaan myöntää vain maatalasta aiheutuvaan perintöveroon. (Koponen 2013, 192.)

Sen lisäksi, että verovelvollisen tulee huojennusta erikseen vaatia, on sille muitakin edellytyksiä. Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaan perintöverosta jätetään osa maksuunpanematta, jos

- 1) veronalaiseen perintöön sisältyy maatila tai osa siitä
- 2) verovelvollinen jatkaa perintönä saamallaan varoilla maatalouden harjoittamista
- 3) maatalasta määrättävä vero on vähintään 850 euroa. (Perintö- ja lahjaverolaki 55.1.)

Perintönä saatuun maatalaan voi usein sisältyä myös metsää. Jos metsä sisältyy nimenomaisesti maatalaan, saadaan huojennus myös sen osalta. Pelkän metsätilan saaminen ei kuitenkaan oikeuta perintö- ja lahjaverolain mukaiseen huojennukseen. Edellytys siitä, että verovelvollinen jatkaa perintönä saamallaan

varoilla maatalouden harjoittamista aiheuttaa tulkintaongelmia siitä, minkälaisen perinnön katsotaan mahdollistavan maatalouden jatkamisen. (Koponen 2013, 187–188; Lindholm 2014, 107–108.)

Oikeuskäytännössä on katsottu, että huojennus voidaan myöntää, kun 18 hehtaarin tilasta kymmenen hehtaaria oli vuokrattuna, kolme viljelemättä ja vain viisi omassa käytössä (Koponen 2013, 188). Maatalouden jatkamisedellytysten täyttyminen ratkaistaan aina tapauskohtaisesti. Kuitenkin oikeuskäytännöstä voidaan nähdä huojennuksen saamisen olevan mahdollista vaikka osa pelloista olisikin esimerkiksi vuokrattuna.

Huojennuksen laskeminen

Perintö- ja lahjaverolain 55 § sisältää ohjeet siitä, miten verohuojennus tulee laskea. Säännöksen mukaan verohuojennus lasketaan arvostamalla varat varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 3 ja 4 luvun säännösten mukaisesti. Näin ollen maatilán varat ja myös velat arvostetaan 40 prosenttiin niiden vertailuarvosta. Mainittu vertailuarvo selviää verotuksen arvostuslain säännösten perusteella. (Koponen 2013, 192; Lindholm 2014, 115.)

Jotta siis voi täysin ymmärtää, miten kyseinen vertailuarvo selviää, kannattaa paneutua lakiin varojen arvostamisesta verotuksessa ja etenkin maatilán osalta sen 4 luvun säännöksiin sekä lisäksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:ään.

Verohuojennuksen selvittämiseksi on laskettava kaksi erotusta, joista pienempi erotus jätetään maksuunpanematta:

Erotus 1: käypien arvojen perusteella laskettu vero - 40 % arvostamislain mukaisten arvojen perusteella laskettu vero

Erotus 2: käypien arvojen perusteella laskettu vero - 850 €. (Koponen 2013, 193; Lindholm 2014, 115.)

Verohuojennuksen saanut verovelvollinen voi lisäksi tietyin edellytyksin saada maksuajan pidennystä hänelle maksuunpantavaan perintöveroon. Pyyntö maksuajan pidennyksestä on tehtävä Verohallinnolle jo ennen kuin verotus on toimi-

tettu. Jos edellytykset täyttyvät, myöntää Verohallinto maksuajan pidennyksen, joka voi olla korkeintaan viisi vuotta. (Lindholm 2014, 117.)

Maksuajan pidennys voidaan verovelvolliselle myöntää, kun maatilasta maksuunpantava vero on vähintään 1 700 €. Kun maksuajan pidennys myönnetään, tulee verovelvollisen suorittaa veroa vähintään 850 € vuodessa. Mikäli siis maksuunpantava vero on esimerkiksi 1700 €, voi siihen saada vain kaksi vuotta maksuaikaa, sillä vuosittain on lyhennettävä veroa vähintään 850 €. (Lindholm 2014, 118.)

Perintöverohuojennuksen saaminen aiheuttaa verovelvolliselle viiden vuoden velvollisuuden jatkaa maatalouden harjoittamista tilalla. Mikäli verovelvollinen luovuttaa maatilaa toiselle ennen kuin viisi vuotta on kulunut perintöverotuksen toimittamisesta, joutuu verovelvollinen maksamaan maksuunpanematta jätetyn veron takaisin korotettuna 20 %. Kuitenkin, mikäli maatilaa harjoittamisesta on luovuttu vakavan sairauden johdosta, ei kyseistä velvollisuutta ole. (Aarnio & Kangas 2009, 351.)

5 YHTEENVETO

Lakimääräisen perintöoikeuden tavoitteena on jakaa perintö tasan niiden perillisten kesken, joille perintö kuuluu. Perittävän jäämistöön kuuluvan elinkelpoisen ja toimivan maatilán onnistunut siirtäminen uudelle omistajalle on merkittävä tapahtuma niin tilanpidon jatkumisen kuin myös yhteiskunnan kannalta (Aarnio & Kangas 2009, 1144–1145). Maatilan jakaminen lakimääräisen perintöoikeuden mukaisesti tasan perillisten kesken vaikeuttaisi huomattavasti maatilán toiminnan jatkamista, sillä tila pirstoutuisi pieniin osiin. Tästä johtuen maatilán perimistä säätelemään on otettu omat erityissäännökset, jotka mahdollistavat tasaajaosta poikkeamisen.

Sovelialle tilanpidonjatkajalle on laissa annettu oikeus lunastaa maatila omaan perintöosuuteensa jakamattomana. Tämä johtaa käytännössä siihen, että yksi perillisistä saa muiden kustannuksella itselleen suuremman perinnön. Mikäli perillinen saa laskennallista perintöosuuttaan suuremman perinnön maatilán johdosta, joutuu hän maksamaan muille perillisille lunastuskorvausta.

Maatilan arvoksi ei kuitenkaan tällöin katsota sen käypää arvoa, vaan laissa tarkemmin määrättyä laskennallista arvoa, joka on noin 60–70 % maatilán käyvästä arvosta. Maatilan arvo määritetään siis sovelialle tilanpidonjatkajalle edullisemmalla tavalla, jotta mahdollinen lunastuskorvaus olisi kohtuullinen.

Soveliaan tilanpidonjatkajan käyttäessä oikeuttaan lunastaa jäämistöön kuuluva maatila jakamattomana omaan perintöosuuteensa, lankeaa hänelle laissa määrätty kymmenen vuoden viljelyvelvoite. Viljelyvelvoitteen aikana tilanpidonjatkajan on itse aktiivisesti työhön osallistuen pidettävä tila aktiiviviljelyksessä ja jatkettava tilán toimintaa. Viljelyvelvoitteen rikkominen on raskaasti sanktioitu.

Kuoleman johdosta tapahtuva onnistunut tilanpidonjatkuminen on siis pyritty turvaamaan laeissa käytännössä niin, että yksi perillisistä saa muiden perillisten kustannuksella itselleen jäämistöön kuuluvan maatilán kokonaisuudessaan. Muut perilliset joutuvat tyytymään vähempään, eli mahdolliseen lakiosaansa tai lunastuskorvaukseen. Näiden lisäksi myös osa perintöverosta voidaan jättää

maksuunpanematta, mikäli sovelias tilanpidonjatkaja jatkaa maatalan elinkeinotoimintaa.

Erytyissäännösten tavoitteet ja sisältö ovat yksinkertaisuudessaan selkeät. Kuitenkin niiden soveltaminen käytännössä nostaa esille useita ongelmia. Erytyissäännökset ovat ensinnäkin hankalasti ymmärrettäviä etenkin maatalan laskennallisen arvon määrittämisen ja perintöverohuojennuksen laskemisen osalta. Säännökset eivät anna tarkkaa määritelmää siitä, miten arvot tulee laskea, vaan arvot selvittääkseen on sovellettava useita eri lähteitä sekä hieman omaa tulkintaa.

Tämän lisäksi erityissäännösten langettamat velvoitteet sovelialle tilanpidonjatkajalle voivat vähentää säännösten soveltamishalukkuutta. Niin mahdollinen lunastuskorvaus kuin myös kymmenen vuoden viljelyvelvoite voivat vähentää soveliaiden tilanpidonjatkajien halukkuutta lunastaa jäämistöön kuuluva maatila kokonaisuudessaan itselleen.

On mielestäni tarpeen pohtia, tulisiko erityissäännösten sisältöä muuttaa niin, että ne suosisivat vielä enemmän soveliasta tilanpidonjatkajaa. On kuitenkin tärkeä huomata, että mikäli näin tehdään, kärsivät muut perilliset vielä enemmän. Maatalan perimistä säätelevien erityissäännösten muuttaminen olisikin tasapainoilua säännösten tavoitteiden ja muiden perillisten oikeuksien välillä.

Tämän opinnäytetyön aihe valikoitui oman kiinnostukseni kautta. Ongelmaksi työssä muodostui monipuolisen lähdeaineiston löytyminen, sillä useat saatavilla olevista lähteistä olivat vain muutaman henkilön kirjoittamia. Lisäksi aihe oli odotettua haastavampi. Erytyissäännösten tavoite on yksinkertaisuudessaan selkeä, mutta säännösten sisällön ymmärtäminen vaati paljon aikaa ja työtä. Työn tekeminen onkin ollut raskasta ja haastavaa, mutta samalla se on ollut opettavaista ja erittäin mielenkiintoista.

LÄHTEET

Aarnio, A. & Kangas, U. 2009. Suomen jäämistöoikeus I - Perintöoikeus. 5., uudistettu laitos. Helsinki: Talentum.

Aarnio, A & Kangas, U. 2010. Perhevarallisuus-oikeus. Helsinki: Talentum.

Aarnio, A.; Kangas, U.; Puroinen, P. & Rabinä, T. 2011. Perunkirjoitus ja perinnön veroseuraukset. Helsinki: Talentum.

Eronen, T. Maatilan siirtyminen jatkajalle perittävän kuoltua. Viitattu 27.9.2014 www.lakipalvelu-eronen.fi/Artikkeli4.pdf.

Immonen, R. & Lindgren, J. 2013. Onnistunut sukupolvenvaihdos. 4., uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

Isotalo, K. 2013. Maatalousomaisuuden perintö- ja lahjaverolain mukainen sukupolvenvaihdoshuojennus ja perheoikeudelliset oikeustoimet. Viitattu 4.10.2014 <http://www.edilex.fi.ezproxy.turkuamk.fi/artikkelit/10373.pdf>.

Kangas, U. 2013. Perhe- ja jäämistöoikeuden perusteet. Helsinki: Talentum.

KKO 2000:26.

Koponen, J. 2012. Kuolinpesän osakkaan opas. Helsinki: Verotieto Oy.

Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 22.12.2005/1142.

Lindgren, J. 2014. Perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennus - verotuki ja sen uudistaminen. Viitattu 10.10.2014 <http://www.edilex.fi.ezproxy.turkuamk.fi/artikkelit/13222.pdf>.

Lindholm, T. 2014. Perintöverokirja. 14., uudistettu painos. Helsinki: Verotieto Oy.

Linnakangas, E. 2013. Perintöverotuksen synty, nykytila ja tulevaisuus. Viitattu 4.10.2014 <http://www.edilex.fi.ezproxy.turkuamk.fi/lakimies/9390.pdf>.

Maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskus 2013. Maatilojen rakenne -tilasto: maatiloja 29 042. Viitattu 15.9.2014. www.maataloustilastot.fi > Tiedotteet > Maatilojen rakenne -tilasto: maatiloja 59 042.

Metsäntutkimuslaitos 2014. Kantohinnat 4/2014-9/2014 /m3. Viitattu 27.10.2014. <http://www.metla.fi/metinfo/mo/kantohinnat.htm>.

Niskakangas, H. 2009. Johdatus Suomen verojärjestelmään. 2., uudistettu painos. Helsinki: WSOYpro.

Niskakangas, H. 2014. Perintöverotuksen yhteiskunnallisesta roolista. Viitattu 5.10.2014 <http://www.edilex.fi.ezproxy.turkuamk.fi/artikkelit/13315.pdf>.

Perintö- ja lahjaverolaki 12.7.1940/378.

Perintökaari 5.2.1965/40.

Puroinen, P. 2009. Näin onnistut perintöverosuunnittelussa. Helsinki: Talentum.

Puroinen, P. 2013. Näin teen perukirjan. 5., uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

Valtioneuvosto 2014. Hallitus sopi budjettikehyksistä ja julkisen talouden suunnitelmasta. Viitattu 28.9.2014 <http://valtioneuvosto.fi/ajankohtaista/tiedotteet/tiedote/fi.jsp?oid=411987>.

Valtionvarainministeriön asetus rakennusten jälleenhankinta-arvon perusteista 847/2013.

Verohallinto 2012. Maatalouden nettovarallisuus ja sen arvo. Viitattu 10.10.2014. www.vero.fi > Syventävät vero-ohjeet > Varojen arvostaminen > Maatalouden nettovarallisuus ja arvo.

Verohallinto 2013a. Varojen arvostamista perintö- ja lahjaverotuksessa koskevan Verohallinnon ohjeen päivittäminen. Viitattu 25.10.2014. www.vero.fi > Syventävät vero-ohjeet > Varojen arvostaminen > Varojen arvostamista perintö- ja lahjaverotuksessa koskevan Verohallinnon ohjeen päivittäminen.

Verohallinto 2013b. Verohallinnon päätös metsän keskimääräisestä vuotuisesta tuotosta. Viitattu 26.10.2014. www.vero.fi > Syventävät vero-ohjeet > Verohallinnon päätökset > 2013 > Verohallinnon päätös metsän keskimääräisestä vuotuisesta tuotosta.

Verohallinto 2013c. Verohallinnon päätös pellon keskimääräisestä vuotuisesta tuotosta ja salaojituslisästä. Viitattu 17.10.2014. www.vero.fi > Syventävät vero-ohjeet > Verohallinnon päätökset > 2013 > Verohallinnon päätös pellon keskimääräisestä vuotuisesta tuotosta ja salaojituslisästä.

Verohallinto 2014a. Kiinteistön verotusarvo kiinteistöverotuksessa. Viitattu 26.10.2014. www.vero.fi > Syventävät vero-ohjeet > Kiinteistöverotus > Kiinteistön verotusarvo kiinteistöverotuksessa.

Verohallinto 2014b. Perinnön arvo. Viitattu 28.9.2014. www.vero.fi > Henkilöasiakkaat > Perintö > Perinnön arvo.

Verohallinto 2014c. Perintö. Viitattu 28.9.2014. www.vero.fi > Henkilöasiakkaat > Perintö.