

# Kuolinpesä metsänomistajana

Kannustimet pitää metsävarallisuus jakamattomassa kuolinpesässä

Asianajajan perhe- ja perintöoikeus

Tutkielma

Laatija:

Julia Sinivuori

18.11.2024

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu

Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

Tutkielma

**Oppiaine:** Oikeustiede

**Tekijä:** Julia Sinivuori

**Otsikko:** Kuolinpesä metsänomistajana: Kannustimet pitää metsävarallisuus jakamattomassa kuolinpesässä

**Ohjaaja:** Tuulikki Mikkola

**Sivumäärä:** XII + 67 sivua

**Päivämäärä:** 18.11.2024

Tutkielman aihe on kuolinpesien jakamattomuutta edistävät kannustimet tilanteissa, joissa jäämistöön kuuluu metsävarallisuutta. Tutkielmassa tarkastellaan mahdollisia syitä sille, minkä vuoksi kuolinpesän osakkaat suosivat pesän jättämistä jakamattomaksi ja jättävät metsävarallisuuden yhteishallintoon, vaikka jakamaton kuolinpesä voi ajan myötä johtaa juridisesti monimutkaiseen kuolinpesärakenteeseen sekä hallinnollisiin ongelmiin. Tutkielmassa hyödynnetään lainopillista tutkimusmenetelmää, minkä avulla tarkastellaan pääosin Suomen perhe- ja jäämistöoikeuden sekä vero-oikeuden normistoja kuolinpesien osakashallinnon sekä metsänomistuksen kontekstissa. Tutkielman tarkoituksena on pyrkiä tunnistamaan tilanteita, jolloin metsäkiinteistöjen säilyttäminen jakamattomassa perässä on osakkaiden edun mukaista ja tarkastelemaan kannustimien vaikutuksia myös yhteiskunnallisesta perspektiivistä. Tällä hetkellä verotusjärjestelmä kannustaa kuolinpesän osakkaita pitämään metsävarallisuus jakamattomana osakkaiden yhteishallinnossa, sillä kuolinpesänä toimiminen tarjoaa osakkaille verotuksellista hyötyä. Kuolinpesämuotoinen metsänomistus on kuitenkin ristiriidassa lainsäätäjän alkuperäisen tahdon kanssa, jonka mukaan kuolinpesän yhteishallinnon tulisi olla väliaikainen, pesänselvitykseen tarvittava vaihe ennen lopullista perinnönjakoa. Tutkielman mukaan pitkäaikaisen kuolinpesämuotoisen metsänomistuksen väheneminen edellyttäisi verotuksellisten kannustimien karsimista sekä suunnitelmallisuutta omistajanvaihdostilanteissa.

**Avainsanat:** kuolinpesän yhteishallinto, Metsänomistaja, perinnönjako, osakashallinto, kuolinpesä metsänomistajana, metsätalous, metsäverotus

## Sisällys

<b>Kuolinpesä metsänomistajana .....</b>	<b>I</b>
<b>Lähteet.....</b>	<b>V</b>
<b>Lyhenteet.....</b>	<b>XII</b>
<b>1 Johdanto.....</b>	<b>1</b>
1.1 Tutkimuskysymys ja taustoitus .....	1
1.2 Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto .....	3
1.3 Kuolinpesämuotoisesta metsänomistuksesta .....	4
1.4 Tutkimuksen rakenne ja rajaukset .....	6
<b>2 Kuolinpesä ja yksityisoikeudellinen sääntely .....</b>	<b>8</b>
<b>2.1 Kuolinpesän elinkaari ja hallinnon muodot.....</b>	<b>8</b>
2.1.1 Kuolinpesän yhteishallintoperiaate .....	9
2.1.2 Sopimukseen perustuva yhteishallinto .....	12
<b>2.2 Metsäkiinteistö osana jäämistöä.....</b>	<b>14</b>
2.2.1 Erilaiset metsänomistusmuodot sekä metsätalouden tulonlähteet .....	15
2.2.2 Kuolinpesä metsänomistajana.....	16
2.2.3 Metsäkiinteistöä koskeva päätöksenteko osakashallinnossa .....	18
<b>2.3 Testamentin vaikutukset kuolinpesän jakamiseen .....</b>	<b>19</b>
2.3.1 Käyttöoikeustestamentti jäämistösuunnittelukeinona .....	20
2.3.2 Käyttöoikeustestamentin vaikutuksia pitkäikäiseen kuolinpesähallintoon .....	24
<b>2.4 Muita jakamattomuuteen kannustavia tekijöitä.....</b>	<b>25</b>
2.4.1 Kuolinpesään kuuluva kiinteä omaisuus .....	25
2.4.2 vireillä oleva kaavoitus.....	27
2.4.3 Metsäsuunnitelma ja pitkälle suunnitellut hakkuut .....	28
2.4.4 Metsävarallisuuden vaikutus perillisen sosiaalietuuksiin.....	30
<b>2.5 Pitkään jatkuvan yhteishallinnon oikeusvaikutuksia.....</b>	<b>31</b>
2.5.1 Kuolinpesien kasaantuminen ja perintöosuuden kutistuminen .....	31
2.5.2 Jakamattoman kuolinpesän hallintotaakka.....	32
<b>3 Kuolinpesä ja julkisoikeudellinen sääntely .....</b>	<b>35</b>
<b>3.1 Yleistä .....</b>	<b>35</b>
<b>3.2 Perintöverotus.....</b>	<b>35</b>
<b>3.3 Kuolinpesän verokohtelu.....</b>	<b>37</b>

<b>3.4</b>	<b>Kuolinpesän verosuunnittelu .....</b>	<b>39</b>
<b>3.5</b>	<b>Metsätalouden verotus ja verolainsäädännön sisältämät kannustimet toimia kuolinpesänä .....</b>	<b>41</b>
3.5.1	Progressiivinen verotus .....	42
3.5.2	Metsätalouden tappioiden vähentäminen.....	44
3.5.3	Metsävähennys.....	46
3.5.4	Luovutusvoittoverovapaus .....	47
3.5.5	Laukeamaton tonttivarasto .....	48
<b>4</b>	<b>Kuolinpesä metsänomistajana .....</b>	<b>50</b>
<b>4.1</b>	<b>Kuolinpesäomistuksen ongelmallisuus metsätalouden kannalta .....</b>	<b>50</b>
<b>4.2</b>	<b>Kuolinpesäomistuksen ongelmallisuus yhteiskunnallisesta perspektiivistä ..</b>	<b>51</b>
<b>4.3</b>	<b>Vaihtoehtoiset metsänomistusmuodot.....</b>	<b>53</b>
4.3.1	Metsäyhtymä .....	53
4.3.2	Yhteismetsä .....	55
4.3.3	Metsäkiinteistön jakaminen itsenäisiksi kiinteistöiksi.....	56
4.3.4	Perintömetsän myynti pesän ulkopuolelle .....	58
4.3.5	Muiden osakkaiden osuuksien lunastus .....	59
4.3.6	Muita vaihtoehtoja.....	61
<b>5</b>	<b>Johtopäätökset .....</b>	<b>63</b>

## Lähteet

### Kirjallisuus

- Aarnio, Aulis, Perillisen oikeusasemasta. Porvoo; Hki: WS, 1967.
- Aarnio, Aulis, Laintulkinnan teoria. Porvoo; Hki; Juva; WSOY 1989.
- Aarnio, Aulis – Kangas, Urpo, Suomen jäämistöoikeus I – Perintöoikeus. Alma Talent 2009.
- Aarnio, Aulis – Kangas, Urpo, Perhevarallisuus-oikeus. Alma Talent 2010.
- Aarnio, Aulis – Kangas, Urpo – Rabinä, Timo, Perunkirjoitus ja perinnön veroseuraamukset. Alma Talent 2024.
- Andersson, Edward – Linnakangas, Esko – Frände Joakim, Tuloverotus. Talentum Media Oy 2016.
- Annola, Vesa – Hemmo, Mika – Karhu, Juha – Kartio, Leena – Saarnilehto, Ari – Tammi-Salminen, Eva – Tolonen, Juha – Tuomisto, Jarmo – Viljanen, Mika, Varallisuus-oikeus. Sanoma Pro Oy 2012.
- Gottberg, Eva, Perhesuhteet ja lainsäädäntö. Turun yliopisto 2013.
- Hallberg, Pekka – Haapanala, Auvo – Koljonen, Ritva – Ranta, Hannu – Reinikainen, Jukka, Maankäyttö- ja rakennuslaki. Helsinki: Alma Talent 2020.
- Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo, Kirjoitetaan juridiikkaa: ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille. Helsinki: Talentum 2008.
- Hänninen, Harri – Leppänen, Jussi, Metsätilamarkkinoiden aktivointi. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 23/2016. Luonnonvarakeskus 2016.
- Ihalainen, Ritva, Yhteismetsänomistuksen rakenne 1990. Helsinki: Metsäntutkimuslaitos 1992.
- Isotalo, Kalle, Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä. Defensor Legis 5/2020 s. 844–861.
- Kangas, Urpo, Jäämistösaanto, perinnönjako ja hallinnanjakosopimus. Defensor Legis 2/2023 s. 428–444
- Kangas, Urpo, Perhe- ja jäämistöoikeuden perusteet. Alma Talent 2023.
- Karppinen, Heimo – Hänninen, Harri – Horne, Paula, Suomalainen metsänomistaja 2020. Luonnonvaara- ja biotalouden tutkimus 30/2020. Luonnonvarakeskus 2020.

- Karppinen, Heimo – Hänninen, Harri – Ripatti, Pekka, Suomalainen metsänomistaja  
2000. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 852, 2002.
- Karppinen, Heimo – Ahlberg, Magnus, Metsänomistajakunnan rakenne 2020:  
Yleiseen väestömuutokseen perustuvat ennustemallit. Suomen  
Metsätieteellinen Seura ry  
2008
- Kiviniemi, Matti – Havia, Pirjo, Sujuvasti seuraavalle – Metsän omistajanvaihdos.  
Metsäkustannus 2016
- Kiviranta, Esko, Metsäverotus. Kiviranta Kustannus Oy 2020.
- Kolehmainen, Antti – Rabinä, Timo, Jäämistösuunnittelu. Talentum 2012.
- Kolehmainen, Antti, Sopimus ja kuolinpesän hallinto. Suomalaisen  
lakimiesyhdistyksen julkaisuja 2006.
- Kolehmainen, Antti, Vainajan velka, pesänselvitysvelka tai muu pesän velka.  
Defensor Legis 1/2008 s. 53–67.
- Koljonen, Tiina – Silber, Tarja – Soimakallio, Sampo – Koreneff, Göran – Lehtilä, Antti  
– Markkanen, Johanna – Vainio, Terttu – Aakkula, Jyrki – Haakana, Markus –  
Hirvelä, Hannu – Lehtonen, Heikki – Mutanen, Antti – Myllykangas, Jukka-  
Pekka – Viitanen, Jari – Vikfors, Sofia – Forsberg, Tommi – Koskivaara, Olli,  
Perusskenaariot energia- ja ilmastotoimien kokonaisuudelle kohti  
päästöttömyyttä (PEIKKO). Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan  
julkaisusarja 2024:26.
- Koponen, Juha, Kuolinpesän osakkaan opas. Verotieto Oy 2010.
- Linnakangas, Esko, Kuolinpesän ja sen osakkaan tuloverotuksesta. Verotus 3/1982  
s. 185 ss.
- Lohi, Tapani, Aviovarallisuusosoikeus. Alma Talent 2016.
- Mikkola, Tuulikki, Lesken asema jäämistö- ja vero-oikeudessa. WSOYPRO OY 2010.
- Mikkola, Tuulikki, Yhteisomistus. Alma Talent 2017.
- Mikkola, Tuulikki, Parisuhteet, varallisuus ja sopimukset. Alma Talent 2021.
- Määttä, Kalle, Tuloverotus metsäpoliittisena ohjauskeinona. Lakikirjasto,  
Edilex-sarja 9/2017.
- Määttä, Kalle, - Torkkel, Timo, Varainsiirtoverolain perusteet. Helsinki: Kauppakamari  
2022 Hansaprint Oy.
- Määttä, Kalle, Metsänomistajan verotus. Helsingin Kamari Oy 2023.

Määttä, Kalle, Oikeuslähdeoppi lakien tulkinnassa – I Lähtökohtia tarkasteluun.

Edilex asiantuntija-artikkeli 2024.

Myrsky, Matti – Räbinä, Timo, Henkilökohtaisen tulon verotus. Talentum Media Oy  
2014

Norri, Matti, Perintö ja testamentti. Käytännön käsikirja. Alma Talent 2017.

Nousiainen, Anne, Yhteisomistustilojen metsätalouden kehittäminen.

Osakastutkimus. Tutkimusraportti. Joensuun yliopisto 1999.

Nykänen, Pekka – Räbinä, Timo, Yksityishenkilöiden luovutusvoittojen verotus.

Talentum Media Oy 2013.

Ossa, Jaakko, Kuolinpesän verokohtelu. Artikkelin on osa Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisemaa Yhteisöoikeudellisia kirjoituksia II-teosta. 2002 s. 65–82.

Ossa, Jaakko, Perheen omaisuuden verosuunnittelu. Jaakko Ossa ja WSOY 2007

Ossa, Jaakko, Perinnön ja lahjan verokohtelu. Talentum 2009

Rautiala, Martti, Perintö ja testamentti uuden perintökaaren mukaan. Hki 1967.

Rautiala, Martti, Pesänselvitys ja perinnönjako. Suomen Lakimiesliiton kustannus Oy  
1968.

Rintala, Pauli: Myrskyn jälkeen. Maa- ja metsätaloustuottajain keskusliitto 2020.

(<https://www.mtk.fi/-/myrskyn-jälkeen> (Luettu 12.3.2024)).

Räbinä, Timo, Verotusmenettelyn perusteet. Alma Insights 2023.

Saarenpää, Ahti, Tasajaon periaate: Tutkimus jäämistöoikeudellisen tasajaon periaatteen toteutumisesta tuomioistuinkäytännössä. Hki: Juridica 1980.

Saarenpää, Ahti, Perintö ja jäämistö: jakosäännösten ja jakoon vaikuttavien säännösten tulkintoja. Rovaniemi: Pandecta 1994.

Saarnilehto, Ari, Yhteisöoikeudellisia kirjoituksia. 2. Turun yliopisto 2002.

Siltala, Raimo, Oikeustieteen tieteenteoria. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys  
2003.

Syrjänen, Jussi, Oikeudellisen ratkaisun perusteista. Suomalainen Lakimiesyhdistys  
2008.

Välimäki, Pertti, Ylivelkaisen kuolinpesän selvityksestä. Business Law Forum 1/2007  
s. 243–267.

Wirilander, Juhani, Käyttöoikeudesta kiinteistöön silmällä pitäen lailla sääntelemättömiä käyttöoikeuksia = Über das Nutzungsrecht an einem

Grundstück im Hinblick auf die im Gesetz unregelmäßigten Nutzungsrechte. Hki :  
Suomalainen lakimiesyhdistys : Akateeminen kirjakauppa jakaja 1980.

### **Virallislähteet**

HE 6/1964 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle perintölainsäädännön uudistamisesta.

HE 63/1996 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle metsälaiksi sekä laeiksi kestävän metsätalouden rahoituksesta ja rikoslain 48 luvun 1 §:n 3 momentin muuttamisesta.

HE 14/2004 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle perintökaaren velkavastuusäännöstön muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 206/2008 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle eräksi metsäverotusta koskeviksi muutoksiksi.

HE 158/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 176/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle yrittäjävähennystä koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 161/2017 Hallituksen esitys eduskunnalle yleisestä asumistuesta annetun lain muuttamisesta.

Hiilineutraali Suomi 2035 – Kansallinen ilmasto- ja energiastrategia. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu 2022:53

PeVL 52/2016 vp. Valiokunnan lausunto - HE 158/2016 vp.

Ratkaisujen Suomi – Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma 29.5.2015. Hallituksen julkaisu 10/2015.

A57/200/2017 Verohallinnon ohje: Sukupolvenvaihdos perintötilanteissa. Annettu 1.9.2017.

VH/2674/00.01.00/2018 Verohallinnon ohje: Hallintaoikeus omaisuuden luovutuksen verotuksessa. Annettu 1.4.2019.

VH/147/00.01.00/2019 Verohallinnon ohje: Kuolinpesien luovutusvoitot ja -tappiot verotuksessa. Annettu 30.4.2019.

VH/569/00.01.00/2021 Verohallinnon ohje: Verotusyhtymän verotus. Annettu 5.7.2021.

VH/3083/00.01.00/2021 Verohallinnon ohje: Perintö- ja lahjaverotuksen toimittamisen lykkääminen. Annettu 7.12.2021.



- VH/2902/00.01.00/2021 Verohallinnon ohje: Hankintatyö verotuksessa. Annettu 13.12.2021.
- VH/2358/00.01.00/2021 Verohallinnon ohje: Hallintaoikeusvähennys perintöverotuksessa. Annettu 5.1.2022.
- VH/724/00.01.00/2022 Verohallinnon ohje: Vastikkeellinen saanto jäämistöosituksessa ja perinnönjaossa. Annettu 28.4.2022.
- VH/536/00.01.00/2022 Verohallinnon ohje: Metsävähennys. Annettu 4.5.2022.
- VH/494/00.01.00/2023 Verohallinnon ohje: Metsätalouden pääomatulon hankinnassa käytettävien koneiden hankintamenon vähentäminen. Annettu 12.5.2023
- VH/6018/00.01.00/2023 Verohallinnon päätös metsän keskimääräisestä vuotuisesta tuotosta. Annettu 1.11.2023.
- VH/5188/00.01.00/2022 Verohallinnon ohje: Omaisuuden luovutusvoitot- ja tappiot luonnollisen henkilön tuloverotuksessa. Annettu 19.12.2023.
- VH/81/00.01.00/2024 Verohallinnon ohje: Kiinteistöverolain soveltamisohje. Annettu 7.2.2024.

## **Medialähteet**

Hallintaoikeus perintöverotuksessa. Verohallinto 2024.

[https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/perinto/perunkirjoitus\\_ja\\_perukirja/perukirja/hallintaoikeus/](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/perinto/perunkirjoitus_ja_perukirja/perukirja/hallintaoikeus/) (Luettu 27.9.2024).

Hiilinielut – Mitä ne ovat ja miksi niitä tarvitaan? Luonnonvarakeskus 2024

<https://www.luke.fi/fi/blogit/hiilinielut-mita-ne-ovat-ja-miksi-niita-tarvitaan> (Luettu 29.10.2024).

Ilmastoviisas metsätalous on hiilen sidontaa ja varastointia metsätalouden keinoin.

Metsähallitus 2024. <https://www.metsa.fi/luonto-ja-kulttuuriperinto/metsatalous-ja-ymparisto/ilmastoviisas-metsatalous/> (Luettu 29.10.2024).

Kaavoitus. Metsäkeskus 2024

<https://www.metsakeskus.fi/fi/tietoa-meista/toiminnan-painopisteet/kaavoitus> (Luettu 1.10.2024).

Kaski, Heli, Perintöriitoja puidaan yhä useammin oikeudessa. Yle 30.6.2022.

<https://yle.fi/a/3-12517018> (Luettu 17.11.2024).

Kiinteistön jakaminen. Maanmittauslaitos 2024.

<https://www.maanmittauslaitos.fi/kiinteistot/hae-maanmittaustoimitusta/jakaminen> (Luettu 3.4.2024).

Metsästä saadut muut tulot. Verohallinto 2024

[https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsasta\\_saadut\\_muut\\_tulot/](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsasta_saadut_muut_tulot/) (Luettu 21.10.2024).

Metsäsuunnitelma. Metsänhoitoyhdistykset 2024

<https://www.mhy.fi/metsanomistaminen/metsasuunnitelma> (Luettu 4.10.2024).

Metsätalouden menot. Verohallinto 2024

<https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/menot/> (Luettu 7.10.2024).

Metsätalousmaan omistus omistajaryhmittäin, Metsäkeskus 2024

(<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYTl2OWU1ZTEtZDBmOS00MzUxLTg2ZGYtNGMxMDgzMzcyZGU1liwidCI6ImVhMjQwMTY4LTU1NjAtNDYyMC05NmI1LWE4MjMxOWNIODBhMSlmlMiOjl9>, Luettu 18.3.2024).

Metsätilan arvon määrittäminen. Metsäkeskus 2024

<https://www.metsakeskus.fi/fi/metsan-kaytto-ja-omistus/metsatilan-omistajanvaihdos/metsatilan-arvon-maarittaminen> (Luettu 7.10.2024).

Muilu, Hannele, Venäjän puun korvaaminen kotimaisella voi viedä Suomen hakkuut kestävyysrajalle. Yle 18.3.2022. <https://yle.fi/a/3-12361433> (Luettu 9.4.2024).

Puumarkkinakatsaus. Maa- ja metsätalouden keskusliitto 2024.

<https://www.mtk.fi/-/puumarkkinakatsaus-puulle-on-kysyntaa> (Luettu 29.10.2024).

Puun myyntitulot. Verohallinto 2024.

[https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/puun\\_myynti/](https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/puun_myynti/) (Luettu 21.3.2024).

Valtakirja kuolinpesän veroasioita varten (3630). Verohallinto 2024

[https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/kuvaus/valtakirja\\_kuolinpesan\\_veroasioita\\_varten/](https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/kuvaus/valtakirja_kuolinpesan_veroasioita_varten/) (Luettu 14.10.2024).

**Oikeustapaukset**

Vaasan HAO 11.10.2011 11/0677/2.

KHO 2013:157

KHO 1972 II 517

KHO 2010:24

KHO 2013:35

## Lyhenteet

kemera	kestävän metsätalouden määräaikainen rahoituslaki (34/2015)
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta (1968/360)
KML	kiinteistönmuodostamislaki (554/1995)
MK	maakaari (540/1995)
MRL	maankäyttö- ja rakennuslaki (1999/132)
PK	perintökaari (1965/40)
PerVL	perintö- ja lahjaverolaki (378/1940)
TVL	tuloverolaki (1535/1992)
VML	laki verotusmenettelystä (1558/1995)
VKantoL	veronkantolaki (11/2018)
VSVL	varainsiirtoverolaki (931/1996)
Syke	Suomen ympäristökeskus
Luke	Luonnonvarakeskus
VSVL	varainsiirtoverolaki

# 1 Johdanto

## 1.1 Tutkimuskysymys ja taustoitus

Vuonna 2023 Suomessa kuoli 61 339 henkilöä.<sup>1</sup> Samanaikaisesti muodostui yhtä monta uutta jakamatonta kuolinpesää. Yleisen käsityksen mukaan henkilön poistuessa keskuudestamme kuolinpesä selvitetään, minkä jälkeen osakkaat vaativat osuuksiaan kuolinpesästä ja pesä jaetaan perintöön oikeutettujen kesken. Osituksen tai perinnönjaon toimittamiselle ole kuitenkin Suomen lainsäädännössä asetettu aikarajoitetta, ja näin ollen perinnönjakoon ryhtyminen on kuolinpesän osakkaiden tahdosta riippuvaista.<sup>2</sup> Pitkään jakamattomina pidetyt kuolinpesät muodostuvat usein juridisesti monimutkaisiksi kokonaisuuksiksi, joihin voi linkittyä useita ketjuuntuneita kuolinpesiä ja useita kymmeniä osakkaita.<sup>3</sup>

Sanalla ”kuolinpesä” tarkoitetaan monia asioita. Ensimmäkin kuolinpesä viittaa yksityisoikeudellisesti siihen henkilöpiiriin, eli osakkaisiin, jotka muodostavat perintökaaren 18 luvun mukaisen kuolinpesän yhteishallinnon.<sup>4</sup> Toiseksi kuolinpesällä viitataan myös jäämistöön, eli vainajalta jääneeseen varojen ja velkojen muodostamaan kokonaisuuteen.<sup>5</sup> Kolmantena kuolinpesä on lisäksi vero-oikeudellinen käsite. Tässä tutkielmassa käytän kuolinpesä -sanaa näissä kaikissa merkityksissä. Puhekielessä tunnettu termi ”perikunta” on lainsäädännössä vieras, mutta käytännössä sillä viitataan kuolinpesän henkilötahoihin.<sup>6</sup> Yhteishallinnolla viitataan perintökaaren 18 luvun mukaiseen kuolinpesän osakashallintoon ja tutkielmassa käytän synonyymeinä termejä osakashallinto ja kuolinpesän yhteishallinto.

Lainsäätäjän päämääränä perintökaarta säädettäessä oli mahdollisimman toimiva ja jouheva pesänselvitys sekä sen jälkeen toimitettava perinnönjako<sup>7</sup>. Perintökaaren esitöissä ole havaittavissa viitteitä siitä, että lainsäätäjän tarkoituksena olisi pitää yhteishallintoa pitkänä tai pysyvänä omaisuudenhallintamuotona.<sup>8</sup> Laissamme on siitä huolimatta säännökset sopimukseen perustuvasta yhteishallinnosta ja jakamisvelvoitteen puuttuttua lainsäädäntömme mahdollistaa kuolinpesien säilymisen jakamattomina. Toisinaan voi olla osakkaiden edun

---

<sup>1</sup> Tilastokeskus: kuolleet.

<sup>2</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I Perintöoikeus s. 1212.

<sup>3</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I Perintöoikeus s. 444.

<sup>4</sup> Nykänen – Råbinä: Yksityishenkilöiden luovutusvoittojen verotus s. 122.

<sup>5</sup> Nykänen – Råbinä: Yksityishenkilöiden luovutusvoittojen verotus s. 122.

<sup>6</sup> Kangas: Perhe- ja jäämistöoikeuden perusteet s. 583.

<sup>7</sup> HE 6/1964 s. 3.

<sup>8</sup> HE 6/1964 s. 3.

mukaista jättää perintö jakamatta heti pesänselvityksen jälkeen.<sup>9</sup> Syitä voi olla mahdollisesti yhtä monta, kuin Suomessa on kuolinpesiä, eli jatkuvasti noin 200 000–250 000 kpl.<sup>10</sup> Toisinaan jäämistön säilyttämiseen jakamattomana voi olla hyviä syitä, kuten esimerkiksi halu säilyttää tunnearvoa sisältävä jäämistö mahdollisimman muuttumattomana kokonaisuutena perinnönjättäjän jälkeen. Suomessa sellaiset jäämistöt, joihin kuuluu metsäomaisuutta, pidetään jakamattomana suhteellisen usein juuri sen vuoksi, että suku käyttää tilaa virkistyspaikkanaan.<sup>11</sup> Myös perheyhtiön toiminta tai kesken oleva yrityssaneeraus voivat olla syitä pitää kuolinpesä toistaiseksi jakamattomana.<sup>12</sup> Usein jakamattomat kuolinpesät pysyvät jakamattomina vuosikymmeniä. Toisaalta kuolinpesä voi jäädä jakamatta myös tilanteissa, joissa se ei ole erityisen tarkoituksenmukaista tai suunniteltua. Esimerkiksi silloin, kun perillisten kesken on erimielisyyksiä tai intressiä jakamiseen ei vain yksinkertaisesti ole. Tällöin saatetaan perinnönjakoa pantata kokonaan seuraavalle tai jopa sitä seuraavalle sukupolvelle. Yksiselitteistä syytä jakamattomuuden taustalle ei voida yleisellä tasolla esittää, mutta jakamatta jättämisen syitä on kuitenkin mahdollista tarkastella ikään kuin tyyppitapauksina. Jos kuolinpesää pidetään osakashallinnossa ja osakkaiden määrä on ajansaatossa lisääntynyt ja määrältään hipoo jopa kahtasataa, on sanomattakin selvää, ettei yhteishallinto käytännössä toimi lainsäätäjän tarkoittamalla tavalla.<sup>13</sup>

Tutkielmassa yhdistyy kaksi keskeistä teemaa, joita tarkastelen yhtenäisenä kokonaisuutena: ensinnäkin kuolinpesän säilyttäminen jakamattomana osakkaiden yhteishallinnassa ja toisena metsäkiinteistö osana jäämistöä. Tutkielma pyrkii havaitsemaan erilaisia lainsäädännön sallimia kannustimia, jotka saavat osakkaat lykkäämään perinnönjakoa tulevaisuuteen jättämällä metsävarallisuus jakamattomaksi osakashallintoon. Asetelma tutkielman tekemiseen on kiinnostava. Oikeustieteellisestä kirjallisuudesta sekä metsäalan asiantuntijateksteistä löytyy runsaasti tietoa kuolinpesistä metsän omistajina, mutta aihetta ei ole lähestytty siitä perspektiivistä, minkä vuoksi metsäkiinteistö voisi olla hidasteena perinnönjaon tekemiselle.<sup>14</sup> Tutkielma vastaa kysymykseen, minkälaisissa tilanteissa

---

<sup>9</sup> Nousiainen: Yhteisomistustilojen metsätalouden kehittäminen s. 19. Syy jakamattomuuden taustalla voi olla esimerkiksi väliaikainen ratkaisu, lesken toive tai verotuksellinen hyöty.

<sup>10</sup> Metsäkeskus: Metsätalouden omistus omistajaryhmittäin. Metsäkeskus pitää yllä ajankohtaista rekisteriä metsätalouden omistussuhteista. Tällä hetkellä kuolinpesät omistavat n. 10 % Suomen metsäkiinteistöistä.

<sup>11</sup> Nousiainen: Yhteisomistustilojen metsätalouden kehittäminen s. 18.

<sup>12</sup> Kolehmainen: Sopimus ja kuolinpesän hallinto s. 5.

<sup>13</sup> Kangas: Perhe- ja jäämistöoikeuden perusteet s. 586.

<sup>14</sup> Verotuksen tuomista kannustimista ks. Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä.

perinnönjaon toimittaminen metsää omistavana kuolinpesänä ja metsätaloutta harjoittavana kuolinpesänä ei ole osakkaiden näkökulmasta kannattavaa heti perunkirjoituksen ja pesänselvityksen jälkeen. Ja minkä vuoksi jakamatta jättäminen on joskus kannattavaa siitäkin huolimatta, että kuolinpesien omistuksessa oleva metsä tutkimustiedon mukaan usein ajautuu muita metsänomistusmuotoja passiivisemmaksi metsätaloudenharjoittajaksi.<sup>15</sup> Aihe on mielenkiintoinen juridisesta näkökulmasta, sillä kannustimia jättää metsäkiinteistö kuolinpesän omistukseen löytyy sekä yksityisoikeuden, että julkisoikeuden, erityisesti verotuksen saralta. Tämä tutkielma tiivistää yhteen pääpiirteet niistä seikoista, jotka voivat vaikuttaa osakkaiden päätökseen jättää metsäomaisuus kuolinpesän yhteishallintoon. Tutkimus pyrkii vastaamaan myös kysymykseen, mitä seurauksia pitkään jakamattomuudesta seuraa niissä tilanteissa, kun pesään kuuluu metsävarallisuutta. Lisäksi tarkastelen, minkälaisia vaihtoehtoja osakkailla on metsän osalta käytettävissä, kuten omistusmuodon muutokset. Tutkimuksen tarkoituksena on havainnollistaa vallitsevaa ristiriitaa lainsäätäjän pyrkimyksestä osakashallinnon väliaikaisuuteen sekä nykyisen lainsäädännön sisältämistä kannustimista metsäomaisuuden jättämiseen osakashallintoon.

## 1.2 Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto

Tutkielman tutkimusmetodi on lainopillinen, eli voimassa olevaa oikeutta tulkitseva ja systematisoiva.<sup>16</sup> Tutkimuksen pyrkimyksenä on tunnistaa ja tulkita voimassa olevan oikeuden sisältämät mahdolliset kannustimet pitää jäämistöön kuuluvat metsäkiinteistöt jakamattomassa kuolinpesässä, ja lainopin avulla on mahdollista löytää mainittuja jakamattomuuteen ohjaavia tekijöitä. Tavoitteena on selvittää, minkälaisia erityisiä etuja tai helpotuksia jakamatta jättäminen voi tuoda metsää sisältävän kuolinpesän osakkaille sen sijaan, että metsäomaisuus jaetaan perinnönjaossa.

Tutkielman lähdeaineistona käytän pääasiassa Suomen lainsäädäntöä sekä oikeustieteellistä kirjallisuutta. Lainsäädäntö muodostaa tutkimukselle juridisen perustan ja määrittää tarkastelun kohteena olevat oikeudelliset normit ja periaatteet. Oikeustieteellinen kirjallisuus puolestaan syventää normien tulkintaa ja auttaa ymmärtämään tutkimuskysymyksiä.

Tutkimuksen kannalta merkittävässä asemassa ovat myös lainsäädännön pohjalta annetut

---

<sup>15</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 214. Tilastojen mukaan kuolinpesät harjoittavat metsätaloutta passiivisemmin, kuin muut metsänomistusmuodot. Passiivisuus näkyy muun muassa hakkuu- ja puun myyntimahdollisuuksien hukkaamisena.

<sup>16</sup> Ks. lainopillisesta tutkimusmetodista esim. Aarnio: Laintulkinnan teoria s. 48, Husa – Mutanen – Pohjolainen: Kirjoitetaan juridiikkaa s. 20 ja Siltala: Oikeustieteen tieteenteoria s. 325.

viranomaisten ohjeet ja päätökset, erityisesti Verohallinnon antamat syventävät vero-ohjeet, jotka ovat tarkoitettu erityisesti verotuksen ammattilaisten sovellettaviksi.<sup>17</sup> Viranomaisten antamat ohjeet ja lausunnot selventävät ja tarkentavat lainsäädännön soveltamista käytännössä, tarjoten myös tulkinta-apua esimerkiksi verotuksen toimittamiseen liittyvissä kysymyksissä.<sup>18</sup> Tutkielman keskittyessä vahvasti metsäsektorille sijoittuviin oikeudellisiin kysymyksiin, on lähdeaineistoa laajennettu yksinomaan oikeustieteellisestä materiaalista myös metsäalan toimijoiden, kuten viranomaisten ja metsänhoitoyhdistysten antamiin ohjeistuksiin ja tiedotteisiin.<sup>19</sup> Kyseiset asiakirjat ovat antaneet tutkielmaan arvokasta tietoa siitä, miten lainsäädäntöä sovelletaan käytännössä metsäsektorilla. Monipuolisten lähteiden avulla on ollut mahdollista tarkastella tutkimuskysymyksiä kattavasti ottaen huomioon teoreettisten kysymysten lisäksi myös käytännön näkökulmat.

### 1.3 Kuolinpesämuotoisesta metsänomistuksesta

Metsänomistajilta odotetaan tällä hetkellä paljon. Metsätalouden harjoittajien tulee samaan aikaan tasapainotella taloudellisten hyötyjen ja ympäristö- ja ilmastotavoitteiden välillä.<sup>20</sup> Tietämys metsätalouden hoidosta ei ole välttämättä siirtynyt jälkipolville ja näin ollen perillisille voi aiheutua kinkkisiä tilanteita, jos metsätalouden jatkamisesta ei ole sovittu etukäteen metsänomistajan elinaikana. Monesti metsää perinnöksi saavat saattavat asua eri paikkakunnalla, missä metsä sijaitsee. Tällöin metsän hoito ja omistajalle kuuluvat velvollisuudet voivat tuntua työläiltä ja Syynä tähän on muun muassa laaja muuttoliike haja-asutusalueilta kasvukeskuksiin. Myös elinajanodotteen kasvaessa ikärakenne on muuttunut ja metsää perivät ovat usein eläkeikäisiä.<sup>21</sup> Metsä on arvokasta omaisuutta ja perukirjaan merkityn hinta-arvion nähdessään, harva kieltäytyy metsäperinnöstä, vaikka kokemus metsän omistamisesta olisi täysin olematonta.

Suomessa metsät peittävät yli 75 % maan kokonaispinta-alasta ja Suomi onkin yksi Euroopan metsäisimmistä maista.<sup>22</sup> Metsät tuovat Suomelle virkistykseen ja hyvinvoinnin lisäksi merkittävää taloudellista hyötyä esimerkiksi työpaikkojen ja verorahojen muodossa. Metsä on

---

<sup>17</sup> Verohallinto: syventävät vero-ohjeet.

<sup>18</sup> Ks. virallislähteiden asemasta ja merkityksestä Syrjänen: Oikeudellisen ratkaisun perusteista s. 149 ja Määttä: Oikeuslähdeoppi lakien tulkinnassa – I Lähtökohtia tarkasteluun s. 29

<sup>19</sup> Metsäsektorin suuria toimijoita, joiden tuottamaa aineistoa käytetään tutkielmassa lähteinä ovat mm. metsätalousministeriön alaisena toimiva Suomen Metsäkeskus sekä valtion liikelaitos Metsähallitus.

<sup>20</sup> Yle: Venäjän puun korvaaminen kotimaisella voi viedä Suomen hakkuut kestävyysrajalle ja Luke: Hiilinielut – mitä ne ovat ja miksi niitä tarvitaan?

<sup>21</sup> Karppinen – Ahlberg: Metsänomistajakunnan rakenne 2020 s. 1.

<sup>22</sup> Metsäkeskus: Metsätalousmaan omistus.



juridisesti kiinteää omaisuutta ja maanomistuksen yksikkönä metsää kutsutaan kiinteistöksi. Metsäkiinteistöön katsotaan kuuluvan kaikki sen rajojen sisäpuolella olevat ainesosat, kuten maa- ja vesialueet, puusto ja kasvillisuus. Lainsäädännössä puhutaan metsämaasta, metsätilasta, metsästä ja metsätaloudesta käsitteinä muutamassakin eri laissa.<sup>23</sup>

Tutkielmassani puhun yleisesti metsästä ottamatta välttämättä tarkemmin kantaa, minkälaisesta metsästä on kyse. Metsien käyttöä ja hoitoa säätelee metsälaki, joka säädettiin edistämään metsien kestävää hoitoa sekä käyttöä siten, että huomioon otetaan metsänhoidon taloudelliset, ekologiset ja sosiaaliset näkökulmat. Lain tavoitteena on myös turvata, talousmetsien puuntuotannon kestävyys sekä metsien biologinen monimuotoisuus.<sup>24</sup>

Metsälain ohella metsänkäyttöä säätelevät myös muun muassa laki metsänhoitoyhdistyksestä, kestävän metsätalouden määräaikainen rahoituslaki (kembra), metsätuholaki sekä luonnonsuojelulaki. Lisäksi metsien myynti on kiinteistökauppaa, josta on säädetty tarkasti maakaarella ja metsätalouden verotuksesta yleisesti säättää tuloverolaki. Myös muut verolait, kuten kiinteistöverolaki, perintö- ja lahjaverolaki, arvonlisäverolaki sekä varainsiirtoverolaki voivat tulla metsänomistajalle tutuiksi.

Tutkielman tarkastelunäkökulma ei ole yksinomaan vero-oikeudellinen, mutta vero-oikeuden vaikutus pesän jakamatta jättämiseen erityisesti metsäkiinteistöjä sisältävissä kuolinpesissä on vääjäämätön. Sen vuoksi tutkielmassa tulee huomioiduksi laajasti myös verolainsäädännön vaikutus. Perinnönjakoon tulee usein sovellettavaksi perhe- ja jäämistöoikeudellisten säädösten lisäksi myös muiden oikeudenalojen normit. Nämä liitännäisyydet riippuvat muun muassa perinnönjättäjän omaisuudesta ja henkilöä koskevista ominaisuuksista.

Liitännäisyyksiä eri oikeudenaloihin havaitaan erityisesti silloin, kun selvitetään tekijöitä jakamattomuuden taustalla mainitsemissani tyyppitilanteissa, esimerkiksi verosuunnittelussa. Vero-oikeuden lisäksi muita perinnönjakoa koskevia oikeudenaloja ovat esimerkiksi aviovarallisuus oikeus, yhtiöoikeus sekä esineoikeus huomioiden myös mahdolliset kansainväliset näkökulmat.

Aiheen valinta nousi puhtaasti omasta kiinnostuksesta ymmärtää syvällisemmin syitä jakamatta jättämispäätöksen taustalla metsävarallisuutta sisältävien kuolinpesän osakkaiden keskuudessa. Nopeasti etsimällä kysymykseen ei saa tyhjentävää vastausta ja tästä heräsi halu tutkia asiaa tarkemmin ja tarkastella aihetta kokonaisuutena. Oikeuskirjallisuudesta on

---

<sup>23</sup> Ks. tarkemmin käsitteiden sisällöstä ja määrittelystä Määttä: Metsänomistajan verotus s. 33–35.

<sup>24</sup> HE 63/1996 vp s. 1.

luettavissa runsaasti siitä, miten henkilön kuollessa omaisuus jaetaan ja minkälaisiin toimenpiteisiin pesänselvitys jakautuu aina perinnönjakoon asti. Myös kuolinpesän yhteishallintoperiaatteesta ja sopimusperusteisesta yhteishallinnosta on monipuolista oikeustieteellistä kirjallisuutta. Tämä tutkielma tarkastelee edellä mainittuja teemoja kuolinpesän metsänomistajaroolin näkökulmasta. Aiheen valintaan johti myös kiinnostava problematiikka, joka liittyy konkreettiseen yhteishallinnosta johtuvaan ongelmaan metsäsektorilla, joka on merkittävä myös yhteiskunnalliselta kannalta. Ongelmat johtuvat usein päätöksenteon kankeudesta, minkä vuoksi yhteishallintoperiaatteesta poiketen esimerkiksi Metsähallitus on ehdottanut enemmistöpäätöksenteon käyttöönottoa kuolinpesän yhteishallinnossa.<sup>25</sup>

#### **1.4 Tutkimuksen rakenne ja rajaukset**

Tutkielma keskittyy pitkäaikaiseen kuolinpesän yhteishallintoon sekä jakamatta jättämisen kannustimiin niissä tilanteissa, kun perinnönjättäjän omaisuuteen kuuluu metsävarallisuutta. Näin ollen tutkimuksessa en tarkastele erityisesti niitä perusteluja, jotka puoltavat kuolinpesien jakamista. Vaikka vastakkaisten näkökohtien tarkastelu toisi tutkielmaan kiinnostavaa syvyyttä, tutkimuksen rajallisen laajuuden vuoksi on tarkoituksenmukaisempaa keskittyä jakamatta jättämisen taustasyihin ja kannustimiin. Lisäksi lesken perintökaaren mukainen hallintaoikeus rajataan tutkielman ulkopuolelle, sillä lesken vähimmäissuoja harvoin ulottuu koskemaan jäämistössä olevaa metsäkiinteistöä, etenkin silloin, kun kyse on pelkkää metsämaata sisältävä kiinteistö, jota vähimmäissuoja ei koske. Myös lakiosa- ja ositusvaateet jäävät tarkastelun ulkopuolelle, sillä tutkielma painottuu erityisesti tilanteisiin, jossa perinnönjakoa ei toimiteta ja kuolinpesä halutaan osakkaiden tahdosta pitää jakamattomana yhteishallinnossa. Lakiosa- tai ositusvaade ovat rajattu pois, vaikka niiden toteuttaminen ei välttämättä tarkoita perinnönjaon toteutumista ainakaan kokonaan. Tämän lisäksi puhtaasti sopimusoikeudellinen, eritoten sopimustekninen tarkastelu PK 24 luvun valossa jää tutkimuksen ulkopuolelle.

Tutkielma etenee siten, että ensimmäisessä käsittelyluvussa tarkastelen kuolinpesää yksityisoikeudellisena käsitteenä. Luvussa esitellään keskeisin tutkielmaa koskeva käsitteet, kuten kuolinpesän yhteishallinto ja miten hallinto osakkaiden kesken toimii. Ensimmäisessä luvussa esittelen joitakin tilanteita, joissa jakamaton metsäomaisuus voi jäädä jakamatta

---

<sup>25</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 844.

yksityisoikeudellisten kannustimien vuoksi sekä kirjoitan lyhyesti, minkälaisia seurauksia ja oikeusvaikutuksia pitkään jakamattomana ollut kuolinpesä voi ilmentää. Toisessa käsittelyluvussa keskityn julkisoikeudelliseen puoleen, tarkemmin sanottuna siihen, minkälaisia vaikutuksia ajantasaisella verolainsäädännöllämme voi olla osakkaiden halukkuuteen jakaa jäämistöön kuuluva metsäomaisuus. Kannustimia on useita, ja luvussa tarkastelen niistä muutamia. Viimeisessä käsittelykuvussa syvennyn tarkastelemaan, minkä vuoksi pitkäaikainen osakashallinto ja kuolinpesäomisteisuus metsäsektorilla nähdään ongelmallisena sekä metsätalouden, että yhteiskunnallisesta näkökulmasta. Lopuksi tutkielma esittelee metsää omistaville kuolinpesille vaihtoehtoisia omistusmuotoja.

## 2 Kuolinpesä ja yksityisoikeudellinen sääntely

### 2.1 Kuolinpesän elinkaari ja hallinnon muodot

Tutkimuksen kohdistuessa pääosin jakamattomiin kuolinpesiin, on oleellista tarkastella lyhyesti, mitä kuolinpesät yleisesti ovat, miten niitä hallinnoidaan ja minkälainen on kuolinpesän tavanomainen elinkaari. Kuolinpesä muodostuu henkilön kuollessa ja on olemassa aina perinnönjaon toimittamiseen saakka.<sup>26</sup> Henkilön tilalle tullutta kuolinpesää ja siihen kuuluvaa jäämistöä hallinnoivat kuolinpesän osakkaat.<sup>27</sup> Jäämistöksi kutsutaan vainajan jälkeen jäänyttä varallisuutta sekä velkojen muodostamaa kokonaisuutta.<sup>28</sup>

Perintökaassa säädetään pesänselvityksen eri vaiheista sekä osakkaiden oikeuksista ja velvollisuuksista. Perittävän kuollessa, ennen varsinaista osakkaiden muodostamaa yhteishallintoa syntyy kuolinpesän väliaikainen hallinto.<sup>29</sup> Väliaikaisessa hallinnossa yleensä yksittäinen henkilö ottaa kuolinpesän omaisuuden hoidettavakseen, ennen kuin varsinaista yhteishallintoa saadaan järjestettyä. Niin sanottuna kuolinpesänhoitajana voi toimia perintökaaren 18:3 §:n mukaan henkilö, joka asui kuolleen henkilön kanssa tai henkilö, joka voi muutoin pitää huolta vainajan omaisuudesta. Tehtävässä väliaikainen pesänhoitaja toimii kuolinpesän osakkaiden puolesta. Käytännössä väliaikainen hallinto kohdistuu aikaan, jolloin kaikki pesän osakkaat eivät välttämättä tiedä perinnönjättäjän menehtymisestä tai jos yhteishallintoa ei jostain muusta syystä saada aikaiseksi. Väliaikaisen pesänhoitajan velvollisuus onkin selvittää kuolinpesän osakkaiden henkilöllisyydet, jotta kuolinpesän yhteishallinto saadaan aikaiseksi.<sup>30</sup> Käytännössä kuolinpesän osakasluettelo selviää tavallisesti viimeistään perunkirjoituksen yhteydessä tehtävästä sukuselvityksestä.<sup>31</sup> Usein väliaikainen pesänhoitaja toimii myös pesänilmoittajana perunkirjoituksessa.

---

<sup>26</sup> Verohallinto: Perinnönjako ja kuolinpesän lakkauttaminen. Kuolinpesä lakkaa olemasta, kun perinnönjakosopimus on toimitettu Verohallintoon ja verovuosi on päättynyt.

<sup>27</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I s. 374.

<sup>28</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I s. 217.

<sup>29</sup> Kangas: Perhe- ja jäämistöoikeuden perusteet s. 582.

<sup>30</sup> Ks. tarkemmin väliaikaisesta hallinnosta Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I s. 364

<sup>31</sup> Aarnio – Kangas - Rabinä: Perunkirjoitus ja perinnön veroseuraamukset s. 264. Sukuselvitykset voivat olla hyvinkin laajoja ja vaikeaselkoisia. Sen vuoksi osakasluettelo kannattaa joissain tapauksissa vahvistaa viranomaisen toimesta. Digi- ja väestötietovirasto voi vahvistaa perukirjan osakasluettelon oikeaksi. Kun osakasluettelo on hallinnollisessa menettelyssä vahvistettu, kuolinpesän kanssa oikeustoimea tekevä voi varmistua siitä, että toimea ovat tekemässä kaikki ne tahot, joiden hyväksynnän oikeustoimen tekeminen vaatii. Esimerkiksi sellaisissa pesissä, joissa on laaja ja monisäikeinen sukuselvitys, osakasluettelon vahvistaminen helpottaa merkittävästi kuolinpesän asioiden hoitamista.

Jotta vainajan omaisuus voidaan jakaa perillisille, se tulee saada ensin jakokuntoon. Tätä vaihetta kutsutaan kuolinpesän selvittämiseksi. Suurin osa uusista muodostuneista kuolinpesistä selvitetään osakkaiden yhteishallinnossa.<sup>32</sup> Se on yleisin tapa hallita edesmenneen henkilön jäämistöä ja vain muutama prosentti kuolinpesistä selvitetään viranomais selvityksessä.<sup>33</sup> Yhteishallinnon pituus ja näin ollen myös kuolinpesän ikä riippuu osakkaista ja onkin mahdotonta arvioida tarkasti yhteishallinnon ajallista kestoa. Nopeimmillaan kuolinpesä voi lakata olemasta muutaman kuukauden päästä kuolinpäivästä, mutta toisinaan yhteishallinto voi kestää vuosikymmeniä. Perunkirjoitus on toimitettava pääsääntöisesti kolmen kuukauden kuluessa vainajan kuolinpäivästä ja mikäli perintö saadaan jaetuksi pian perunkirjoituksen jälkeen, yhteishallinnon keston voidaan arvioida vähintäänkin olevan noin kolme kuukautta. Seuraavissa alaluvuissa tarkastelen kahta erilaista kuolinpesän hallintomuotoa, yhteishallintoperiaatteen mukaista PK 18 luvussa säänneltyä osakkaiden yhteishallintoa sekä PK 24 luvussa säänneltyä sopimukseen perustuvaa yhteishallintoa.

Yhteishallintoperiaatteen sekä sopimukseen perustuvan yhteishallinnon lisäksi perintökaari säätelee toimitsijan hallinnosta. Perintökaaren 18:4 §:n mukaan, jos kukaan pesän osakkaista ei ryhdy hoitamaan kuolinpesässä olevaa omaisuutta, tehtävän tulee hoitaa se henkilö, jolle vastuu olosuhteisiin nähden lähinnä kuuluu. Käytännössä toimitsijalla on määräyksen saatua oikeus ryhtyä samoihin toimiin, kuin kuolinpesän yhteishallinnolla.<sup>34</sup> Toimitsijana toimii tavallisesti jäämistöoikeuteen perehtynyt juridisen koulutuksen saanut henkilö ja tehtävä päättyy yleensä, kun pesä on saatu selvitettyä perinnönjakoa varten. Näin ollen toimitsijan hallinto ei tavanomaisesti kestä määräänsä pidempään, eikä aihetta tarkastella syvällisemmin tässä tutkielmassa.

## 2.1.1 Kuolinpesän yhteishallintoperiaate

Kuolinpesän selvittämistä varten pesän osakkaiden täytyy pystyä hallitsemaan pesään kuuluvaa omaisuutta. Perintökaari ei aseta määrää aikaa pesänselvityksen kestolle taikka perinnönjaon toimittamiselle, mutta päätöksenteosta sekä yhteishallintoon osallistumisesta sen sijaan on säädetty lain tasolla. Kuolinpesän yhteishallinnon periaatteet ovat hyvin vanhoja ja

---

<sup>32</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I s. 373.

<sup>33</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I s. 373.

<sup>34</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I s. 520–542

pohjautuvat 1734 vuoden lain perintökaaren säännöksiin.<sup>35</sup> Ennen yhteishallintoperiaatteen sisältöön tutustumista, on syytä selvittää, mitkä tahot muodostavat kuolinpesän ja kuuluvat siten osaksi yhteishallintoa. Henkilön kuollessa kuolinpesän asioista alkavat vastaamaan pesän osakkaat, jotka on tyhjentävästi luetteloitu perintökaaren 18 luvussa.<sup>36</sup> Tätä yleisseuraannolla muodostunutta yhteisomistusta kutsutaan jaottomaksi yhteisomistukseksi, eikä omistusmuotoon sovelleta yhteisomistuskilakia. Jaottomassa yhteisomistuksessa pesän osakkaan omistusoikeus pesän varallisuuteen on jaotonta eikä kohdistu mihinkään tiettyyn omaisuuden osaan.<sup>37</sup> Tämä tarkoittaa sitä, että vaikka henkilö A:n perintöosuus vainajan jäämistöstä olisi 1/32 ja henkilö B:n perintöosuus 1/4, on heillä yhtäläinen oikeus osallistua yhteishallinnon päätöksentekoon, riippumatta perintöosuuksien suuruuksista. Jaoton yhteisomistajuus perittävän omaisuuteen voi muuttua määräosaiseksi yhteisomistajuudeksi perinnönjaon kautta. Tällöin kuolinpesän omaisuus tai osa siitä jaetaan sopimuksella tiettyihin osakkuuksien määrittelemiin osiin perillisten kesken.<sup>38</sup>

Yhteishallintoperiaate voidaan kiteyttää tarkoittamaan kahta asiaa: kuolinpesän yhteishallintoon voi osallistua ainoastaan kuolinpesän osakas ja yhteishallintoon osallistuminen on kaikilla osakkailla vain yhdessä.<sup>39</sup> Päätöksenteossa yksi yhteishallinnon kulmakivistä onkin lain määräämä päätöksentekomalli, sillä päätökset kuolinpesää koskevissa asioissa on tehtävä yksimielisesti kaikkien osakkaiden toimesta. Alaikäistä osakasta edustaa hänen huoltajansa ja edunvalvonnan alaista osakasta hänen edunvalvojansa tai edunvalvontavaltuutettu. Osakas voi kuitenkin käyttää myös edustajaa päätöksentekoprosessissa, mikäli osallistuminen henkilökohtaisesti on estynyt. On hyvin tavallista, että perunkirjoituksen jälkeen osakkaat antavat valtuudet yhdelle osakkaalle esimerkiksi kuolinpesän pankki – ja veroasioiden hoitamiseen.<sup>40</sup> Tällöin valtuutus tarvitaan jokaiselta osakkaalta erikseen. Päätöksenteon kankeus voi aiheuttaa ongelmia yhteishallinnon jatkuessa pitkään ja nopeaa reagointia vaativat toimenpiteet saattavat aiheuttaa osakkaiden

<sup>35</sup> HE 6/1964 s. 4: Perintökaarta uudistettaessa ei katsottu tarpeelliseksi muuttaa jo käytössä olevia kuolinpesän yhteishallinnon periaatteita muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta.

<sup>36</sup> Perintökaaren perimysjärjestyksen mukaan ensisijaisia perillisiä ovat vainajan rintaperilliset eli lapset ja alenevassa polvessa tulevat sukulaiset. Tilanteessa, jossa vainajalta ei ole jäänyt rintaperillistä, perimys siirtyy hänen vanhemmilleen. Kuolleen vanhemman perintöosuus jakautuu hänen rintaperillistensä kesken, eli siirtyy vainajan sisaruksille ja heidän rintaperillisilleen. Kuolinpesän osakkaan roolissa ovat myös yleistestamentin saajat ja leski joko avio-oikeuden nojalla, perillisaseman kautta tai yleistestamentin saajana. Ks. tarkemmin Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I s. 75.

<sup>37</sup> Mikkola: Yhteisomistus s. 81.

<sup>38</sup> Mikkola: Yhteisomistus s. 84.

<sup>39</sup> Aarnio: Perunkirjoitus ja perinnön veroseuraamukset s. 261.

<sup>40</sup> Esim. Verohallinnon valtakirja kuolinpesän veroasioita varten, lomake 3630.

keskuudessa päänvaivaa. Pääsäännöstä poiketen PK 18:2.1 §:n mukaan kuitenkin toimenpide, joka ei siedä viivytystä voidaan suorittaa, vaikka kaikkien osakkaiden suostumusta ei saada hankituksi. Käytännössä lainkohta on säädetty sellaisia tilanteita varten, joissa päätöksenteko ei siedä viivytystä esimerkiksi kuolinpesän omaisuuden pilaantumisriskin vuoksi.

Perintökaassa säännellyn kuolinpesän yhteishallinnon tarkoituksena voidaan lain esitöiden mukaan tulkita olevan väliaikainen tila henkilön kuoleman ja perinnönjaon välissä.<sup>41</sup>

Hallintomuodon tavoitteena onkin saada kuolinpesä selvitettyksi mahdollista ositusta sekä perinnönjakoa varten. Hallintomuoto mahdollistaa kantamisen ja vastaamisen kuolinpesää koskevissa toimissa, kuten kuolinpesän velkojen maksamisen, vuokrasuhteen irtisanomisen sekä muut tarvittavat toimenpiteet omaisuuden hoitamiseksi.<sup>42</sup> Kuolinpesän yhteishallinto voi tehdä kuolinpesän nimissä oikeustoimia ja käytännössä hoitaa kuolinpesäomaisuutta tahtomallaan tavalla. Kuolinpesiä on monenlaisia ja kuolinpesän yhteishallinto voi usein olla riippuvainen yhteishallinnon muodostaneiden henkilöiden välisistä suhteista. Yhteishallinnon toiminnan kannalta ensiarvoisen tärkeää on toimiva yhteistyö osakkaiden välillä, jotta pesänselvitys etenee ja jaettavista varoista päästään yhteisymmärrykseen. Jäämistön hallinta osakkaiden kesken on omiaan monimutkaistumaan sellaisissa pesissä, joissa osakkaita on paljon ja heidän välillään on jännitteitä. Vaikeuksia voi lisätä niin ikään myös kuolinpesässä oleva suuri omaisuus, etenkin jos jaettavat varat ovat muuta kuin pankkitilillä olevia rahavaroja. Perillisten lisäksi kuolinpesän osakkaana voi olla yleistestamentin saaja. Yleistestamentin saajalla on osakkaana oikeus osallistua kuolinpesän hallintoon ja päätöksentekoon.<sup>43</sup> Se seikka, että perillisten lisäksi osakkaana on mahdollisesti perheen ja suvun ulkopuolinen henkilö, voi mahdollisesti monimutkaistaa päätöksentekoa kuolinpesässä, jos osakkaiden intressit esimerkiksi pesän hoidosta ja omaisuuden jaosta eriävät toisistaan.

Tämä tutkielma perustuu kuolinpesän osakkaiden oikeuteen ja vapauteen jättää kuolinpesässä olevat varat jakamatta sillä perusteella, ettei perinnönjaon toimittamiselle ole laissa säädettyä määräaikaa. Säännökset perintökaassa mahdollistavat kuolinpesän yhteishallinnon kestävän ennalta määrittämättömän ajan ja näin ollen kuolinpesän yhteishallinto tai sopimukseen perustuva yhteishallinto voivat toimia myös ikään kuin pysyvinä omaisuuden hallintayksikköinä.

---

<sup>41</sup> HE 6/1964.

<sup>42</sup> Aarnio: Perunkirjoitus ja Perinnön veroseuraamukset s. 262.

<sup>43</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I s. 379

## 2.1.2 Sopimukseen perustuva yhteishallinto

Perintökaaren 18 luvussa säännellyn osakashallinnon tarkoitus voidaan nähdä ensisijaisesti hallintamuotona, joka toimii pesän selvittämiseksi ja johtaa tavallisesti perinnönjakoon.<sup>44</sup> Joissain tapauksissa osakkaat sopivat, ettei perinnönjakoa ole tarkoituskaan tehdä heti pesänselvityksen jälkeen ja jako jätetään tietoisesti toimittamatta joko tietyksi määräajaksi tai ennalta määrittämättömäksi ajaksi. Syitä sille, minkä vuoksi osakkaat katsovat hyödylliseksi jakamisen lykkäämisen, voi olla monia esimerkiksi verotuksellisen hyödyn tavoittelu tai halu pitää sukuomaisuus jakamattomana. Pohdin jakamatta jättämisen kannustimia enemmän luvussa 2.4.

Perintökaaren 24 luku sisältää säännökset sopimukseen perustuvasta yhteishallinnosta. Sopimus yhteishallinnosta on mahdollista tehdä, jos kuolinpesä on osakkaiden hallinnassa. Tämä tarkoittaa sitä, että virallisselvitykseen siirtyneessä kuolinpesässä osakkaat eivät voi tehdä PK 24 luvun mukaista jakamattomuussopimusta, sillä kuolinpesän omaisuuden hallinta on siirtynyt pesänselvittäjälle ja hänen tehtävänsä päättyy pääsääntöisesti kuolinpesän jakamiseen. Sopimusta kuolinpesän yhteishallinnosta kutsutaan oikeuskirjallisuudessa myös jakamattomuussopimukseksi.<sup>45</sup> Käsite viittaa sopimuksen tarkoitukseen, eli osakkaiden nimenomaiseen sopimukseen kuolinpesän jakamatta jättämisestä ja sitoutuvat sopimuksen ehtojen mukaisesti olla hakematta pesää pesänselvittäjän hallintoon.<sup>46</sup> Sopimukselle ei ole asetettu laissa muotovaatimuksia, mikä tarkoittaa sitä, että sopimus voidaan tehdä suullisesti tai se voi muodostua konkludenttisesti eli hiljaisesti.<sup>47</sup> Sopimuksen solmimisen muoto on vapaa, vaikka kuolinpesään kuuluisi kiinteää omaisuutta, kuten metsä- tai peltotiloja.<sup>48</sup> Tosiasiassa kuolinpesien hallinto ei ole erityisen organisoitunutta. Tutkimuksen mukaan noin kolmannes Suomen kuolinpesistä toimii yhden osakkaan vastuulla ilman erityistä sopimusta ja vain 4 % kuolinpesistä on laadittu kirjallinen jakamattomuussopimus.<sup>49</sup>

---

<sup>44</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus 1 s. 441.

<sup>45</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I s. 447.

<sup>46</sup> Kolehmainen: Sopimus ja kuolinpesän hallinto s. 8.

<sup>47</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I s. 441

<sup>48</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus 1 s. 445. Sopimuksen muotovapautta perustellaan muun muassa sopimuksen tekemisen joustavuudella sekä tulkinnanvaraisuuksien välttämiseksi. Ks. myös Aarnio: Muodon merkitys oikeudellisessa käyttäytymisessä s. 185.

<sup>49</sup> Nousiainen: Yhteisomistustilojen metsätalouden kehittäminen s. 18.



Sopimuksenteko itsessään vaatii kuitenkin jokaisen osakkaan edustuksen.<sup>50</sup> Sopimus voi olla voimassa toistaiseksi ja osakkaalla on siinä tapauksessa oikeus irtisanoa sopimus milloin tahansa. Tällöin sopimus lakkaa olemasta voimassa kolmen kuukauden kuluttua irtisanomisesta. Luvun säännökset ovat kuitenkin tahdonvaltaisia, eli niistä voidaan osakkaiden sopimuksella poiketa. Lain antama mahdollisuus sopia kuolinpesän hallintoa koskevista asioista tuo joustavuutta hallinnon ylläpitämiseen, sillä PK 18 luvun säännöksen osakashallinnosta ovat kankeat muun muassa siksi, että päätöksenteon on perustuttava osakkaiden konsensukseen. Sopimus kuolinpesän yhteishallinnosta on kuin mikä tahansa sopimus ja näin ollen siinä noudatetaan sopimusoikeudellisia periaatteita.<sup>51</sup> Myös muut Suomen lainsäädännön tuntemat sopimusoikeudelliset periaatteet, kuten lojaliteettiperiaate, tiedonantovelvollisuus sekä selonottovelvollisuus tulevat jakamattomuussopimuksessa sovellettaviksi. Kuten sopimukset yleensäkin, myös sopimus pesän jakamatta jättämisestä perustuu osakkaiden sopimusvapauteen.

Mikäli kuolinpesän osakkaisiin kuuluu leski, on tavanomaista, että perintö jätetään jakamatta lesken eläessä. Tämän kaltainen pesän jakamatta jättämispäätös jää usein suulliseksi, mutta toisinaan asiasta laaditaan kirjallinen sopimus. Kirjallisesti tehty sopimus voi välttää väärinkäsityksiä ja konflikteja tulevaisuudessa ja on siten suositeltava toimenpide siitakin huolimatta, että osakkaiden ja lesken välillä vallitsisikin luottamuksellinen suhde.<sup>52</sup>

Yksi huomion arvoinen kysymys on se, milloin voidaan katsoa syntyneen perintökaaren 24 luvun mukainen sopimukseen perustuva yhteishallinto, jos sopimuksen synty on mahdollista myös konkludenttisesti. Tilanteet voivat olla usein tulkinnanvaraisia etenkin siitä syystä, että suurin osa tehdyistäkin sopimuksista ovat suullisia, ja todistelu sopimuksen olemassaolosta voi olla vaikeaa. Mikäli perintökaaren mukaista sopimukseen perustuvaa sopimusta ei voida katsoa syntyneen, tilanteeseen tulee sovellettavaksi lain 18 luvun säännökset osakashallinnosta tai PK 3:1a § lesken hallinnosta, jotka eivät ole 24 luvun lailla tahdonvaltaisia. Kirjallinen sopiminen on suositeltu sopimusmuoto, jotta sopimuksen osapuolet välttyisivät turhilta väärinkäsityksiltä. Joustavasta sopimukseen perustuvasta yhteishallinnon mahdollisuudesta huolimatta perintökaaren 18 lukuun perustuva

---

<sup>50</sup> Kangas: Perhe- ja jäämistöoikeuden perusteet s. 587.

<sup>51</sup> Kangas: Perhe- ja jäämistöoikeuden perusteet s. 587.

<sup>52</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 215.

osakashallinto on selvästi suositumpi kuolinpesien hallintomuoto.<sup>53</sup> Mikäli perillisten kesken on erimielisyyksiä ja riitauksia, yhteishallintosopimuksen tekeminen voi olla vaikeaa, jopa mahdotonta tai sitä ei katsota mielekkääksi toimintatavaksi vallitsevassa tilanteessa. Konsensukseen perustuvassa yhteishallinnossa osakkaat voivat olla varmoja siitä, ettei perustavanlaatuisia kuolinpesään liittyviä päätöksiä tehdä ilman jokaisen hyväksyntää.

Osakkaiden on pystyttävä osoittamaan, että kyse on PK 24-luvun mukaisesta yhteishallinnosta, vaikka kirjallista sopimusta ei olisi tehty. Tämä sen vuoksi, että lain 18 luvun osakashallinto eroaa merkittävästi sopimukseen perustuvasta yhteishallinnosta päätöksenteon osalta. Luvun 18 yhteishallinnossa osakkailta vaaditaan osakkaiden yksimielisyys. Enemmistöpäätöksenteko ei tällöin tule kyseeseen, toisin kun sopimukseen perustuvassa, jossa päätöksenteko hoituu osakkaiden tekemän sopimuksen mukaan. Riitatilanteissa voi tulla tarpeen näyttää toteen, mitä on tosiasiallisesti sovittu.

Tutkimuskysymyksen kannalta ei ole juurikaan merkitystä, toimiiko jakamaton kuolinpesä PK 18 luvun osakashallinnon vai PK 24 luvun sopimukseen perustuvan yhteishallinnon periaatteiden mukaisesti. Tutkimus keskittyy siihen, miksi metsäkiinteistöt jäävät helposti jakamatta riippumatta siitä, miten kuolinpesän hallinto on tosiasiallisesti järjestetty. Metsätalouden harjoittamisen näkökulmasta on toivottavaa, että osakkaat tekevät kirjallisen yhteishallintosopimuksen, mikäli haluavat pitää metsäomaisuuden kuolinpesässä. Tarkemmin aiheesta luvussa 4.3.6.

## **2.2 Metsäkiinteistö osana jäämistöä**

Kuolinpesän jäämistön muodostavat vainajalta jälkeen jääneet varat sekä velat. Vainajan varallisuuteen voi sisältyä monenlaisia eri omaisuuseriä, kuten asunto-osake, kulkuneuvoja pankkitilillä olevia rahavaroja tai kiinteistöjä. Metsät ovat kiinteää omaisuutta ja jokaisella metsäalueella on oma kiinteistötunnuksensa samaan tapaan, kuin esimerkiksi omakotitalotontilla. Koska metsät sijaitsevat enimmäkseen asemakaavoitettujen alueiden ulkopuolella, ne ovat pääsääntöisesti tiloja. Henkilön kuollessa käynnistyy tapahtumaketju, jonka alkuvaiheessa osakkailla on monta asiaa tehtävänä ja järjestettävänä, kuten hautajaiset ja perunkirjoitus. Tällöin kuolinpesän metsäasioihin paneutuminen saattaa ymmärrettävästi

---

<sup>53</sup> Nousiainen: Yhteisomistustilojen metsätalouden kehittäminen s. 22.

jäädä joksikin aikaa taka-alalle. Tässä alaluvussa perehdyn siihen, millä tavoin kuolinpesäomisteisuus vaikuttaa metsätalouden harjoittamiseen ja mitä osakkaiden tulisi ottaa huomioon silloin, kun jäämistöön kuuluu metsäkiinteistöjä. Pohdin myös, mitä erityispiirteitä kuolinpesän yhteishallinnon mukainen päätöksentekomalli tuo metsän omistamiselle sekä missä tilanteissa metsäkiinteistöjä sisältävät pesät jäävät tavallista useammin jakamatta.

### 2.2.1 Erilaiset metsänomistusmuodot sekä metsätalouden tulonlähteet

Suomen lainsäädäntö tuntee useita vaihtoehtoisia metsänomistusmuotoja. Omistusmuodoilla on toisistaan poikkeavia ominaisuuksia muun muassa hallinnon ja verotuksen sarjoilla. Metsän omistajanvaihdoksissa onkin syytä harkita tarkkaan itselle sopivin ja tarkoituksenmukaisin omistusmuoto ja toteuttaa mahdollinen omistajanvaihdos suunnitellusti otollisena ajankohtana. Yleisin tapa omistaa metsää on yksin, puolison, tai yhdessä perheen tai suvun kanssa.<sup>54</sup> Metsätaloudenharjoittajana pidetään tällöin metsän omistavaa henkilöä tai aviopuolisoita yhdessä.<sup>55</sup> Omistusta yksin tai puolison kanssa pidetään hyvin selkeänä omistusmuotona, jolloin päätöksenteko ja hallinnon ylläpito on pääsääntöisesti mutkatonta.<sup>56</sup> Metsä voidaan omistaa myös verotusyhtymänä ja Suomessa noin 17 % metsistä omistetaan yhtymämuotoisesti.<sup>57</sup> Yhtymän muodostaa keskimäärin 2–3 osakasta, jotka omistavat yhden tai useamman metsätilan yhdessä.<sup>58</sup> Edellä mainittu metsäyhtymä voi syntyä esimerkiksi silloin, kun kuolinpesässä oleva metsäkiinteistö jaetaan osakkaiden kesken määräosiin, jolloin osakkaat omistavat metsän yhdessä kuolinpesän sijaan. Kolmas ja neljänneksi yleisin metsän omistusmuoto on yhteismetsä.<sup>59</sup> Yhteismetsän muodostavat metsäalueet, jotka kuuluvat yhteisesti osakaskiinteistölle. Yhteismetsä voi osoittautua verotuksellisesti kevyemmäksi, kuin yhtymän ja kuolinpesän verotus, mutta hallinnolliset kustannukset sen sijaan nousevat helposti yksityismetsää korkeammiksi.<sup>60</sup> Tutkielman kannalta kiinnostavin omistusmuoto on kuolinpesäomistus. Tällä hetkellä noin yhdeksän prosenttia Suomen metsistä ovat jakamattomien kuolinpesien omistamia ja hallinnoimia.<sup>61</sup>

<sup>54</sup> Karppinen – Hänninen – Horne: Suomalainen metsänomistaja 2020 s. 35.

<sup>55</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 46. Vaikka aviopuolisot omistaisivat omia metsäkiinteistöjä, heidän katsotaan harjoittavan metsätaloutta pääsääntöisesti yhdessä, eikä heidän kesken muodostu verotusyhtymää. Aviopuolisoiden on kuitenkin mahdollista harjoittaa metsätaloutta myös itsenäisesti.

<sup>56</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 207.

<sup>57</sup> Metsäkeskus: Metsätalousmaan omistus.

<sup>58</sup> Karppinen – Hänninen – Horne: Suomalainen metsänomistaja 2020 s. 35.

<sup>59</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 47.

<sup>60</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 47.

<sup>61</sup> Metsäkeskus: Metsätalousmaan omistus.

Kun pyritään ymmärtämään erilaisia kannustimia pitää metsäkiinteistö kuolinpesän omistuksessa, on syytä koota lyhyesti metsätalouden tärkeimpiä tulonlähteitä. Suurimman osan talousmetsien tuloista muodostavat puukaupoista saatavat myyntitulot, joka on metsätalouden pääomatuloa.<sup>62</sup> Energiapuun lisäksi puun myyntituloja ovat esimerkiksi joulupuiden sekä muiden erikoispuiden myynti. Myyntitulojen ohella metsätaloudenharjoittajan tuloja voivat olla lunastuskorvaukset, luonnontuote-edut, kuten kuntan tai rahkasammaleen myynnistä saadut tulot, vuokratulot sekä erilaiset tuet ja avustukset.<sup>63</sup>

## 2.2.2 Kuolinpesä metsänomistajana

Suomessa kuolinpesän pitäminen jakamattomana on erityisen yleistä silloin, kun peritty omaisuus sisältää kiinteistöjä, kuten metsää tai maatalousmaata, jota saatetaan käyttää myös perheen tai suvun virkistyspaikkana.<sup>64</sup> 1990-luvulla kuolinpesät omistivat neljännesosan kaikista Pohjois-Suomen metsistä, ja kuolinpesien metsäomistus on yhä tänä päivänäkin Suomen pohjoisosissa yleisempää kuin eteläisissä osissa.<sup>65</sup> Tällä hetkellä kuolinpesäomistus on kolmanneksi yleisin metsänomistusmuoto koko maassa.<sup>66</sup> Syytä pitää metsäomaisuus jakamattomassa kuolinpesässä voi olla monia ja monesti muu helposti jaettavissa oleva omaisuus kuolinpesästä jaetaan osakkaiden kesken ja jätetään kysymys metsän kohtalosta tulevaisuuteen.

Vaikka perintökaaren 24 luku sisältää säännökset sopimukseen perustuvasta kuolinpesän yhteishallinnosta, ei kuolinpesäomistusta ole tarkoitettu pysyväksi muodoksi omistaa tai hallita perittyä omaisuutta.<sup>67</sup> On kuitenkin huomattu, että metsää omistavat jakamattomat kuolinpesät ovat päätyneet pitämään metsän jakamattomana hyvinkin pitkäaikaisena ratkaisuna.<sup>68</sup> Arvion mukaan keskimääräinen metsäomaisuutta sisältävien kuolinpesien hallinta-aika on reilu 20 vuotta, eikä tällä hetkellä ole havaittavissa viitteitä siitä, että

---

<sup>62</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 123. Puun myyntitulot voivat olla pystykaupasta saatua tuloa, joka verotetaan täysin metsätalouden pääomatulona. Pystykaupan lisäksi puun myyntitulot voivat muodostua myös hinta- ja käteiskaupasta, jossa myyntitulo sisältää korvauksen puun hakkuusta sekä kuljettamisesta sovitulle paikalle. Tällöin puun myynnistä saadusta tulosta vähennetään arvo, joka hankintatyöhön on kulunut. Ks. Verohallinnon ohje: Hankintatyö verotuksessa kohta 5.

<sup>63</sup> Ks. tarkemmin metsätalouden tulonlähteistä Määttä: Metsänomistajan verotus s. 123–140.

<sup>64</sup> Nousiainen: Yhteisomistustilojen metsätalouden kehittäminen s. 19.

<sup>65</sup> Ihalainen: Yksityismetsänomistuksen rakenne s. 14.

<sup>66</sup> Metsäkeskus: Metsätalouden omistus.

<sup>67</sup> Aarnio: Suomen jäämistöoikeus 1 s. 441.

<sup>68</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 844–845

kuolinpesien hallinta-aika olisi lyhentymässä.<sup>69</sup> Kuolinpesämuotoista metsänomistusta on pidetty hallinnollisesti yksinkertaisena, mutta PK 18: vaatimus osakkaiden yksimielisyydestä hankaloittaa helposti päätöksentekoa kankeudellaan ja on näin ollen omiaan vaikeuttamaan metsän hoitoon ja metsätalouden harjoittamiseen liittyviä toimenpiteitä. Onkin tavallista, että metsänomistus perittävän kuoltua ajautuu epämääräiseen tilaan, jossa hallinnosta ei ole erityisesti sovittu, kirjallisen sopimuksen tekemisestä puhumattakaan.<sup>70</sup>

Vaikka oikeusjärjestyksemme tarkoituksena ei voida pitää kuolinpesäomistusta pitkäaikaisena omistusmuotona, on syytä miettiä, mikä on sillä hetkellä metsän ja osakkaiden etujen mukainen järjestely. Lainsäädäntömme sisältää eräitä kannustimia pitämään peritty metsä tietyissä tilanteissa kuolinpesän hallinnossa, mutta kuolinpesäomistuksesta voi seurata myös negatiivisiksi katsottuja seurauksia sekä taakka osakkaille. Koska vain pieni osuus kuolinpesistä on laatinut yhteishallinnosta sopimuksen ja toimii PK 24 säännösten mukaisena sopimukseen perustuvana yhteishallintona, tarkasteluni keskittyy pitkälti yhteishallintoperiaatteen mukaiseen metsää omistavan kuolinpesän toimintaan, jossa päätöksenteko perustuu yksimielisyyteen.

Perinnönjakoihin liittyvät riidat ovat Suomessa melko yleisiä.<sup>71</sup> Riitaisuuksilta ei vältytä myöskään silloin, kun jaettavana on perintömetsää, päinvastoin kysymys metsän kohtalosta perinnönjaossa voi aiheuttaa eriäviä mielipiteitä osakkaiden keskuudessa. Osakkaiden tiedon puute metsän hoidosta voi olla omiaan lisäämään erimielisyyksiä osakkaiden kesken ja metsän hoito perikuntana vaikeutuu. Pienet erimielisyydet voivat helposti edetä myös suuremmiksi periaatetason erimielisyyksiksi, jolloin päätöksenteko metsän tulevaisuudesta voi olla hyvin haastavaa. Metsää perivien tulisikin omistuksensa alkuvaiheessa perehtyä mahdollisimman kattavasti metsänomistajuuteen ja sopia muiden osakkaiden kanssa siitä, miten kuolinpesään kuuluvan metsävarallisuuden kanssa tullaan toimimaan. Perintötila- tai metsä jätetään usein jakamatta myös siitä syystä, että alueella on tunnearvoa perillisten kesken, eikä sitä haluta pirstoa pieniin osiin tai myydä suvun ulkopuolelle. Perheen perintö halutaan pitää yhtenäisenä, jolloin virkistystarpeet ja yhteisöllisyys saattavat mennä taloudellisten arvojen ja metsän tuottavuuden edelle.<sup>72</sup> Toisinaan kuolinpesän jakaminen on jäänyt toimittamatta yksinkertaiseksi siitä syystä, ettei kukaan osakkaista ole laittanut

---

<sup>69</sup> Karppinen – Hänninen – Home: Suomalainen metsänomistaja 2020 s. 37.

<sup>70</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 216

<sup>71</sup> Yle: Perintöriitoja puidaan yhä useammin oikeudessa.

<sup>72</sup> Hänninen – Leppänen: Metsätilamarkkinoiden arviointi s. 31.

jakoprosessia alulle joko tietoisesti tai passivoitumisen vuoksi. Kun kuolinpesä on ollut jakamatta vuosikymmeniä ja muodostanut sisäkkäisiä ja peräkkäisiä kuolinpesiä sisältävän ketjun, nousee nuorempien osakkaiden kynnyks jokaisen kuolinpesän selvittämiseen ja jakamiseen helposti korkeaksi.

### 2.2.3 Metsäkiinteistöä koskeva päätöksenteko osakashallinnossa

Metsää omistavan kuolinpesän hallintoa koskevat samat säännöt ja periaatteet, kuin mitä tahansa varallisuutta sisältävät kuolinpesät ja metsä periytyy perittävältä seuraavalle perintökaaren säännösten mukaisesti. PK 18:2 § velvoittaa kuolinpesän osakkaat tekemään pesää koskevat päätökset yksimielisesti. Tämä tarkoittaa sitä, että yksikin eri mieltä oleva osakas voi estää muuten yksimielisen päätöksen tekemisen. Poikkeuksena yksimielisestä päätöksenteosta on pesän hakeminen pesänselvittäjän hallintoon sekä kiireelliset pesää koskeva tilanteet, jotka eivät siedä viivytystä (PK 18:2 §). Kiireellisyyttä vaativina toimenpiteitä ei voida kuitenkaan mitä tahansa metsää koskevaa päätöstä. Jotta osakas voisi säännökseen vedoten tehdä päätöksen itsenäisesti ilman muiden osakkaiden suostumusta, päätöksen kohteena olevan toimenpiteen tulee välttämätön metsän vahingoittumisen tai tuhoutumisen ehkäisemiseksi tai arvonalenemisen estämiseksi.<sup>73</sup> Käytännössä tilanteiden tulee olla sellaisia, ettei kaikkien osakkaiden hyväksyntää asiaan kiireen vuoksi ehditä saamaan. Välitöntä päätöksentekoa voi vaatia esimerkiksi tilanne, joissa myrskyn jälkeiset myrskytuhopuut on korjattava yleisen turvallisuuden sekä puiden pilaantumisen ehkäisemiseksi mahdollisimman pian.<sup>74</sup> Tai tilanne, joissa jo kaadetut puut vaativat toimenpiteitä, kuten myyntiä eteenpäin kiireellisesti ennen pilaantumista, mutta yhtä osakasta ei saada tavoitettua. Pykälää ei voi kuitenkaan käyttää hyväksi tilanteissa, joissa osakkaiden kesken päätöksenteossa on erimielisyyksiä, oli mahdollisen toimenpiteen kiireellisyyssaste mikä tahansa. Kyseisissä tilanteissa yksittäinenkin osakas voi saada kuolinpesän pesänselvittäjän hallintoon, jolloin päätöksenteko siirtyy osakkailta pesänselvittäjälle. Metsää omistavat kuolinpesät poikkeavat yhteishallintoperiaatteen yksimielisyysvaatimuksesta myös eräiden valtion rahoittamien metsätaloushankkeiden osalta, joista säädetään kemera -laissa.<sup>75</sup>

<sup>73</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 211.

<sup>74</sup> Maa- ja metsätaloustuottajain keskusliitto: Myrskyn jälkeen.

<sup>75</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 212, Kestävän metsätalouden määräaikainen rahoituslaki, eli niin sanottu kemera antaa luvan poiketa yksimielisestä päätöksenteosta, kun kyse on päätöksestä, jolla osallistutaan rahoituslain mukaiseen hankkeeseen. Päätös voidaan tehdä niiden omistajien kesken, jotka omistavat metsätilasta vähintään neljäsosan. Päätöksen tehneillä osakkailta ei kuitenkaan ole oikeutta vaatia hankkeen toteuttamiseen kuluvia kustannuksia muilta osakkailta.

Peritty metsä voi olla jäsenenä erilaisissa yhteisöissä, kuten esimerkiksi yhteismetsässä, eikä jäsenyys lakkaa metsänomistajan kuoltua ja hallinnon siirtyessä kuolinpesälle.

Yhteishallintoperiaatteen mukaisesti kuolinpesän osakkailta vaaditaan yksimielisyyttä myös sellaisten yhteisöjen päätöksenteossa, joissa kuolinpesä on jäsenenä. Yhteismetsälain 11 §:n mukaan varsinaista todistusta tilanomistajina toimivien kuolinpesän osakkaiden yksimielisyydestä ei kuitenkaan vaadita esimerkiksi yhteismetsän osakaskunnan kokouksissa. Mikäli paikalle on saapunut vain yksi tilan omistajista, hän edustaa koko tilan mielipidettä ja käyttää tilan äänioikeutta. Käytännössä säännöstä on sovellettu myös kuolinpesiin.<sup>76</sup> Jos osakkaiden keskuudessa on erimielisyyksiä, he eivät voi käyttää äänivaltaansa osakaskunnan kokouksissa ollenkaan. Tämä tarkoittaa sitä, yksikin osakas voi näin ollen estää metsätaloutta harjoittavan kuolinpesän toiminnan. Mikäli kuolinpesän osakas tarkoituksellisesti tai huolimattomuuttaan estää jonkin jäämistön edun kannalta tarpeellisen toimenpiteen toteutumisen antamalla siihen suostumustaan, hänet voidaan asettaa vahingonkorvausvastuuseen.<sup>77</sup> Tällöin osakkaan tulee korvata aiheuttamansa vahingot kuolinpesälle.

### 2.3 Testamentin vaikutukset kuolinpesän jakamiseen

Testamentti on sellainen oikeustoimi, jolla luonnollinen henkilö voi määrätä jäämistöstään kuolemanvaraisesti.<sup>78</sup> Testamentilla on mahdollista poiketa perintökaaren mukaisesta perimysjärjestyksestä, ja perimys testamentilla ja lakimääräisesti ovat yhtä vahvat. Tästä poikkeuksena vain tiettyjen perillisten oikeus lakiosaan.<sup>79</sup> Testamentin avulla perittävä voi elinaikanaan jäämistösuunnittelun avulla edesauttaa perinnön jakautumista haluamallaan tavalla. Testamentteja on erilaisia, kuten keskinäisiä testamentteja ja käyttöoikeustestamentteja. En mene tutkielmassa syvemmälle testamenttioikeuden maailmaan, vaan tyydyn tarkastelemaan testamentteja siitä näkökulmasta, mitä vaikutuksia niillä voisi olla kuolinpesien jakamatta jättämiseen silloin, kun jäämistöön kuuluu metsäomaisuutta. Metsänomistajan olisikin hyvä miettiä etukäteen, mitä metsälle tapahtuu hänen kuolemansa jälkeen.

---

<sup>76</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 210.

<sup>77</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 211.

<sup>78</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus II testamenttioikeus s. 17.

<sup>79</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus II testamenttioikeus s. 13.

### 2.3.1 Käyttöoikeustestamentti jäämistösuunnittelukeinona

Käyttöoikeustestamentti, vero-oikeudessa myös hallintaoikeustestamenttina tunnettu asiakirja on suosittu jäämistösuunnittelun muoto. Käyttöoikeustestamentti tarkoittaa sitä, että perittävä on määrännyt jonkin omaisuutensa omistusoikeuden ja käyttöoikeuden testamentilla eri tahoille. Perintökaaren 12 luvussa on säädetty erikseen käyttöoikeuden haltijan sekä omistajan oikeuksista. Käyttöoikeustestamentilla halutaan tavallisesti suojata lesken asemaa ensiksi kuolleen puolison jälkeen. Käyttöoikeuden testamenttaaminen on yksi yleinen jäämistösuunnittelun keino, jolla voidaan poiketa lakisääteisestä perimysjärjestyksestä ja periaatteista. Käyttöoikeuden testamenttaaminen voi tulla kysymykseen esimerkiksi silloin, kun testaattori haluaa turvata testamentin saajan elannon tai elintason säilymisen, mutta samanaikaisesti varmistua siitä, ettei omaisuutta hävitetä.<sup>80</sup> Omaisuuden toissijaissaaja on testamentatun omaisuuden virallinen omistaja. Hänen oikeuksiaan määrätä omaisuudesta rajoittaa kuitenkin omaisuuteen kohdistuva testamentattu käyttöoikeus.

Käyttöoikeuden testamenttaamisella voi olla myös muita tarkoituksia, kuin lesken elannon turvaaminen ja onkin tavallista, että kyseisellä testamentilla tavoitellaan usein myös verohyödyn saavuttamista.<sup>81</sup> Perintöverotuksessa testamentilla saatu käyttöoikeus on jäämistöön kohdistuva vähennys, joka voi pienentää perintöveron määrää.<sup>82</sup> Perintö- ja lahjaverolain 2 §:n 2 momentin mukaan testamentilla saadusta elinikäisestä nautintaoikeudesta ei peritä perintö- tai lahjaveroa. Toisin sanoen testamentilla saatu käyttöoikeus metsäkiinteistöön tai mihin tahansa omaisuuteen on käyttöoikeuden haltijalle verovapaata. Metsän omistaja sen sijaan on velvollinen maksamaan saamastaan perinnöstä perintöveroa, sillä PerVL 1 ja 4 §:n mukaan verovelka syntyy omistajuuden vaihtuessa. Verovelka syntyy, vaikka metsän omistajalla ei olisi oikeutta käyttää tai nauttia omistamansa metsän tuotoista. Jäämistösuunnittelussa verohyötyä tavoitellaan perintö- ja lahjaverolain 9 §:n 3 momentin perusteella, jonka mukaan verovelvollisen omaisuuden arvosta voidaan vähentää omaisuuteen kohdistuvan rasitteen arvo, johon perustuen joku toinen käyttää hyväkseen verovelvollisen omaisuutta. Tällä viitataan esimerkiksi omaisuuteen kohdistuvaan käyttö- ja hallintaoikeuteen. Perintöverotuksessa vähennettävissä oleva hallintaoikeuden arvo lasketaan verottajan ohjeen mukaan seuraavasti: käyttöoikeuden haltijan ikäkerroin x

---

<sup>80</sup> Kolehmainen – Rabinä: Jäämistösuunnittelu s. 127.

<sup>81</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 851.

<sup>82</sup> Verohallinnon ohje: Hallintaoikeusvähennys perintöverotuksessa, kohta 1.



omaisuuden käypä arvo (tavallisesti perukirjaan merkitty arvo) x tuottokerroin.<sup>83</sup> Näin ollen verovelvollisen kokonaisverotaakka pienenee käyttöoikeuden myötä.

Edellä kerrottu verosuunnittelu voisi toteutua tosielämässä esimerkiksi seuraavalla tavalla: metsänomistaja A testamenttaa metsänsä käyttöoikeuden aviopuoliso B:lle. Aviopuolisoilla on kaiken poissulkeva avioehto. Omistusoikeus kaikkeen A:n omaisuuteen menisi ainoalle rintaperilliselle C:lle. A:n kuoltua, 75-vuotias B ottaa testamentin vastaan ja saa elinikäisen käyttöoikeuden metsään sekä sen tuottoon. Metsän arvo 60 000 euroa on arvostettu perukirjaan kuolinhetken mukaiseen käypään arvoon. Jäämistön säästö on yhteensä 250 000 euroa. Laskettaessa C:n maksettavan perintöveron määrää, vähennetään metsän omistusta rasittava käyttöoikeus verotettavasta arvosta seuraavasti:  $6 \times 60\,000 \times 5\% = 18\,000$ . Perintöveroa laskettaessa jäämistön kokonaissäästöstä vähennetään hallintaoikeusvähennys:  $250\,000 - 18\,000 = 232\,000$ . Näin ollen C maksaa perintöveroa 232 000 euron arvoisesta perinnöstä 250 000 euron arvoisen perinnön sijaan.

Vähennys lasketaan kaavamaisesti ja verottajan ohje koskee monia erilaisia omaisuuseriä, kuten arvo-osuustilejä, metsätiloja ja asunto-osakkeita.<sup>84</sup> Vähennyksen määrä saattaa tosiasiallisesti olla liian suuri tai liian pieni, riippuen hallintaoikeuden kohteen tosiasiallisesta tuotosta sekä siitä, kuinka pitkään kohteen haltija elää.<sup>85</sup>

Perintöverotuksessa saatua hyötyä voidaan kuitenkin kyseenalaistaa, sillä verotuksessa saatu säästö saattaa osoittautua arvottomaksi, kun käyttöoikeuden haltijan muut kulut, kuten terveydenhuollon palvelumaksut voivat nousta metsän käyttöoikeiden myötä. Tämä johtuu siitä, että PK 12:3 §:n mukaan käyttöoikeuden haltijalle kuuluu myös omaisuudesta saatu tuotto. Käyttöoikeuden kohdistuessa metsätilaan, käyttöoikeuden haltijalla on näin ollen oikeus saada metsästä saatu tuotto, kuten puukauppojen tai muun metsäaineksen myynnistä saatu voitto. Joissain tapauksissa, etenkin sosiaali- ja terveydenhuollon piirissä metsästä saadut tulot lasketaan käyttöoikeuden haltijan tuloiksi metsän laskennallisen vuosituoton mukaan eikä tosiasiallisen tuoton mukaan. Lain sosiaali- ja terveydenhuollon

---

<sup>83</sup> Verohallinnon ohje: Hallintaoikeusvähennys perintöverotuksessa kohta 2.5. Tuottokertoimena käytetään joko metsästä saatua todellista vuosituottoa tai vakiintunutta ja kaavamaisesti laskettua 5 %:n tuottokerrointa. Ikäkertoimet ovat kirjattu perintö- ja lahjaverolain toisen luvun 10 §:ään.

<sup>84</sup> Verohallinnon ohje: Hallintaoikeusvähennys perintöverotuksessa kohta 2.5.

<sup>85</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 852.

asiakasmaksuista 10 i §:ssä säädetään siitä, miten metsän laskennallinen vuosituotto lasketaan henkilön tuloksi, kun määritetään tulosidonnaisten asiakasmaksujen määrää. Tällaisia asiakasmaksuja ovat asiakasmaksulain mukaan esimerkiksi pitkäaikaiset palvelut, kuten palveluasuminen tai kotona saatavat säännölliset terveydenhuollon palvelut.

Terveydenhuollon palvelumaksujen lisäksi metsän käyttöoikeus voi vaikuttaa myös haltijan mahdollisuuksiin saada joitakin sosiaaliturvaetuksia. Aiheesta tarkemmin luvussa 2.4.4.

Kun metsänomistaja pohtii erilaisia verosuunnittelukeinoja, joilla minimoida perittäville tulevat veroseuraamukset, voi käyttöoikeustestamentti olla siitä näkökulmasta hyvä vaihtoehto. Testamenttia tehtäessä ei välttämättä tulla kuitenkaan ajatelleeksi, mitä muita seurauksia metsän käyttöoikeuden testamenttaamisesta voi olla. Tavoiteltu hyöty voi näin ollen jäädä kokonaan saavuttamatta. Toki perintöverovähennys kohdistuu metsän omistajalle, eikä hallintaoikeuden haltijalle, joka taas vastaa edellä mainituista asiakasmaksuseuraamuksista. Testamenttia tehtäessä tulisikin miettiä tarkasti, saavuttaako kyseinen oikeustoimi halutut seuraamukset vain päinvastoin. Hallintaoikeudesta on mahdollista kieltäytyä luopumalla testamentista mutta myöhemmässä vaiheessa hallintaoikeudesta ei voi luopua ilman veroseuraamuksia. Mikäli hallintaoikeudesta luovutaan ja annetaan se vastikkeetta omistusoikeuden omaavalle, katsotaan hallintaoikeus lahjaksi, josta tulee maksaa lahjaveroa.<sup>86</sup> Yksi motiivi metsän käyttöoikeuden testamenttaamiselle voi olla lesken elatuksen turvaaminen. Käyttöoikeustestamentti on voitu tehdä esimerkiksi puolison hyväksi ja haluttu näin turvata puolison elatus tai tietyn elintason säilyminen ennallaan.<sup>87</sup> Testamentin tekemisestä perittävän kuolemaan voi kuitenkin kulua hyvinkin pitkä aika, eikä testamentin määräykset välttämättä aja niitä tarkoituksia, joita tekovaiheessa on tavoiteltu. Esimerkiksi lesken elatuksen turvaamiseksi tehty testamentti, jossa metsäkiinteistön käyttöoikeus on annettu leskelle, ei välttämättä ole lesken elatuksen kannalta tarpeellinen enää puolison kuoleman hetkellä.

Kuten edellä todettiin, PK 12:3 §:n mukaan käyttöoikeuden haltija saa nauttia myös omaisuuden koron ja tuoton. Käyttöoikeudenhaltijalla on myös oikeus tehdä omaisuutta koskevia päätöksiä ja oikeustoimia, joskin tätä oikeutta on lain tasolla myös rajoitettu. Testamentin saajalla ei ole esimerkiksi oikeutta määrätä omaisuudesta *mortis causa*, eli

---

<sup>86</sup> Verohallinnon ohje: Hallintaoikeus omaisuuden luovutuksen verotuksessa, kohta 2.2.2.

<sup>87</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 851.

kuolemanvaraisesti. Käyttöoikeuden haltija ei siis voi testamentata käyttöoikeuden kohdetta itse eteenpäin.<sup>88</sup> Lisäksi käyttöoikeudenhaltija ei voi myydä hallinnan kohdetta kolmannelle. Haltijan on lisäksi toiminnassaan noudatettava säilyttämisperiaatetta, eli otettava toiminnassaan huomioon omaisuuden omistajan oikeus ja etu. Säilyttämisperiaatteesta hieman poiketen metsän käyttöoikeuden haltija saa kuitenkin hakkuuttaa metsää ja toimittaa puukauppoja. Metsän tuotosta nauttimista tukee PK 12:3 §:n lisäksi PK 12:4 § jonka mukaan omaisuuden haltijalla on lupa luovuttaa irtainta omaisuutta siinä tapauksessa, että luovutuksella edistetään käyttöoikeuden kohteen tarpeellista uudistamista tai kun omaisuuden luovutukset kuuluvat elinkeinotoiminnan tavanomaiseen tavaravaihtoon. Onkin katsottu, että käyttöoikeudenhaltija voi käyttää hyväkseen ainakin puuston vuotuista kasvua testamentin määräysten mukaisesti.<sup>89</sup> Metsän kasvuvaiheen ja hakkuusuunnitelmien mukaisesti voi olla joskus tarpeen, että metsästä suoritetaan laajempia hakkuuta, jotka ylittävät vuotuisen kasvun. Oikeustieteellisen kirjallisuuden mukaan käyttöoikeuden haltija on vapaa suorittamaan niin paljon hakkuuta, kuin metsän järkevä hoito järkevän metsätalouden periaatteiden mukaan edellyttää.<sup>90</sup> Kyseistä ohjetta käyttäen leski voisi esimerkiksi hakata kaikki hakattavissa olevat metsän tukkipuut ja myydä ne, saaden itse voitot puukaupasta. Hakkuun jälkeen metsän arvo alenee, mikä tarkoittaa metsän virallisen omistajan omaisuuden arvon vähenemistä. Kuluu todennäköisesti kymmeniä vuosia, ennen kuin seuraava puukauppa on taas mahdollista toteuttaa. Kun metsä on käyttöoikeustestamenttauksen kohteena, voi käyttöoikeuden haltijan ja virallisen omistajan intressit olla keskenään vastakkaiset. Omistajan näkökulmasta metsän arvo nousee, kun puiden annetaan kasvaa. Käyttöoikeudenhaltijan intresseissä taas voi olla hakkuut ja puiden myynti, sillä hän on oikeutettu niistä saatuun voittoon. Edellä mainittu intressien kollisio lienee kuitenkin melko harvinainen. Tavallisempaa on, että metsän hoito passivoituu lesken hallinnassa, eikä erityisen mittavia hakkuuta tai puukauppoja tehdä.

---

<sup>88</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus II testamenttioikeus s. 631.

<sup>89</sup> Kolehmainen – Rabinä: Jäämistösuunnittelu s. 129. Ks. myös Wirilander, Käyttöoikeudesta kiinteistöön s. 316.

<sup>90</sup> Rautiala: Perintö- ja testamentti uuden perintökaaren mukaan s. 313. Myös lain esitöissä on maininta, että tulkinnanvaraisissa tilanteissa lähtökohtana hakkuiden laajuudelle voidaan pitää sitä, että käyttöoikeuden haltija voi käyttää metsätilan puustosta niin suuren osan, kuin metsätalouden periaatteita noudattamalla on järkevää, Ehdotus 1935 s. 95, viittaus lähteessä Rautiala: Perintö- ja testamentti uuden perintökaaren mukaan s. 313.

### 2.3.2 Käyttöoikeustestamentin vaikutuksia pitkäikäiseen kuolinpesähallintoon

Käyttöoikeustestamentti ja veroetujen tavoittelu voi osaltaan edesauttaa päätöstä jättää kuolinpesä osakkaiden yhteishallintoon ja jättää jako toimitettavaksi myöhemmin tulevaisuudessa. Erityisesti niissä tilanteissa, joissa yksikään rintaperillinen ei vaadi lakiosaansa. 7:5 §:n mukaan testamentti on tehoton siltä osin, kuin se estää rintaperillistä saamasta hänen lakiosaansa. Tämä koskee myös käyttöoikeustestamenteja. On hyvin tavallista, että aviopuolisot ovat tehneet toistensa hyväksi hallintaoikeustestamentit, eli toisen puolison kuollessa leski saa elinikäisen käyttöoikeuden kaikkeen jäämistöön kuuluvaan omaisuuteen. Toisen puolison kuollessa rintaperillisten voi olla vaikeaa ja kiusallista lähteä vaatimaan lakiosaa juuri leskeksi jääneeltä vanhemmalta ja näin ollen perinnönjako päätetään usein lykätä tehtäväksi lesken kuoleman jälkeen. Kun leski kuolee, on selvitettävänä jo kaksi rinnakkaista kuolinpesää. Eikä ole mahdotonta, että ensin kuolleen perillinen olisi kuollut ennen perinnönjakoa, jolloin muodostuu lisäksi sisäkkäiset kuolinpesät. Näin ollen kuolinpesän rakenne monimutkaistuu ja osakkaiden määrä kasvaa. Pääsääntöisesti perinnönjako muodostuu vaikeammaksi, mitä kauemmin sitä viivytetään ja voidaan miettiä, onko saavutettu veroetu kannattavaa suhteessa monimutkaistuneeseen kuolinpesärakenteeseen ja yhteishallinnon hallintataakkaan. Toisaalta edellä mainittu skenaario on yleinen myös ilman erillistä käyttöoikeustestamenttia, sillä ensiksi kuolleen puolison jälkeen pesä päätetään usein jättää jakamatta lesken eläessä.

Lesken omat ja kuolinpesän varat sekä mahdollinen käyttöoikeuteen perustuvaa omaisuuden tuotto voi olla vaikea pitää erillään. Omaisuuden tuotto, joka muodostuu puolison kuoleman, eli ositusperusteen jälkeen, kuuluu ositettavan omaisuuden piiriin.<sup>91</sup> Ositettavan omaisuuden piiriin sen sijaan ei kuulu hallintaoikeuden perusteella saatu tuotto ja näin ollen lesken omat varat ja hallintaoikeuden tuotto menevät helposti sekaisin. Kun leski kuolee, on perillisten vastuulla selvittää kyseiset asiat. Yksi keino välttää vaikeat kuolinpesärakenteet ja omaisuuksien sekoittuminen keskenään, on suorittaa ositus ja perinnönjako käyttöoikeustestamentista huolimatta. Osituksen toimittaminen lesken eläessä voisi olla myös hänen kannaltaan tarkoituksenmukaisin vaihtoehto. Ennen perinnönjakoa tehtävässä osituksessa leski saattaisi saada itselleen avio-oikeuden alaista omaisuutta, johon hän saisi täyden hallinta- ja käyttöoikeuden. Tämän lisäksi leskelle kuuluisi käyttöoikeustestamentin

---

<sup>91</sup> Lohi: Aviovarallisuus oikeus kohta 3.5.1.

mukainen käyttöoikeus esimerkiksi metsään. Asuntoon leskellä on käyttöoikeus myös ilman testamenttia lesken vähimmäissuojan nojalla. Parhaassa tapauksessa leski saisi rauhassa käyttää osituksessa vahvistettua omaisuuttaan ilman kuolinpesän osakkaiden valvovaa silmää sekä nauttia käyttöoikeudesta kesämökkiin tai saada tuloja metsästä.<sup>92</sup> Myös perillisten näkökulmasta seuraukset ovat positiivisia, sillä lesken kuoltua pesänselvitys ja perinnönjako on yksinkertaisempaa, kun selvitettävänä on vain yksi pesä, josta on jo avio-oikeus päättynyt osituksessa.

Käyttöoikeustestamentit ovat melko suosittuja verosuunnittelun keinoja ja verohallinto on useissa ohjeistuksissaan ottanut kantaa siihen, miten omistusoikeus ja hallintaoikeus erilaisissa tilanteissa jakautuu.<sup>93</sup> Voidaan kuitenkin kyseenalaistaa se, kuinka järkevää omistamisen ja hallinnan erottaminen on ja kannattaako veronmaksajia kannustaa näiden kahden erottamiseen.<sup>94</sup>

## 2.4 Muita jakamattomuuteen kannustavia tekijöitä

### 2.4.1 Kuolinpesään kuuluva kiinteä omaisuus

Osakkaiden intressit ja tarve lykätä perinnönjakoa voi liittyä myös perittävän omaisuuden tunnearvoon verotuksellisen tai muun taloudellisen hyödyn tavoittelemisen sijaan. Suomessa varsin yleinen tunnearvoa omaava perinnöksi jäävä kohde on kesämökki tai muu virkistykseen käytettävä paikka, joka on saattanut kulkea suvussa vuosikymmenten ajan aina sukupolvelta toiselle. Tilanteissa, joissa kuolinpesään kuuluu kesämökki tai muu virkistykseen tarkoitettu vapaa-ajan asunto on hyvin yleistä jättää pesä ainakin kiinteistön osalta jakamatta.<sup>95</sup> Syy, miksi Suomessa kuolinpesään kuuluva kiinteistö, kuten perintömökki, jää monessa tapauksessa jakamatta, on mökkiin liittyvän tunnearvon sijaan joissain tilanteissa myös pakon sanelema.

Kuolinpesässä olevaa kiinteistöä, kuten metsää tai muuta maa-aluetta, jolla kesämökki sijaitsee, on harvoin mahdollista jakaa perillisten kesken siten, että jokainen heistä saisi itselleen itsenäisen kiinteistön.<sup>96</sup> Tämä ei ole maankäyttö- ja rakennuslainsäädännön vuoksi

<sup>92</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 852.

<sup>93</sup> Esim. Verohallinnon ohje: Hallintaoikeusvähenys perintöverotuksessa, kohta 2.1.

<sup>94</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 860.

<sup>95</sup> Nousiainen: Yhteisomistustilojen metsätalouden kehittäminen s. 19.

<sup>96</sup> Kangas: Jäämistösaanto, perinnönjako ja hallinnanjakosopimus s. 428.

mahdollista. Yksi vaihtoehto jaon toteuttamiselle olisi se, että yksi perillinen lunastaa muiden osakkaiden osuudet, jolloin kesämökin omistus siirtyisi hänelle. Tähän ei kuitenkaan yksittäisen perijän taloudelliset varat välttämättä riitä ja lisäksi käytettäessä pesän ulkoisia varoja osakkaiden välisessä kaupassa myyjän tulee maksaa luovutusvoittovero ja ostajan varainsiirtovero.<sup>97</sup> Osakkailla voi myös olla keskenään eriäviä näkemyksiä siitä, mitä perintömökille tulisi tehdä. Osa saattaa haluta säilyttää sen alkuperäisen käyttötarkoituksen perheen sisäisenä virkistyspaikkana, kun taas toisen saattavat mieltää mökin myyntiä. On hyvin mahdollista, että perittävän perintö jaetaan osakkaiden kesken muuten, ja pankkitilillä oleva rahallinen varallisuus sekä arvopaperit ovatkin helposti jaettavaa omaisuutta. Kiinteän omaisuuden jakamisessa vastaan voi tulla kuitenkin ongelmia.

Osakkaiden päätös jättää mökki jakamatta ja jättää kiinteistö osakkaiden yhteiskäyttöön voi usein olla osaltaan pakon sanelema vähiten huono vaihtoehto niistä, mitä peritylle mökille tehdään. Mökkiä voi olla ensinnäkin vaikea myydä yrityksistä huolimatta. On myös mahdollista, ettei yksikään perillisistä ole myöskään halukas lunastamaan muiden osuuksia mökistä tai lunastukseen ei ole tarpeeksi varoja. Näin ollen usein päädytään ainakin osittain jakamattomaan kuolinpesään, jossa perintömökki jää osakkaiden yhteishallintaan. Tämä jakamattoman pesän yhteishallinto voi perustua joko PK 18 tai PK 24 lukujen säännöksiin.

Perinnönjaossa muodostetut yhteisomistukset voivat aiheuttaa kestäessään kinkkisiä riitatilanteita, mutta kiinteän omaisuuden jakaminen osiin ei välttämättä ole myöskään mahdollista. Joskus kuolinpesään kuuluva kiinteä omaisuus kuitenkin jaetaan jakamalla kiinteistö osakkaiden kesken suhteellisiin osuuksiin, jolloin reaalin jako lykkääntyy tulevaisuuteen.<sup>98</sup> Mikäli mökki päätetään pitää perikunnalla, osakkaiden olisi hyvä laatia yhteiskäyttösopimus, jossa sovitaan mökin käyttämiseen ja ylläpitoon liittyvistä ehdoista. Sopimisesta huolimatta vastuu kiinteistöstä huolehtimisesta sekä käytöstä ovat voineet jakautua epätasaisesti aiheuttaen kitkaa perillisten keskuudessa. Kirjallisuudessa on esitetty, että tapauksissa, joissa kuolinpesään kuuluu kiinteää omaisuutta, kaikkein tarkoituksenmukaisin ratkaisu lienee kiinteistön jakaminen murto-osiin ja

---

<sup>97</sup> Määttä: Varainsiirtoverolain perusteet s. 64. Oikeuskäytännössä on myös katsottu, että tapauksessa, jossa henkilö sai testamenttiosuuden osittaisessa jaossa kiinteistöön kuuluvan määräalan vastiketta vastaan, jonka hän oli maksanut pesän muille perillisille. Hallinto-oikeus katsoi, että testamentinsaajan tuli maksaa varainsiirtoveroa vastikkeen siitä osasta, jonka hän oli maksanut pesän ulkopuolisilla varoilla, vaikka perinnönjaossa saadut varat olisivat riittäneet vastikkeen maksamiseen. Vaasan HAO 11.10.2011 11/0677/2.

<sup>98</sup> Kangas: Jäämistösaanto, perinnönjako ja hallinnanjakosopimus s. 429.

hallinnanjakosopimuksen laatiminen.<sup>99</sup> Kiinteänä omaisuutena pidetään myös metsiä, ja yli 65 000:een kuolinpesään kuuluu metsäkiinteistöjä tälläkin hetkellä.<sup>100</sup> Tarkastelen perintömetsiä kuolinpesien omistuksessa tarkemmin luvussa 5. Suomen väestö ikääntyy ja näin ollen myös monien Suomessa sijaitsevien kesämökkien ja virkistysalueiden kohtalot tulevat tulevaisuudessa ratkaisujen eteen. Uskonkin, ettei kiinteä omaisuus, kuten kesämökkien sisältyminen kuolinpesään jakamattomuuteen johtavana syynä ole vähentymässä lähitulevaisuudessa.

Kuolinpesään kuuluvien kiinteistöjen jakaminen voi olla vaikeaa, jos osakkaita on useita, jopa kymmeniä. Kiinteistöjä ei ole välttämättä mahdollista halkomalla jakaa perintöosuuksien mukaisiin paloihin, eikä yhteisomistajuus ole vaihtoehtona myöskään kannattavin etenkin silloin, kun osakkaita on paljon tai heidän keskuudessaan on erimielisyyksiä. Yksi vaihtoehto on myydä kiinteä omaisuus ja jakaa varat osakkaiden kesken. Mitä kauemmin kuolinpesiä pidetään jakamatta, johtaa se pääsääntöisesti aina perintöosuuksien kutistumiseen sekä jakamisen monimutkaistumiseen.

#### 2.4.2 vireillä oleva kaavoitus

Kaavoituksella on suuri vaikutus kiinteistön arvoon ja käyttömahdollisuuksiin. Tavallisin metsätalouden harjoittamiseen vaikuttava kaava on yleiskaava, jolla pyritään vaikuttamaan esimerkiksi hakkuisiin lähellä taajama-aluetta tai muuten maisema-arvoltaan vaikuttavissa paikoissa.<sup>101</sup> Yleiskaavasta käy ilmi kunnan maankäyttötavoitteet ja yleiskaavan pohjalta toteutetaan tarkempaa kaavoitusta, kuten asemakaavan laadintaa.<sup>102</sup> Metsänomistajan voidaan olettaa olevan tietoinen kaavamääräyksistä, joiden vaikutusalueella metsätila sijaitsee, ja näihin olisi kuolinpesän osakkaidenkin hyvä tutustua pesänselvitysvaiheessa. Mahdolliset kaavamääräykset voivat vaikuttaa merkittävästi metsän arvoon ja voivat vaikuttaa perillisten päätöksentekoon siitä, miten perintömetsän kanssa toimitaan. Metsän sijaitessa kaavoitetulla alueella, metsänomistajan on otettava metsälain ohella huomioon myös maankäyttö- ja rakennuslain maankäyttöä koskevat säännökset. Joskus vireillä oleva kaavoitusprosessi on omiaan viivyttämään perinnönjakoa silloin, kun kuolinpesään kuuluu sellaista metsäkiinteistöä, jota kaavamuutos mahdollisesti koskee. Tällöin voi olla osakkaiden

<sup>99</sup> Kangas: Jäämistösaanto, perinnönjako ja hallinnanjakosopimus s. 444.

<sup>100</sup> Metsäkeskus: Metsätalousmaan omistus.

<sup>101</sup> Metsäkeskus: Kaavoitus.

<sup>102</sup> Hallberg ym.: Maankäyttö- ja rakennuslaki s. 262.

näkökulmasta tarkoituksenmukaista odottaa perinnönjakoa tai metsän myyntiä, kunnes uusi kaava on saanut lainvoiman.

Pääsääntöisesti kaavoitettu alue nostaa kiinteistön arvoa, sillä kaavoitusta voi seurata esimerkiksi parempi saavutettavuus sekä palvelujen lisääntyminen lähialueelle. Tällöin osakkaiden näkökulmasta perinnönjako tai metsätilan myynti pesän ulkopuoliselle taholle kannattaa tehdä siinä vaiheessa, kun kiinteistön todellinen arvo on tiedossa. Toisaalta kaavamuutokset voivat myös rajoittaa kiinteistön käyttömahdollisuuksia tai asettaa rakennuskieltoja, mikä voi vaikuttaa negatiivisesti metsän arvoon.<sup>103</sup> Asemakaavalla voidaan määrätä alueita esimerkiksi virkistyskäyttöön, mikä rajaa maanomistajan käyttömahdollisuuksia kyseisellä alueella.<sup>104</sup> Huomion arvoista on myös se, mikäli metsäalueella on tai tulee voimaan asemakaava, asemakaava-alueella oleva alue on kiinteistöveronalaista rakennusmaata, vaikka alue olisi yhä samaa metsää kuin ennenkin.<sup>105</sup> Osakkaiden kannattaakin olla yhteydessä esimerkiksi kaavoitusasiantuntijaan tai kunnan viranomaisiin selvittääkseen kaavoituksen vaikutuksia kuolinpesän metsävarallisuuteen.

### 2.4.3 Metsäsuunnitelma ja pitkälle suunnitellut hakkuut

Metsänomistaja on saattanut laatia omistamastaan metsästä metsäsuunnitelman.

Metsäsuunnitelma on ikään kuin metsänomistajan opas, jota seuraamalla metsälle tarpeelliset hoitotyöt sekä harvennukset ja hakkuut tulevat toteutetuksi metsänhoidon kannalta tarpeellisella ja sitä edistävällä tavalla.<sup>106</sup> Erityisesti metsätalouden tuloa tavoittelevissa talousmetsissä suunnitelma on varsin hyödyllinen, sillä sen avulla omistaja pystyy arvioimaan metsästä saatavia tuloja sekä menoja myös pitkällä aikavälillä. Myös puun myyntiä varten voi tehdä oman myyntisuunnitelman, jotta metsänomistaja pysyisi tietoisena, mitä myytävää hänellä milloinkin olisi.<sup>107</sup> Tavallisesti metsäsuunnitelma laaditaan noin kymmeneksi vuodeksi kerrallaan ja suunnitelmassa on esitetty ajankohta, milloin hakkuut tietyllä alueella suoritetaan. Hakkuita on monia erilaisia, mutta esimerkiksi avohakkuiden voidaan yleistää

---

<sup>103</sup> Kaavoitus voi aiheuttaa metsänomistajalle ei toivottuja rajoituksia maankäytön suhteen. Esim. KHO 2013:157; Metsätalousvaltaisella alueella, jolla oli yleiskaavan mukaan katsottu olevan ulkoilukäyttöä tai ympäristöarvoja, oli kaavassa määrätty toimenpiderajoitus. Maisemaa muuttavaa toimenpidettä, kuten harvennushakkuuta ei saanut suorittaa ilman MRL 128 §:n mukaista lupaa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei kaavamerkintä ollut maanomistajan kannalta kohtuuton.

<sup>104</sup> Ks. Luonnonympäristön vaalimisesta ja virkistysalueiden kaavoittamisesta laajemmin Hallberg ym.: Maankäyttö- ja rakennuslaki s. 398.

<sup>105</sup> Verohallinnon ohje: Kiinteistöverolain soveltamisohje kohta 3.1.4.

<sup>106</sup> Metsänhoitoyhdistykset: Metsäsuunnitelma.

<sup>107</sup> Metsänhoitoyhdistykset: Puun myynnin suunnittelu.



merkitsevän aina puukauppojen toteutumista ja tulojen kerryttämistä. Metsänomistajan kuollessa kuolinpesän osakkaiden olisi hyvä selvittää, onko metsäkiinteistölle laadittu metsäsuunnitelmaa ja mitä suunnitelma pitää sisällään. Suunnitelma antaa osviittaa metsän arvosta sekä mahdollisuuksista realisoida pääomaa metsätalouden tuloksi.

Metsän perintöverotettava arvo arvostetaan aina perittävän kuolinhetkeen sellaisenaan.<sup>108</sup> Hakkuusuunnitelmat ja mahdolliset metsätalouden tulot tai tappiot eivät näin ollen vaikuta osakkaiden perintöverotukseen. Sen sijaan perinnönjakoa mietittäessä metsän varalle tehdyt suunnitelmat voivat osaltaan vaikuttaa siihen, miten osakkaiden kannattaisi metsän kanssa toimia ja missä vaiheessa jako tai metsän myynti olisi kannattavaa tehdä. Esimerkiksi metsäsuunnitelmassa mukainen tulevaisuudessa tehtävä hakkuutyö ja puukaupat voivat lykätä perinnönjaon toimittamista ajankohtaan, jolloin metsätaloudesta saadut pääomatulot on verotettu kuolinpesällä. Etenkin tilanteessa, jossa metsätalouden harjoittaminen on ollut tappiollista, lykkääminen voi olla verotuksellisesti osakkaiden etujen mukaista. Yksi merkittävä kannustin lykätä perinnönjakoa muodostuukin nimenomaan verotuksen kautta. Tarkastelen metsätalouden verotusta ja tappioiden vähentämistä tarkemmin pääluvussa 3.

Toinen syy suorittaa hakkuut ja puukaupat ennen perinnönjaon toimittamista on puukaupasta saatava taloudellinen hyöty. Metsästä saatavien tulojen realisoituminen saattaa osaltaan kannustaa kuolinpesän osakkaita lykkäämään perinnönjaon toimittamista hakkuiden jälkeen, jolloin toteutuneista puukaupoista saadut tulot ovat jaettavissa osakkaiden kesken. Rahaa on aina helpompi jakaa, kuin kiinteistössä kiinni olevaa varallisuutta. Hakkuiden myötä osa metsän arvosta muuttuu ikään kuin kiinteistön sijaan puhtaaksi rahaksi, sillä hakattu metsä on arvoltaan vähäisempi verrattuna tukkipuuta kasvavaan metsään.<sup>109</sup> Rahallisesti vähempiarvoinen metsä on myös todennäköisesti helpompi jakaa osakkaiden kesken, mikäli osakkaista esimerkiksi yksi on kiinnostunut jatkamaan metsätalouden harjoittamista.<sup>110</sup> Kun hakkuut on tehty ja puukaupoista on saatu rahavaroja kuolinpesälle, jako-osuudet helpommin toteutettavissa tasajaon periaatetta noudattaen, eikä pesän ulkopuolisia varoja metsätilan lunastamiseen tarvita välttämättä yhtä paljon, jos ollenkaan.<sup>111</sup> Kuolinpesän

<sup>108</sup> Aarnio – Kangas – Rabinä: Perintöverotus ja perinnön veroseuraamukset s. 171.

<sup>109</sup> Metsäkeskus: Metsätilan arvon määrittäminen. Metsätilan arvoon vaikuttaa hakattavan puuston lisäksi myös taimikoiden ja maapohjan arvo sekä odotusarvokertoimet.

<sup>110</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I Perintöoikeus s. 1389. Pesän ulkopuolisten varojen käyttö lunastusjaon muodossa voi kuitenkin aiheuttaa osakkaille ei toivottuja veroseuraamuksia, jotka olisi hyvä tiedostaa jakoa suunniteltaessa.

<sup>111</sup> Tarkemmin PK 28:8 §:n mukaisesta tasajaon periaatteesta mm. Saarenpää: Tasajaon periaate s. 42 ja Saarenpää: Perintö ja jäämistö s. 211.

kokonaisvarallisuus kuitenkin vaikuttaa merkittävästi siihen, miten jako loppukädessä kannattaa toteuttaa.

Joskus hakkuiden toteuttaminen on järkevää ja välttämätöntä myös perintöverojen maksamisen näkökulmasta. Mikäli kuolinpesän varallisuudesta suurin osa on sidottu esimerkiksi kiinteistöihin, voi perintöverojen maksaminen olla osakkaille hankalaa. Toki tilanteessa, jossa metsäomaisuutta halutaan puukaupalla realisoida perintöverojen maksua varten, on osakkaiden toimittava kohtuullisen nopeasti, sillä perintöverotus tulee PerVL 31 §:n mukaan toimittaa kolmen vuoden määräajassa verovuoden päättymisestä.<sup>112</sup> Edellytyksenä puukaupoille on tietenkin se, että metsässä on jotakin, mitä myydä.

#### 2.4.4 Metsävarallisuuden vaikutus perillisen sosiaalietuuksiin

Metsän omistamisella on vaikutusta myös sosiaalietuuksiin, kuten yleiseen asumistukeen, opintotukeen sekä toimeentulotukeen. Tukien määrään vaikuttaa hakijan ja mahdollisesti koko ruokakunnan ansio- sekä pääomatulot.<sup>113</sup> Esimerkiksi yleisestä asumistuesta annetun lain 12.4 §:n 2 kohdan mukaan metsätalouden tulo katsotaan henkilön pääomatuloksi ja etuuslaskelmassa metsätalouden tulo lasketaan kertomalla metsän keskimääräinen vuotuinen tuotto ja metsän pinta-ala keskenään. Verohallinto antaa vuosittain päätöksen metsän keskimääräisestä vuotuisesta tuotosta, josta metsän keskimääräinen tuotto selviää kuntakohtaisesti. Esimerkiksi Verohallinnon antaman vuoden 2023 metsän keskimääräisen tuoton päätöksessä Hollolassa sijaitsevan metsän tuotto on 213,7 euroa/ha kun taas Enontekiössä sijaitsevan metsän tuotto 5,9 euroa/ha.<sup>114</sup> Merkityksellistä tämä on siitä syystä, että metsästä saatua todellista myyntituloa tai sen olemattomuutta ei huomioida etuuslaskelmassa. Näin ollen sosiaalietuuksien hakijan kannalta vuonna 2023 metsän omistaminen Enontekiössä on suotuisampaa, kuin Hollolassa, sai metsästä tosiasiallisesti tuloja tai ei.

Perintönä saatu metsä voi koitua rasitukseksi henkilöille, joilla on tarve kyseisille sosiaalietuuksille, etenkin silloin, kun omistetusta metsästä ei tule todellisia tuloja.

---

<sup>112</sup> Verohallinnon ohje: Perintö- ja lahjaverotuksen toimittamisen lykkääminen, kohta 2. Perustellusta syystä Verohallinto voi lykätä perintöverotuksen toimittamista. Perusteltuna syynä pidetään yleistäen sellaista seikkaa, mitä ilman perintöverotusta ei voida toimittaa. Osakkaiden keskinäiset riitaisuudet tai veronmaksun lykkääminen eivät ole perusteltuja syitä perintöverotuksen lykkäämiseksi.

<sup>113</sup> Kela: Kuka voi saada yleistä asumistukea.

<sup>114</sup> Verohallinto: Verohallinnon päätös metsän keskimääräisestä vuotuisesta tulosta.

Käytännössä voi syntyä tilanne, jossa perinnönsaajan olisi myytävä peritty metsä vain sosiaalietuksia saadakseen. Tämä muodostaa kannustimen jättää metsä jakamattomaksi, mikäli metsää ei haluta myydä esimerkiksi tunnesidonnaisista syistä. Tällöin metsätalouden keskimääräinen tuotto lasketaan kuolinpesän tuloksi, eikä huomioida osakkaan henkilökohtaisena tulona. Jakamattomuus voi näin ollen parantaa osakkaan mahdollisuuksia saada sosiaalietuksia tai vaikuttaa positiivisesti niiden määrään. Erityisesti osakkaat, jotka ovat opiskelijoita, pitkäaikaissairaita tai työttömiä, hyötyvät päätöksestä jättää metsänomistus kuolinpesälle. Jakamattomuuden seurauksena henkilöille tulee maksettavaksi verorahoista etuuksia enemmän, kuin mitä todellisuudessa heille lain puitteissa tulisi maksaa.<sup>115</sup>

## 2.5 Pitkään jatkuvan yhteishallinnon oikeusvaikutuksia

### 2.5.1 Kuolinpesien kasaantuminen ja perintöosuuden kutistuminen

Jakamattomien kuolinpesien sisälle voi syntyä uusia kuolinpesiä. Tällainen tilanne syntyy, kun jakamattoman kuolinpesän osakas kuolee, ja kuolleen osakkaan kuolinpesä tulee aikaisemmin kuolleen kuolinpesän osakkaaksi.<sup>116</sup> Jos jakamattoman kuolinpesän osakkaana oleva leski kuolee, muodostuu perättäiset kuolinpesät. Jos taas edesmenneen henkilön rintaperillinen kuolee, eikä kuolinpesää ole kuolemantapauksien välillä jaettu, puhutaan sisäkkäisistä kuolinpesistä.<sup>117</sup> Kuolinpesän jättäminen jakamatta pitkäksi aikaa voi johtaa kuolinpesien ketjuuntumisen ja sisäkkäisiä kuolinpesiä voi muodostua useita jopa monessa sukupolvessa.

Jokainen uusi kuolinpesä on itsenäinen suhteessa muihin kuolinpesiin.<sup>118</sup> Tämä tarkoittaa sitä, että jokainen sisäkkäinen tai perättäinen kuolinpesä on oikeudellisesti erillinen, jolla on omat osakkaansa sekä velvoitteensa. Myös päätöksenteko ja kuolinpesänhallinnointi koskee vain yhtä kuolinpesää, vaikka osakkailla olisi liittynyt myös toiseen kuolinpesään. Lisäksi jokainen kuolinpesä on itsenäinen verovelvollinen, eikä perättäisen kuolinpesän verotus vaikuta suoranaisesti toisen kuolinpesän verokohteluun.<sup>119</sup> Perintökaaren 2:1.2 §:n mukaan, mikäli

<sup>115</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 848. Lisää verotuksen ja sosiaaliturvan yhteensovittamisesta Myrksy – Rabinä: Henkilökohtaisen tulon verotus s. 34.

<sup>116</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I s. 388.

<sup>117</sup> Esim. KHO 2013:35 perusteluissa korkein hallinto-oikeus käyttää termiä sisäkkäinen kuolinpesä.

<sup>118</sup> Kangas: Perhe- ja jäämistöoikeuden perusteet s. 584.

<sup>119</sup> Aarnio – Kangas – Rabinä: Perunkirjoitus ja perinnön veroseuraamukset s. 300. Perintö- ja lahjaverolain 17 § sisältää kuitenkin huojennuksen niissä tilanteissa, kun perättäisen kuolemantapausten takia perintö siirtyy lyhyen aikavälin sisällä kahdesti tai sitä useammin. Pykälän mukaan samasta omaisuudesta ei tarvitse maksaa veroa kahdesti, mikäli kuolemantapaukset ovat syntyneet kahden vuoden aikana.

perittävän rintaperillinen kuolee, tulevat rintaperillisen jälkeläiset hänen sijaansa. Näin ollen, jos kuolinpesän osakas kuolee ennen pesän jakamista, tulee kuolleen osakkaan rintaperilliset perimysjärjestyksessä hänen tilalleen. Käytännössä tämä tarkoittaa niin sanotusti alkuperäisen kuolinpesän osakkaiden määrän kasvamista. Havainnollistan peräkkäisten kuolinpesien syntymistä ja osakkaiden määrän kasvua vielä seuraavan esimerkin avulla:

Kuolinpesä A on jakamaton ja neljän osakkaan muodostamassa yhteishallinnossa. Yksi kuolinpesä A:n osakkaista kuolee ja muodostuu kuolinpesä B. Kuolinpesä B:ssä on myös neljä osakasta, jotka myös muodostavat PK 18:2 §:n mukaisen yhteishallinnon. Kuolinpesä B:n osakkaat osallistuvat kuolinpesä A:n yhteishallintoon ja käyttävät hallinnossa puhevaltaa, joka olisi kuulunut heidän perittävälleen. Näin ollen kuolinpesä A:n hallintoon osallistuu aikaisemman neljän henkilön sijasta seitsemän henkilöä, joiden tulisi päätöksenteossa olla yksimielisiä.

Osakkaiden määrän kasvu osaltaan johtaa helposti siihen, että kuolinpesän hallinnosta tulee monimutkainen ja päätöksenteko hankaloituu PL 18 luvun yhteishallintoa koskevien säännösten mukaisesti. Erityisesti päätöksenteon yksimielisyysvaatimus on omiaan kankeuttamaan hallintoa osakkaiden määrän kasvaessa. Päätöksenteon hankaloituminen voi puolestaan johtaa helposti osakkaiden passivoitumiseen sekä konflikteihin osakkaiden kesken. Kun kuolinpesän hallinta ei ole tehokasta, voi siitä koitua tappiota, esimerkiksi metsänhoidossa, mikäli kuolinpesän varallisuuteen kuuluu metsäkiinteistöjä. Tarkastelen tarkemmin kuolinpesien hallintotaakkaa seuraavassa alaluvussa. Toinen osakkaiden määrän kasvun aiheuttama seuraus liittyy perintöosuuteen, joka osakkaiden määrän kasvaessa jakautuu yhä pienempiin osiin. Ajan kuluessa perillisten määrä voi siis kasvaa, mutta peritty omaisuus ei kasva samassa suhteessa. Päinvastoin omaisuus on voinut kutistua arvonaleneman tai ylläpitokustannusten myötä. Näin ollen omaisuuserät pirstoutuvat ja varallisuus voi myös hajautua useiden eri tahojen välille, eikä perinnönjakoa välttämättä nähdä taloudellisesti kannattavana pieniksi kutistuneiden perintöosuuksien myötä.

### 2.5.2 Jakamattoman kuolinpesän hallintotaakka

Yhteishallinnossa päätöksenteko vaatii osakkaiden konsensusta eli toisin sanoen jokaisen osakkaan myötävaikutusta tarvitaan jokaiseen kuolinpesää koskevaan päätöksentekoon. Osakkaat voivat osallistua päätöksentekoon joko henkilökohtaisesti tai osakasta edustavan

asiamiehen välityksellä.<sup>120</sup> Osakas voi siis valtuuttaa joko toisen osakkaan tai pesän ulkopuolisen henkilön edustamaan itseään kuolinpesää koskevassa päätöksenteossa. Usein osakkaat saattavatkin valtuuttaa yhden heistä hoitamaan esimerkiksi kuolinpesän pankki- ja vakuutusasioita. Tällöin valtuutettu pystyy esimerkiksi maksamaan kuolinpesän laskuja valtakirjan avulla ilman, että jokaisen osakkaan läsnäoloa vaaditaan. Erityisesti silloin, kun osakkaita on paljon ja he asuvat maantieteellisesti kaukana toisistaan. Esimerkiksi kuolinpesän osakkaat voi valtuuttaa yhden heistä hoitamaan metsätilaa ja tekemään metsää koskevia päätöksiä, kuten puukauppoja.<sup>121</sup> Kaikkia kuolinpesän asioita voi harvoin kuitenkaan hoitaa avoimella valtakirjalla, vaan valtakirjasta on käytävä yksilöidysti ilmi, minkälaisia toimia valtuutus koskee. Esimerkiksi pankit tavallisesti hyväksyvät valtuutuksena ainoastaan heidän omat valtakirjapohjansa, joissa on tarkasti yksilöity, minkälaisia pankkiasioita valtuutus koskee. Vainajalla on voinut olla asiakkuus monessakin eri pankissa ja vakuutusyhtiössä, ja tällöin tarvittavien valtakirjojenkin määrä lisääntyy. Samalla tavalla myös Verohallinnolla on oma valtakirjansa kuolinpesän veroasioiden hoitamista varten.<sup>122</sup> Valtakirjat ovat omiaan helpottamaan kuolinpesien hallinnon hoitamista, mutta täysin vaivatonta ei valtuuttaminenkaan ole. Valtakirjoja moniin erilaisiin oikeustoimiin voi kertyä monia ja kaikki toimijat eivät välttämättä hyväksi sähköisesti allekirjoitettuja valtakirjoja tai eivät hyväksy valtakirjasta otettua kopiota. Tämä usein tarkoittaa useiden valtakirjojen postittamista edes takaisin osakkaiden välillä postin kulku on itsessään melko hidasta. Jos yhdenkin osakkaan osalta valtakirja puuttuu, ei valtuutettu voi ryhtyä valtuutuksen kohteena oleviin toimiin.

Yhdenkin kuolinpesän hallinnointi ja selvittäminen voi viedä paljon aikaa ja resursseja, puhumattakaan tilanteesta, jolloin pesiä on ketjuuntunut vuosien saatossa. Jokainen kasautunut kuolinpesä tulisi selvittää ja jakaa erikseen, mikä voi olla osakkaille hyvin aikaa vievää ja stressaavaa. Näin ollen kynnys lähteä selvittämään ja jakamaan kauan jakamattomana olleita kuolinpesistä kertynyttä kokonaisuutta voi olla uudella sukupolvella hyvin korkealla. Jos lisäksi perintöosuudet ovat kutistuneet pieniksi ja jäämistö kostuu vaikeasti jaettavissa olevasta omaisuudesta, kuten kiinteistöistä, jakamiseen ryhtymiselle ei välttämättä löydy tarpeeksi motivaatiota osakkaiden keskuudesta.

---

<sup>120</sup> Kangas: Perhe- ja jäämistöoikeuden perusteet s. 585.

<sup>121</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 169.

<sup>122</sup> Verohallinto, lomake 3630 Valtakirja kuolinpesän veroasioita varten.

Osakkaiden hallintotaakka tavallisesti kasvaa entisestään silloin, kun jäämistöön kuuluu metsäomaisuutta. Tämä johtuu siitä, että metsänhoito on vaativaa ja vaatii omistajalta suunnitelmallisuutta sekä aktiivista osallistumista metsätilaa koskevien asioiden hoitoon. Osakkailta vaaditaan siis aktiivista osallistumista päätöksentekoon, mikäli metsä halutaan pitää tuottavana. Myös metsänomistajan velvollisuudet, kuten metsätalouden verojen sekä muiden metsänhoidon kulujen maksaminen kuuluvat perikunnalle. Kuolinpesän tehtävä on huolehtia, miten kyseiset kulut katetaan. Hallintotaakka korostuu tällaisissa tilanteissa erityisesti silloin, kun osakkaiden keskuudessa on erimielisyyttä siitä, minkälaisiin toimenpiteisiin missäkin tilanteessa tulisi ryhtyä.

### 3 Kuolinpesä ja julkisoikeudellinen sääntely

#### 3.1 Yleistä

Jotta voidaan arvioida syvällisemmin verotuksen tuomia kannustimia jättää kuolinpesät jakamatta kokonaan tai osittain etenkin metsäomaisuuden kohdalla, tulee ymmärtää peruspilarit kuolinpesien verotuksesta yleisesti sekä osakkaiden eli perinnönsaajien perintöverovelvollisuudesta. Tässä pääluvussa keskityn kuolinpesien julkisoikeudellisen puolen sääntelyyn, mikä kulminoituu suurimmaksi osaksi verotukseen. Teeman voi jakaa karkeasti kuolinpesän verokohteluun sekä osakkaiden verovelvollisuuteen, joita tarkastelen pääpiirteittäin tässä luvussa. Sen jälkeen on mahdollista havaita ja pohtia syvällisemmin verotuksen tuomia kannustimia jättää jäämistö osakkaiden yhteishallintaan niissä tapauksissa, kun jäämistöön kuuluu kiinteää metsäomaisuutta.

Poliittinen tahto sekä lainsäätäjän tarkoituksen voidaan katsoa olevan kuolinpesien nopea jakaminen etenkin silloin, kun kuolinpesät omistavat metsää.<sup>123</sup> Informaatio-ohjaus on eräs poliittinen vaikuttamisen keino, jolla pyritään muokkaamaan kansalaisten käyttäytymistä haluttuun suuntaan. Myös verotuksella on kansalaisia ohjaavaa vaikutusta. Verotus on kuitenkin informaatio-ohjausta järeämpi keino, jossa myös taloudellisilla kannustimilla on vaikutusta siihen, minkälaisia päätöksiä kansalaiset tekevät.<sup>124</sup> Tällä hetkellä verotuksen tuoma ohjausvaikutus sekä poliittinen informaatio-ohjaus ohjaavat kansalaisia osittain eri suuntiin<sup>125</sup> ja luvussa pyrin tunnistamaan näitä verotuksen tuomia vaikutuksia, jotka kannustavat kuolinpesän osakkaita jättämään metsäomaisuuden jakamattomaksi ja harjoittamaan metsätaloutta kuolinpesänä.

#### 3.2 Perintöverotus

Perintö- ja lahjaverolain 5 §:n mukaan perintöverovelvollisuus alkaa perittävän kuoltua. Näin ollen myös perunkirjoituksessa perittävän varallisuus arvostetaan kuolinhetken mukaan. Perintöverovelvollisia ovat perintö- tai testamenttisaannolla perintöä saaneet henkilöt ja perintöverotuksen perustana ovat jäämistöoikeudelliset periaatteet siitä, kenellä ylipäätään on

---

<sup>123</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 845 Julkisin varoin rahoitettu informaatio-ohjaus pyrkii edistämään kuolinpesien nopeaa jakamista metsää omistavien kuolinpesien keskuudessa. Lisää aiheesta Tapio Oy:n raporttiin sisältyvästä oppaasta: Kuolinpesä sujuvaan metsänomistukseen (21/2017).

<sup>124</sup> Myrsky – Rabinä: Henkilökohtaisen tulon verotus s. 18. Kun verotusta käytetään erilaisten yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden toteutumiseksi, puhutaan ohjaavasta veropolitiikasta.

<sup>125</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 845.

oikeus perintöön.<sup>126</sup> Perintöverovelvollisuutta saattaa lykätä jokin ehto, esimerkiksi toissijaismääräys, jolloin perittävä omaisuus ei siirry perinnönjättäjän kuollessa saajan haltuun.<sup>127</sup> Pääsääntö on kuitenkin se, että perintöä saava on perintöverovelvollinen, eikä perinnönjaon ajankohdalla ole merkitystä perintöveron toimittamisen kanssa. Tämä tarkoittaa sitä, että perinnönjaon lykkääminen ei estä perintöverovelvollisuuden alkamista ja perintöverotus tulee toimitettavaksi, vaikka kuolinpesässä oleva varallisuus jätettäisi jakamatta vuosikausiksi.

Perintövero määräytyy perukirjan pohjalta, mikä toimii tilanteessa veroilmoituksena. Perukirjan arvojen mukaisesti veroviranomainen suorittaa perintöverolaskelman, jossa suoritetaan laskennallinen ositus sekä perinnönjako. Laskelman pohjalta selviää perillisten perintöosuudet, joissa on otettu huomioon mahdollinen ositus sekä testamenttisaannot. Perintö- ja lahjaverolain 13 §:n mukaan perintöverovelvollisuutta ei synny, mikäli osuus perinnöstä on alle 20 000 euroa. Perintöveron määrään vaikuttaa perinnön arvon lisäksi myös perittävä ja perijän sukulaisuussuhde ja perintöveroluokista säädetään perintö- ja lahjaverolain 11 §:ssä. Perintöverotuksen toimittaminen on Verohallinnon tehtävä ja verotus katsotaan toimitetuksi sinä päivänä, kun Verohallinto on asian käsitellyt (PerVL 33§). Perintövero on henkilökohtainen ja osakkaiden tulee maksaa perintövero määräaikaan mennessä, vaikka perinnönjakoa ei olisikaan vielä toimitettu. Kuolinpesä itse ei voi olla perintöverovelvollinen, mutta perintöverojen maksamiseen käytetään tavallisesti perittyä omaisuutta, mikäli jako on tehty ennen perintöverojen maksun eräpäivää.

Perintöverotuksen alkamiseen on mahdollista hakea Verohallinnolta lykkäystä, mutta lykkäyksen perusteena ei voi olla esimerkiksi erimielisyydet osakkaiden kesken tai yritys viivästyttää perintöverojen maksamista.<sup>128</sup> Vaikka perinnönjakoa olisi päätetty lykätä kauemmas tulevaisuuteen, perintöverot tulevat maksettaviksi normaalien perintöverotusta koskevien käsittelyaikojen puitteissa.

---

<sup>126</sup> Aarnio – Kangas – Rabinä: Perunkirjoitus ja perinnön veroseuraamukset s. 273–274.

<sup>127</sup> Aarnio – Kangas – Rabinä: Perunkirjoitus ja perinnön veroseuraamukset s. 274.

<sup>128</sup> Verohallinnon ohje: Perintö- ja lahjaverotuksen toimittamisen lykkääminen, kohta 2.



### 3.3 Kuolinpesän verokohtelu

Suomessa asuvan henkilön kuoltua, verovelvollisuus ei päätykuolinhetkeen, vaan jatkuu kuolinpesän muodossa. Kuolinpesän verovelvollisuudesta säädetään tuloverolaissa ja lain 17 § 2 momentin mukaisesti kuolinpesää verotetaan erillisenä verovelvollisena. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että kuolinpesän verot ovat erillisiä pesän osakkaiden veroista ja kuolinpesän tulosta verotetaan kuolinpesää, eikä sen osakkaita. Kuolinpesän osakkaiden vastuulla on kuitenkin hoitaa kuolinpesän asiat ja huolehtia pesälle kuuluvien velvollisuuksien täyttämisestä. Näihin velvollisuuksiin lukeutuu muun muassa kuolinpesän tulosta suoritettavien verojen maksaminen. VML 52.1 §:n 3 kohdan mukaisesti vainajan verot on maksettava pesään kuuluvilla varoilla. Vaikka kuolinpesä on itsenäinen verovelvollinen VML 52.1 §:n 2 kohdan mukaan kuolinpesän osakas on kuitenkin tietyissä tilanteissa vastuussa kuolinpesän tulosta ja varallisuudesta suoritettavasta verosta.<sup>129</sup>

Kuolinpesän verotus voidaan jakaa eri vaiheisiin. Tuloverolain 17.1 §:n mukaan verovuoden aikana kuolleen henkilön kuolinpesää verotetaan kuolinvuodelta sekä vainajan että kuolinpesän tulosta. Kuolinvuoden aikana kuolinpesän verotukseen sovelletaan niitä tuloverolainsäännöksiä, joita vainajaankin olisi sovellettu. Tämä tarkoittaa sitä, että kuolinpesää verotetaan kuten ketä tahansa elossa olevaa henkilöä eikä vainajaa ja kuolinpesää pidetä erillisinä oikeussubjekteina.<sup>130</sup> Maksettavia veroja ovat muun muassa ansio- ja pääomatuloista maksettava tulovero, kunnallisvero sekä mahdollinen kirkollisvero. On hyvä muistaa, että kuolinpesän on maksettava veroa myös siitä tulosta, jota kuolinpesä tekee vainajan kuoleman jälkeen. Esimerkiksi metsätaloudesta saadusta tulosta. Myös verovähennykset määräytyvät kuolinpesälle samoin periaattein, kuin vainajan elossa oloaikana. Mikäli kuolinpesä jaetaan jo kuolinvuoden aikana, ei TVL 17.1 § tule sovellettavaksi.<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> Nykänen – Rabinä: Yksityishenkilöiden luovutusvoittojen verotus s. 125. Osakkaat vastaavat yhteisesti kuolinpesän tekemästä tulosta maksettavasta verosta. Viime kädessä verot voidaan määrätä maksettavaksi velankantolain 40 §:n mukaisessa menettelyssä.

<sup>130</sup> Andersson – Linnakangas – Frände: Tuloverotus s. 21.

<sup>131</sup> Ossa: Perinnön ja lahjan verokohtelu kohta 8.1.1.

Kuolinvuoden jälkeen kuolinpesää verotetaan TVL 17.2 §:n mukaan erillisenä verovelvollisena siihen asti, kunnes kuolinpesä lakkautetaan perinnönjaon seurauksena.<sup>132</sup> Koska laissa ei ole säädetty aikarajaa kuolinpesän jakamiselle, ei myöskään verolainsäädäntö sisällä säännöksiä siitä, kuinka kauan kuolinpesää voidaan pitää erillisenä verovelvollisena.<sup>133</sup> Kuolinpesää verotetaan, kuten ketä tahansa verovelvollista. Mahdollisiin ansiotuloihin noudatetaan progressiivista verotusta ja pääomatuloja verotetaan tulojen määrän mukaan 30 tai 34 prosentin veroprosentilla. Kuolinpesää saatetaan pitää jakamattomana juuri verotuksellisista syistä, etenkin siksi, että tuloverolain 17.3 §:n mukaan kuolinpesän osakkaan veronalaisena tulona ei pidetä hänen saamaansa osuutta kuolinpesän tulosta. Toisin sanoen muun muassa kuolinpesän saama pääomatulo on osakkaille jaettuna heille verotonta, sillä saadusta tuotosta verotetaan kuolinpesää. Tämä tarkoittaa sitä, että kuolinpesän osakkaiden on tehtävä vuosittain veroilmoitus kuolinpesän puolesta.<sup>134</sup>

Erityinen kysymys verotuksellisesti ovat kuolinpesät, jotka harjoittavat elinkeinotoimintaa. Kyse voi olla esimerkiksi maa- tai metsätaloudesta tai kuolinpesän omistuksessa olevasta perheyriyksestä, jonka toiminnan halutaan jatkuvan. Tuloverolain 17.2 §:n mukaan elinkeinotoimintaa harjoittavaa kuolinpesää verotetaan erillisenä verovelvollisena kolmelta perittävän kuolinvuotta seuraavalta kuolinvuodelta ja sen jälkeen yhtymänä. Verotus muuttuu siten, että kuolinpesän tekemä tuotto jaetaan pesän osakkaille ja verotetaan heidän henkilökohtaisena tulonaan.<sup>135</sup> Vaikka tulot jaetaan verotettaviksi osakkaille, se ei vaikuta kuolinpesän jakamattomuuteen tai siihen, miten omistussuhteet kuolinpesässä jakautuvat.<sup>136</sup> Kuolinpesän verovelvollisuus päättyy siihen, kun kuolinpesä jaetaan kokonaan.<sup>137</sup> Jos kuolinpesä jaetaan vain osittain, verovelvollisuus jatkuu niin pitkään, kunnes kuolinpesä lakkautetaan.

---

<sup>132</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I Perintöoikeus s. 375. Vaikka kuolinpesä on itsenäinen verovelvollinen, sitä ei pidetä Suomen lainsäädännössä itsenäisenä oikeussubjektina.

<sup>133</sup> Ossa: Perinnön ja lahjan verokohtelu s. 127. Tämä antaa osakkaille mahdollisuuden hyötyä kuolinpesästä erillisenä verovelvollisena. Pesään voi siirtää esimerkiksi kaupan kautta omaisuutta, jonka tuotto myöhemmin verotetaan kuolinpesällä eikä osakkaille. Myös oikeuskäytännössä on otettu kantaa siihen, ettei varallisuuslajilla ole merkitystä kuolinpesän verovelvollisuuden näkökulmasta (KHO 1972 II 517).

<sup>134</sup> Norri: Perintö ja testamentti -käytännön käsikirja s. 318.

<sup>135</sup> Ossa: Kuolinpesän verokohtelu s. 68.

<sup>136</sup> Ossa: Kuolinpesän verokohtelu s. 68.

<sup>137</sup> Ossa: Kuolinpesän verokohtelu s. 68.

### 3.4 Kuolinpesän verosuunnittelu

Verosuunnittelu on verovelvollisen keino ennakoida erilaisia veroseuraamuksia ja valita vaihtoehto, joka on verotuksellisesti hänelle edullisin.<sup>138</sup> Verokantojen suuruus vaikuttaa verosuunnittelun merkitykseen verovelvollisen talouden suunnittelussa, ja sen vuoksi esimerkiksi korkeita pääomatuoja saavat henkilöt hyötyvät siitä, että veroseuraamukset otetaan huomioon ja ennaltaehkäisevästi pohditaan erilaisia vaihtoehtoja henkilön omien tavoitteiden pohjalta. Mainittakoon, että verotuksellisesti edullisia päätöksiä ei voida johdonmukaisesti kutsua veronkierroksi, sillä Suomen verolainsäädännön vajavainen yhteensovitus tekee suotuisten valintojen tekemisen mahdolliseksi.<sup>139</sup> Verovelvollinen voi harjoittaa verosuunnittelua missä tahansa elämänvaiheessa, mutta tässä luvussa keskityn ainoastaan kuolinpesän osakkaiden verosuunnitteluun ja minkälainen merkitys sillä saattaa olla perinnönjakoa suunniteltaessa etenkin silloin, kun jäämistössä on metsäomaisuutta. Myös perittävä voi harjoittaa jäämistösuunnittelua elinaikanaan, mutta sen tarkempi tarkastelu jää luvun ulkopuolelle. Kuolinpesän ollessa itsenäinen verovelvollinen, osakkaiden on mahdollista pohtia erilaisia veroseuraamuksia myös kuolinpesän näkökulmasta ja tehdä sen mukaan myös heitä hyödyttäviä päätöksiä verotuksen näkökulmasta. Suunnitelmallisuuden avulla osakkaat voivat hyötyä paremmin esimerkiksi metsätalouden verotuksen huojennuksista pitkällä aikavälillä ja progression minimoimisesta. Tarkastelen teemoja lähemmin luvussa 3.5.

Verosuunnittelu on yksi syy siihen, miksi kuolinpesät jätetään joko osittain tai kokonaan jakamatta heti pesänselvityksen jälkeen, sillä perinnönjaon suunnittelulla ja oikeanlaisella ajoittamisella voi olla mahdollista alentaa maksettavien verojen määrää. Niissä tapauksissa, joissa kuolinpesän varallisuuteen kuuluu metsäomaisuutta, perinnönjaon lykkääminen verotuksellisen edun saamiseksi ei ole tutkimuksen mukaan yleisin syy jakamatta jättämiselle, mutta kuitenkin noin 7 % kuolinpesistä jää jakamatta kyseisellä perusteella.<sup>140</sup>

Keskeisimmäksi seikaksi verosuunnittelussa muodostuu osakkaiden suunnitelmallisuus ja perinnönjaon oikeanlainen ajoittaminen, jotta verorasituksen kokonaismäärään pystyisi vaikuttamaan. Tämä tarkoittaa myös muiden verojen, kuin perintöveron ottamista huomioon. Osakkailla on käytössään erilaisia keinoja, joilla he pystyvät vaikuttamaan verojen määrään

<sup>138</sup> Ossa: Perheen omaisuuden verosuunnittelu s. 24.

<sup>139</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 845.

<sup>140</sup> Nousiainen: Yhteisomistustilojen metsätalouden kehittäminen s. 19.

lainsäädännön sallimissa rajoissa. Esimerkiksi hyvällä perinnönjaon suunnittelulla ja ajoittamisella voidaan välttyä kokonaan varainsiirto- ja luovutusvoittoverojen maksamisesta.<sup>141</sup> Järkevässä verosuunnittelussa tulisi ottaa huomioon jokaisen kuolinpesän ominaispiirteet sekä osakkaiden suunnitelmat perinnön käyttämiselle. Mikäli osakkaan päämääränä on yksinomaan perintöveron vähentäminen, on hänellä käytössään erilaisia keinoja tavoitteensa saavuttamiseksi. Esimerkiksi perinnöstä luopuminen, jolloin perintö jakautuisi mahdollisesti usealle sijaantuloperilliselle ja vähentäisi yksittäisen perillisen osuutta progression ansiosta jopa niin, että omaisuus ei mahdollisesti ylittäisi 20 000 euroa.<sup>142</sup> Perinnöstä luopumisella voi välttää myös perintöveron maksaminen kahteen kertaan samasta omaisuudesta.

Jakamatta jättämisen hyödyt verotuksen näkökulmasta voivat olla kannattavia erityisesti silloin, kun kuolinpesällä on ansio- tai pääomatuloja. Tämä johtuu siitä, että kuolinpesä on itsenäinen verovelvollinen ja ansiotuloista sekä pääomatuloista maksettavat verot tulevat kuolinpesän maksettaviksi osakkaiden sijaan. Osakkaat hyötyvät tästä esimerkiksi silloin, jos heillä itsellään on korkeat tulot kuolinpesän ulkopuolelta. Etenkin ansiotulot verotetaan korkean progression takia mielellään kuolinpesällä, mikäli tällaisia tulonlähteitä on.<sup>143</sup> Tällöin voi olla tarkoituksenmukaista jättää voittoa tekevä kuolinpesä toistaiseksi jakamatta, sillä kuolinpesän tuottoa ei lasketa osakkaan henkilökohtaiseen tuottoon. Näin ollen osakkaan henkilökohtainen pääoma- tai ansiotulon veroprosentti ei kuolinpesän tuoton johdosta kasva. Etenkin elinkeinotoimintaa harjoittavien kuolinpesät olisivat verotuksellisesti järkevää jättää jakamatta perittävän kuolemaa seuraaviksi kolmeksi vuodeksi, jolloin kuolinpesän tuloa ei vielä veroteta osakkaiden henkilökohtaisena tulona ja kokonaisverotaakka muodostuu pienemmäksi.<sup>144</sup>

Kuolinpesän tavoite on tulla jaetuksi.<sup>145</sup> Oikeustieteellisen kirjallisuuden mukaan kuolinpesän

---

<sup>141</sup> Ks. tarkemmin luovutusvoiton verotuksesta perintösaannon yhteydessä Nykänen – Rabinä: Yksityishenkilöiden luovutusvoittojen verotus s. 99–114.

<sup>142</sup> Ks. tark. perinnöstä luopumisesta Ossa: Perinnön ja lahjan verokohtelu s. 97–100.

<sup>143</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 109. Ansiotulon verotusta ei voida kuitenkaan säännönmukaisesti pitää pääomatuloverotusta raskaampana. Matalan ansiotulotason omaavalla pääomatulojen verotus on raskaampaa, kun taas ansiotulojen noustessa pääomatulojen verotus muodostuu ansiotulojen verotusta lievemmäksi. Suurin osa metsätalouden tulosta on kuitenkin puhtaasti pääomatuloa. Poikkeuksena on hankintatyöstä, kuten puun korjuusta saatu ansiotulo. Ks. Määttä: Metsänomistajan verotus s. 108 ja Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 181.

<sup>144</sup> Ossa: Kuolinpesän verokohtelu s. 68.

<sup>145</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I Perintöoikeus s. 395.

tarkoituksena ja tavoitteena ei voida pitää varallisuuden kerryttämistä ja lisäämistä kuolinpesään erillisenä verovelvollisena.<sup>146</sup> Tilanne on mielenkiintoinen, sillä Suomen verolainsäädäntö mahdollistaa ja joissain tapauksissa jopa kannustaa kuolinpesän osakkaita lykkäämään tai jättämään perinnönjaon tekemättä ainakin metsävarallisuuden osalta.<sup>147</sup> Näin ollen verolainsäädäntö ei säännönmukaisesti tue perintölainsäädännön tavoitteita kuolinpesien nopeasta selvittämisestä, sillä se sallii osakkaille suunnitelmallisen verojen optimoinnin. Optimoinnin taas mahdollistaa osittain perintölainsäädäntö siinä mielessä, ettei se aseta aikarajoitusta osituksen ja perinnönjaon tekemiselle. Metsävarallisuutta sisältävän kuolinpesän osakkaille jakamatta jättäminen muodostuu verotuksellisesti usein houkuttavammaksi ratkaisuksi ja lain sallimissa rajoissa osakkailla on täysi oikeus tehdä heille kaikkein edullisimpia ratkaisuja.<sup>148</sup>

### **3.5 Metsätalouden verotus ja verolainsäädännön sisältämät kannustimet toimia kuolinpesänä**

Metsätalouden verotus on aiheena haastava. Metsätaloutta koskee suurimmaksi osaksi sama verolainsäädäntö, kuin muitakin verovelvollisia, mutta sitä koskee myös runsas joukko erityisiä, vain metsätalouden harjoittamista koskevia verotuksellisia säännöksiä.<sup>149</sup> Metsätalouden harjoittamisella on joitakin erityispiirteitä, mitkä erottavat sen muista tulonhankintakeinoista. Yksi näistä erityispiirteistä on se, että metsätalouden tulot realisoituvat tavallisesti vasta pitkän ajan kuluttua varsinaisten menojen syntymisestä. On tavallista, että metsätalouden harjoittamisessa metsänhoidon kustannukset ja investoinnit syntyvät etupainotteisesti, kun taas tulot, kuten puukaupasta saatu tuotto saadaan jopa useita vuosia myöhemmin. Tämä on otettu huomioon myös metsätalouden verokohtelussa. Metsätaloutta koskee monet eri verolajit, mutta pääsääntöisesti suurimmassa asemassa niistä on tuloverotus.<sup>150</sup>

Tuloverolain 29.2. §:n mukaisesti tulot jakautuvat ansio- ja pääomatuloihin. TVL 32 §:ssä on määritelty pääomatulon käsite. Sen mukaan pääomatuloa on omaisuuden tuotto, omaisuuden

---

<sup>146</sup> Ossa: Perinnön ja lahjan verokohtelu kohta s. 128. Ks. myös Linnakangas: Kuolinpesän ja sen osakkaan tuloverotuksesta s. 186–187.

<sup>147</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 845.

<sup>148</sup> Ks. lisää metsätalouden verosuunnittelusta Määttä: Metsätalouden verotus s. 28.

<sup>149</sup> Esim. metsätalousvähennys, sukupolvenvaihdoshuojennukset ja metsätalouden harjoittamiseen liittyvät vähennyskelpoiset kulut. Ks. Määttä: Metsätalouden verotus.

<sup>150</sup> Määttä: Metsätalouden verotus s. 13.

luovutuksesta saatu voitto ja muu sellainen tulo, jota varallisuuden voidaan katsoa kerryttäneen. Pykälässä mainittuja pääomatuloja ovat muun muassa korkotulot, vuokratulot, voitto-osuus, metsätalouden pääomatulot, sekä maa-aineksen myynnistä saatu tulo. TVL 32 § ei ole kuitenkaan tyhjentävä ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön mukaan pääomatulona voidaan yleisesti pitää sellaista tuloa, jota varallisuuden avulla on kerrytetty.<sup>151</sup> TVL 61 §:n mukaan ansiotulo on muuta tuloa, kuin laissa määritelty pääomatulo. TVL 43 §:ssä on erikseen määritelty, mitä on metsätalouden pääomatulo. Pykälän mukaan veronalaista tuloa on esimerkiksi pystykaupan tulo sekä hankintakaupalla myydystä runkokuusta valmistettavan puutavaran, kuten tukkien tai halkojen myynnistä saadun tulon pääomatulo-osuus. Pystykaupassa puun ostaja hoitaa itse puiden kaatamisen sekä kuljetuksen tehtaalte ja hankintakaupassa sen sijaan metsänomistaja huolehtii puiden kaatamisesta, toimittaen rungot tienvarteen, josta ostaja toimittaa ne tehtaalte.<sup>152</sup> Suurin osa metsätalouden tuloista koostuu pääomatuloista, sillä ansiotulot kertyvät pääosin hankintatyöstä, kuten puiden hakkuusta. Osa metsätalouden tulosta voi olla myös kokonaan verotonta, esimerkiksi luonnontuotteiden, kuten marjojen ja sienien keräilytulot.<sup>153</sup> Tässä luvussa tarkastelu kohdistuu lähinnä metsätalouden pääomatuloverotukseen, rajaten pois metsäverotusta koskevan verotusmenettelyn.<sup>154</sup>

### 3.5.1 Progressiivinen verotus

Yksi kannustin jättää kuolinpesä yhteishallintoon verotuksellisista syistä on verotuksen progressio. Progressiivisen verotuksen ajatuksena on jakaa verotaakka oikeudenmukaisesti veronmaksajien kesken sillä ajatuksella, että tulojen kasvaessa myös kyky maksaa veroja lisääntyy.<sup>155</sup> Pääomatulojen verotuksessa progressiivinen veroporras on noussut pikkuhiljaa viimeisen 15 vuoden aikana. Korotetun verokannan rajaa on laskettu vaiheittain 50 000 eurosta 30 000 euroon ja samanaikaisesti on kiristetty pääomaverotuksen progressiota.<sup>156</sup> Vuonna 2011 tehdyn lakimuutoksen myötä pääomatuloveroprosentti nousi 28 %:sta 30 %:iin ja 50 000 euroa ylittävistä pääomatuloista säädettiin korotettu 32 %:n verokanta.<sup>157</sup> Tällä

<sup>151</sup> Ks. esimerkiksi KHO 2019:26 ja KHO 2022:81.

<sup>152</sup> Verohallinnon ohje. Puun myyntitulot.

<sup>153</sup> Verohallinnon ohje. Metsästä saadut muut tulot.

<sup>154</sup> Ks. verotusmenettelystä tarkemmin Rabinä: Verotusmenettelyn perusteet.

<sup>155</sup> Ks. lisää progressiivisen verotuksen perusteluista Myrsky – Rabinä: Henkilökohtaisen tulon verotus s. 30.

<sup>156</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 846.

<sup>157</sup> Tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta annettu laki (1515/2011). Ks. myös pääomatuloverotukseen tehdyt kiristykset: tuloverolain muuttamisesta annettu laki (1237/2013), tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta annettu laki (1086/2014) ja tuloverolain muuttamisesta annettu laki 1546/2015).

hetkellä pääomatulojen verokanta on 30 % ja 30 000 euroa ylittäviä pääomatuloja verotetaan 34 %:lla. Pääomatulojen tuloraja, jonka jälkeen veroporras nousee, on verovelvolliskohtainen. Kuolinpesän ollessa itsenäinen verovelvollinen, verotetaan kuolinpesän pääomatulot kuolinpesältä, eikä pesän osakkailta.

Riippuen osakkaiden omasta taloudellisesta tilanteesta tai taloudellisista intresseistä, voi olla heidän etujensa mukaista jättää kuolinpesä toisinaan jakamatta. Kannustin muodostuu muun muassa silloin, jos metsää omistava kuolinpesä saa esimerkiksi puun myynnistä metsätalouden pääomatuloa ja osakkailla on lisäksi omia pääomatuloja yli 30 000 euroa vuodessa.<sup>158</sup> Tällöin on järkevää jättää kuolinpesä jakamatta, sillä verosäästö vuodessa voi olla hyvinkin merkittävä.<sup>159</sup> Sama periaate pätee myös metsää omistamattomiin kuolinpesiin, joissa pääomatulo voi koostua esimerkiksi muunlaisesta myynnistä saatavasta tulosta tai vaikka vuokratuloista. Metsätaloutta harjoittavien kuolinpesien tilanteessa jakamattomuudesta saatu verohyöty voi moninkertaistua, mikäli jakamattomia kuolinpesiä on useita.<sup>160</sup>

Yleisin metsän omistusmuoto on yksin tai yhdessä puolison kanssa. Jos metsää omistavien puolisoitten kuolinpesät ovat jakamatta, myös pääomatulojen verotus jakautuu. Verolainsäädäntö sisältää merkittävän kannustimen jättää kuolinpesät jakamatta ja kannustin voimistuu, mitä enemmän pääomatuloja metsä saa ja mitä useampaan kuolinpesään pääomatulot jakautuvat. Sen lisäksi, että verolainsäädäntö tällä hetkellä ohjaa osakkaita jättämään kuolinpesät jakamatta, toivotun vastaisesta toiminnasta palkitaan puhtaasti veroeuroilla. Seurauksena voi olla monia vuosikymmeniä vanhoja jakamattomia kuolinpesiä, jotka muodostavat perättäisiä ja sisäkkäisiä kuolinpesiä sisältävän kokonaisuuden. Toisaalta liian suuriin osuuksiin jakautuva kuolinpesä pienentää osakkaiden jako-osuuksia ja tavallisesti tekee kuolinpesän hallinnosta sekä puun myynnistä vaikeaa ja mahdollisesti kallista. Näin ollen metsäomaisuuden jakamattomuus ei kestäessään välttämättä ole veroetuuden arvoinen. Rationaalisesti toimiva kuolinpesä jättääkin pesän ainakin osittain toistaiseksi jakamatta ja ottaa päätöksissään huomioon myös hakkuusyklin ja suunnitelmat metsän aktiivisuudesta tai passiivisuudesta. Jakamatta jättäminen edellyttää kuitenkin kuolinpesän hallinnon toimivuutta

---

<sup>158</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 846.

<sup>159</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 107. Esim. Jos osakkaan oma pääomatulo on 30 000 euroa vuodessa ja kuolinpesän pääomatulo on 30 000 euroa vuodessa, jakamatta jättämisen myötä saatu veroetus on 1200 euroa vuodessa.

<sup>160</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 846.

ja tahtoa pitää metsäomaisuus kuolinpesässä. Yksikin osakas voi saada perinnönjaon aikaiseksi hakemalla pesää pesänselvittäjän hallintoon.

### 3.5.2 Metsätalouden tappioiden vähentäminen

Metsänomistajan kuollessa metsän hoitoon ja omistukseen liittyvät kulut eivät lakkaa muodostumasta. Pesänselvityksen aikana metsätalouden kulut voivat tilanteesta riippuen olla esimerkiksi metsänhoitoyhdistyksen tai muun yhteisön jäsenmaksuja, metsäkoneiden vuokramenoja tai metsätaloudessa käytettävien työvälineiden poistoja.<sup>161</sup> On tavallista, ettei metsää omistavan kuolinpesän suunnitelmissa ole tehdä puukauppoja tai harjoittaa muutakaan toimintaa, josta kuolinpesä saisi metsänomistajana tuloja<sup>162</sup>. Voi myös olla, että puun myynti- ja metsäsuunnitelmien mukaan puukaupat ovat mahdollisia vasta myöhempinä vuosina ja sen vuoksi tuloja ei metsänomistajan kuoleman ja perinnönjaon välillä muodostu. Näin ollen kuolinpesällä on menoja enemmän kuin tuloja ja pesälle muodostuu tappiota.

Kuolinpesälle tuleva tappio luonnollisesti vähentää pesän osakkaiden perintöosuuksia ja tavallisesti osakkaiden intresseissä on sen välttäminen. Metsätalouden harjoittamisessa kuitenkin suurin osa verovuosista ovat tappiollisia, sillä metsätalouden tulot eivät ole tiheään toistuvia ja säännöllisiä metsän hoidon ominaispiirteiden vuoksi. Yksinkertaisuudessaan tähän vaikuttaa puiden kasvutahti sekä metsän koko ja sen myötä hakkuumahdollisuudet.<sup>163</sup>

Pääsäännön mukaan metsätalouden menojen ollessa tuloja suuremmat, tappio vähennetään kuolinpesän muista pääomatuloista. Metsätalouden poistot suoritetaan kassaperiaatteen mukaisesti pääsääntöisesti sinä verovuonna, jolloin maksu on tapahtunut.<sup>164</sup>

Mikäli muita pääomatuloja ei ole tai ne eivät ole tappiota suuremmat, tappio voidaan vähentää myös ansiotulojen verotuksessa alijäämähyvityksenä.<sup>165</sup> Ansiotulot kuitenkin muodostavat usein vain marginaalisen osuuden metsätalouden tuloista, joten usein tappio vahvistetaan

---

<sup>161</sup> Verohallinnon ohje: Metsätalouden pääomatulon hankinnassa käytettävien koneiden hankintamenon vähentäminen ja Verohallinto: Metsätalouden menot.

<sup>162</sup> Karppinen – Hänninen – Horne: Suomalainen metsänomistaja 2020 s. 43. Tutkimuksen mukaan kuolinpesät tekevät puukauppoja yleisesti vähemmän, kuin esimerkiksi perhe- tai yhtymämuotoiset metsätaloudenharjoittajat.

<sup>163</sup> Kauppinen – Hänninen – Horne: Suomalainen metsänomistaja 2020 s. 42. Tutkimuksen mukaan alle puolet metsänomistajista olivat suorittaneet vähintään yhden puukaupan kolmen vuoden aikana. Tämä tarkoittaa, että yli puolet tutkimukseen osallistuneista metsänomistajista eivät olleet vuosien 2016–2018 tehneet yhtäkään puukauppaa.

<sup>164</sup> HE 176/2016 vp. s.

<sup>165</sup> Määttä: Metsätalouden verotus s. 265.



pääomatulolajin tappioksi ja vähennetään tulevaisuudessa saatavasta pääomatulosta.<sup>166</sup>

Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kuolinpesä ei tavallisesti pysty vähentämään tappioita yksittäisen verovuoden aikana, vaan on odotettava tuottoisampaa vuotta.

Kannustin lykätä perinnönjakoa ja jatkaa metsätalouden harjoittamista kuolinpesänä muodostuukin juuri tappioiden vähentämisen kautta. Tuloverolaki rajoittaa jonkin verran aikaisempina verovuosina syntyneiden tappioiden vähentämistä toimintamuodon muutosten yhteydessä. Toimintamuodon muutoksena pidetään esimerkiksi perinnönjaon yhteydessä tapahtuvia metsän omistajamuutoksia. TVL 24 § sisältää periaatteet, joiden mukaan toimiessa jaon yhteydessä myös tappiot siirtyvät omistajanvaihdostilanteissa. Tappioiden siirtyminen on verotuksellinen etu, joka kuolinpesän osakkaiden kannattaa ottaa huomioon etenkin silloin, jos vähentämättömiä tappiota on paljon. Mikäli perinnönjako tehdään TVL 24 §:stä poikkeavalla tavalla, tappioiden vähentämismahdollisuus menetetään, ja perintöarvo pienenee.<sup>167</sup>

Pykälästä poikkeava tapa on esimerkiksi metsäomaisuuden myyminen pesän ulkopuoliselle taholle ja silloin tappiot menetetään. Tällöin voisi olla järkevää lykätä perinnönjakoa ja metsän myyntiä siihen asti, että pääomatulon tappiot saadaan vähennettyä esimerkiksi seuraavana tuottoisampana vuonna.<sup>168</sup> Esimerkkitalanne, jossa perinnönjaon lykkäämisestä voisi olla hyötyä voisi olla seuraavanlainen: metsänomistaja on melko yllättäen kuollut, eikä osakkaisen keskuudessa ole halukkaita metsätalouden jatkajia. Metsänhoitosuunnitelman mukaan hakkuut ja puukaupat tulisi toimittaa lähitulevaisuudessa, mutta kuolinpesän osakkaat haluavat myydä metsätilan perinnönjaon yhteydessä pesän ulkopuolelle. Mikäli kuolinpesällä on kertynyt pääomatulolajin tappioita, joita ei ole pystytty vähentämään, osakkaiden kannattaa miettiä, kannattaisiko metsä pitää kuolinpesän omistuksessa siihen asti, kun puukaupat on tehty ja tappiot on saatu vähennettyä tuotoista. Lisäksi osakkaat saavat puukaupasta, helposti jaettavia rahavaroja. Toisaalta tappioiden vähentäminen ei välttämättä koidu osakkaille kaikissa tilanteissa yhtä edulliseksi, kun otetaan huomioon myös metsäkiinteistön arvon väheneminen hakkuiden myötä. Tässäkin tapauksessa perusteellinen kokonaisharkinta ja erilaisten vaihtoehtojen punninta on tärkeässä asemassa.

---

<sup>166</sup> HE 176/2016 vp. s.

<sup>167</sup> Verohallinnon ohje: Sukupolvenvaihdos perintötilanteissa kohta 7.3.

<sup>168</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 847.

### 3.5.3 Metsävähennys

TVL 55 §:ssä säädetään metsävähennyksestä. Metsävähennys on merkittävä veroetu metsänomistajalle ja luonteeltaan sitä voidaan pitää eräänä metsän hankintamenosta tehtävänä poistona.<sup>169</sup> Pykälän mukaan metsän hankintamenot voidaan tietyin ehdoin vähentää metsätalouden verotuksessa ja vähennys kohdistuu ainoastaan pääomatuloihin, joista myös valtaosa metsätalouden tuloista koostuu.<sup>170</sup> Käytännössä metsänhankintamenoiksi katsotaan esimerkiksi maapohjan hankinnasta sekä puuston hankinnasta syntyneet kulut. TVL 55 § rajaa metsävähennyksen koskemaan ainoastaan sellaista metsätalouden pääomatuloa, joka saadaan maatilana pidettävältä kiinteistöltä. Näin ollen esimerkiksi omakotitalotontilla sijaitsevasta metsästä saatu pääomatulo ei ole metsävähennyksen piirissä. Metsänomistajan kuollessa metsän omistajuus on vainajan kuolinpesällä, jota osakkaat edustavat. Mikäli vainajalta on jäänyt metsävähennysoikeuksia käyttämättä hänen elinaikanaan, kuolinpesällä on oikeus vähentää käyttämättömät metsävähennysoikeudet. Jos kuolinpesä ei käytä vainajalta jääneitä metsävähennysoikeuksia, ne siirtyvät perinnönjaossa metsän perineen osakkaan käytettäväksi. Mikäli osakkaita on useita, metsävähennys jakautuu heidän kesken perityn metsäkiinteistön omistussuhteiden mukaan.<sup>171</sup> Mikäli metsävähennyksiä on käytetty kuolinpesän hallinnon aikana, jäävät käytetyt vähennykset kuolinpesään ja juuri tämä seikka muodostaakin merkittävän kannustimen jättää kuolinpesä jakamatta ainakin siksi aikaa, että metsävähennykset on käytetty.<sup>172</sup>

Metsävähennyksen käyttäminen on mahdollista vain silloin, kun metsätalouden pääomatuloa on saatu vähintään 2500 euroa. Kuten edellä luvussa 2.4.3 on todettu, metsätalouden tuloa ei muodostu välttämättä joka vuosi ja jopa monta peräkkäistä vuotta voivat olla metsänomistajalle tappiollisia ja osa normaalia metsätalouden harjoittamista. Mikäli kuolinpesä haluaa käyttää metsävähennykset ennen metsätilan jakamista, on osakkaiden ryhdyttävä toimiin metsätalouden pääomatulojen hankkimiseksi. Esimerkiksi toimittamalla hakkuu ja puukaupat, mikäli se metsän kasvutahdin mukaan on mahdollista.

Kannustimen muodostaa TVL 46.8 §:n sääntely metsävähennyksien lisäämisestä perityn metsän luovutusvoittoon. Pykälän mukaan laskettaessa metsän luovutusvoiton suuruutta,

<sup>169</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 226.

<sup>170</sup> Ks. laajemmin metsävähennyksestä, Verohallinnon ohje: Metsävähennys.

<sup>171</sup> Verohallinnon ohje: Sukupolvenvaihdos perintötilanteissa, kohta 5.6.2.

<sup>172</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä. s. 848.

luovutusvoittoon lisätään käytetyn metsävähennyksen määrä.<sup>173</sup> Mikäli metsävähennysoikeudet käytetään metsän ollessa kuolinpesän omistuksessa, metsävähennyksen määrää ei oteta huomioon perinnönsaajan verotuksessa perinnönjaon jälkeen tehtävissä luovutuksissa. Kannustin toimii myös siten, että metsävähennys oikeudet lisääntyvät kaupan myötä.<sup>174</sup> Jos vainajan käyttämättömät vähennysoikeudet käytetään kuolinpesähallinnon aikana ja perinnönjaon jälkeen perillinen myy metsän esimerkiksi lapselleen tai muualle pesän ulkopuolelle, muodostuu luovutuksella uusi oikeus metsävähennyksen tekemiseen eli uutta metsävähennyspohjaa.<sup>175</sup> Näin toimittuna vainajan käyttämätön metsävähennys ei mene hukkaan. Tämä muodostaa syyn jättää perinnönjako sellaiseen ajankohtaan, milloin vähennys on mahdollista ja kannattavaa tehdä. Tuloverolainsäädännön aikaansaama kannustin viestii vastakkain sen kanssa, mikä on lainsäätäjän tarkoitus metsävähennystä säädettäessä. Metsävähennyksen tarkoituksena on lisätä sukupolvenvaihdoksia sekä kannustaa metsänomistajia metsäkiinteistöjen hankintoihin sekä puukauppoihin.<sup>176</sup> Tähän kannustaa esimerkiksi se, että metsävähennyspohjaa on mahdollista saada ainoastaan vastikkeellisella saannolla.<sup>177</sup>

### 3.5.4 Luovutusvoittoverovapaus

Viimeisenä verotuksellisena kannustimena pohdin TVL 48 §:n mukaista luovutusvoittoverovapautta ja kuinka se voi osaltaan pidentää jakamattomien kuolinpesien elinkaarta. Pykälän mukaan omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ei ole veronalaista tuloa, jos verovelvollinen luovuttaa harjoittamaansa metsätalouteen kuuluvaa kiinteää omaisuutta. Verovapaudelle on asetettu kaksi ehtoa ja niiden tulee täytyä, jotta metsän luovutus voidaan tehdä verovapaasti. Ensinnäkin luovutuksen saajan ja luovuttajan välillä on oltava sukulaisuussuhde. Saajana voi olla yksin tai yhdessä puolison kanssa hänen lapsensa tai tämän rintaperillinen taikka luovuttajan sisar tai veli. Sääntelyn piiriin kuuluu myös puolisisarukset. Toiseksi luovutetun omaisuuden on tullut olla verovelvollisen omistuksessa vähintään 10 vuotta. Mainittujen ehtojen lisäksi oikeuskäytännön mukaan myös metsäkiinteistön luovuttajan on tullut itse harjoittaa metsätaloutta omistamallaan kiinteistöllä,

---

<sup>173</sup> Verohallinnon ohje: Metsävähennys. Luovutusvoitosta vähennetyt tehdyn metsävähennyksen määrä on kuitenkin enintään 60 % luovutetun metsän hankintamenosta.

<sup>174</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 237.

<sup>175</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä. s. 848.

<sup>176</sup> HE 206/2008 vp.

<sup>177</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 237.

jotta verovapauden edellytykset tulevat täytetyksi.<sup>178</sup> Verovapautta arvioitaessa otetaan huomioon myös kuolinpesän harjoittama metsätalous.<sup>179</sup>

Kuolinpesässä oleva perinnönjakoa odottava metsäkiinteistö voi luovutusvoittoverovapauden myötä suoda merkittävän veroedun osakkaille. Veroedun määrään on mahdollista vaikuttaa huolellisella suunnittelulla ottaen huomioon metsän puuston kasvu ja hakkuusuunnitelmat.<sup>180</sup> Kun jakamattoman metsän puusto kasvaa, sen arvo tavallisesti nousee. Metsän arvon noustessa, verovapaan luovutuksen veroetu kasvaa suuremmaksi. Mikäli kuolinpesän suunnitelmissa ei ole suorittaa hakkuuta ja puun myyntiä lähiaikoina, voi olla osakkaiden edun mukaista jättää metsä kasvamaan ja suorittaa perinnönjaon myötä tehtävä luovutus vasta myöhemmin, kun metsän arvo on noussut. TVL 48 §:n mukaiset luovutusvoittoverovapaat luovutukset tulisikin tehdä hyvin harkiten, sillä uusi pykälän mukainen verovapaa mahdollisuus metsän luovutukseen tulee vastan 10 vuoden päästä.

### 3.5.5 Laukeamaton tonttivarasto

Kuolinpesän omistamalla metsällä voi olla kaavoituksessa tai muuten maankäyttö- ja rakennuslain sääntelyn nojalla vahvistettuja rakennusoikeuksia, eli niin sanottua laukeamatonta tonttivarastoa.<sup>181</sup> Toisin sanoen, metsänomistaja voi myydä metsätilastaan yksittäisiä rakennuspaikkoja niitä haluaville. Verohallinnon ohjeen mukaan muulla, asemakaava-alueella kiinteistöveroetus alkaa silloin, kun kiinteistön omistaja aloittaa rakennuspaikkojen myynnin. Verotus kohdistuu tällöin koko omistettuun metsäalueeseen, ei vaan myytävänä olevaan tonttiin.<sup>182</sup>

Kiinteistöveroetus on verovelvolliskohtaista, se seikka antaa kuolinpesän osakkaille mahdollisuuden taktikoida kiinteistöveron syntymistä toimittamalla perinnönjakoa vaihteittain. Käytännössä kannustin syntyy seuraavasti: Mikäli osakkaiden aikeena on myydä metsän alueella oleva rakennuspaikka, he maksavat kiinteistöveroa koko omistuksen kohteena olevan metsätilan alueesta. Toinen vaihtoehto on jakaa metsä vain osittain myytävänä olevan

---

<sup>178</sup> KHO 2010:24 perustelut.

<sup>179</sup> KHO 2010:24. Ratkaisun mukaan kuolinpesän osakkaalle, joka oli harjoittanut metsätaloutta jakamattomassa kuolinpesässä yli kymmenen vuoden ajan ja myi metsän heti perinnönjaon toimittamisen jälkeen, myyntivoittoa ei katsottu veronalaiseksi tuloksi.

<sup>180</sup> Ks. laajemmin Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 849.

<sup>181</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 851.

<sup>182</sup> Verohallinnon ohje: Kiinteistöverolain soveltamisohje kohta 3.1.4.

rakennuspaikan osalta jollekin osakkaalle, jolloin rakennuspaikka erotetaan muusta laukeamattomasta tonttivarastosta. Tällä tavalla vain jaettu osuus metsästä katsotaan verotuksessa rakennusmaaksi ja kiinteistöverorasitus on kokonaisuudessaan kevyempi. Mikäli osakkaille tulee tarve myydä lisää rakennuspaikkoja, uusia osittaisia jakoja on helppo tehdä, kun taas loppuun suoritettua perinnönjakoa ei voi enää myöhemmässä vaiheessa perua.<sup>183</sup> Edellä kuvailtu toiminta vaatii kuolinpesän osakkailta yhteishallinnon toimivuutta sekä yksimielisyyttä siitä, miten tonttivaraston kanssa halutaan toimittavan. Joissakin tilanteissa verorasituksen minimointi voi saada kuolinpesän osakkaat lykkäämään perinnönjakoa joko kokonaan tai ainakin osittain.

---

<sup>183</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä s. 851.

## 4 Kuolinpesä metsänomistajana

### 4.1 Kuolinpesäomistuksen ongelmallisuus metsätalouden kannalta

Yleisesti perikuntien omistuksessa olevat metsät on nähty ongelmallisena metsien tuottavuuden näkökulmasta ja perikuntien elinkaarta on pyritty nopeuttamaan esimerkiksi Juha Sipilän hallitusohjelmassa.<sup>184</sup> Tilastojen mukaan kuolinpesien harjoittama metsätalous on merkittävästi passiivisempaa, kuin muiden omistusmuotojen, kuten yhtymien tai perheiden omistamien metsien toiminta ja näin ollen myös metsänhoito jää usein unholaan kiinnostuksen puutteen vuoksi.<sup>185</sup> Metsätalouden aktiivisuutta ja passiivisuutta voidaan mitata muun muassa toteutuneilla puukaupoilla tai suunnitteilla olevilla hakkuilla ja puun myynnillä. Aktiivista ja tuottoisaa metsätaloutta harjoittavia kuolinpesiäkin on olemassa, mutta keskimääräisesti kehityskulku on pysynyt samana viimeisten vuosikymmenien aikana.<sup>186</sup>

Metsän tuottavuus kärsii, jos metsä jätetään pitkäksi ajaksi hoitamatta. Kuolinpesämuotoisen omistuksen ongelmallisuus metsätalouden kannalta johtuukin yleisesti ottaen siitä, että kuolinpesät ovat selvästi muita omistusmuotoja passiivisempia metsätalouden harjoittajia.<sup>187</sup> Passiivisuus voi johtaa muun muassa siihen, ettei uutta taimikkoa istuteta eikä hakkuita toteuteta ja näin ollen metsä ei saavuta täyttä potentiaaliaan. Monelta kuolinpesän omistavalta metsältä voi puuttua jopa kokonaan metsäsuunnitelma, jonka mukaan metsää hoidetaan. Vaikka kuolinpesän tavoitteena ei olisi tulojen saanti peritystä metsästä, ei metsän hoitamista saisi siitä huolimatta laiminlyödä.

Syitä passiiviselle metsän hoitamiselle voi olla hyvinkin monia. Yksi yleisin syy on kuolinpesän osakkaiden tietämättömyys metsänhoidosta sekä metsätaloudesta.<sup>188</sup> Kun tietämättömyyteen yhdistää motivaation puutteen, sekä mahdollisesti maantieteellisesti metsän kaukaisen sijainnin osakkaiden asuinpaikasta, ei metsän hoitoa koeta helposti motivoivana. Kuolinpesän osakkaiden olisikin hyvä hankkia tietoa metsänomistajuudesta esimerkiksi paikalliselta metsänhoitoyhdistykseltä. Mikäli metsän pitämiseksi ei löydy

---

<sup>184</sup> Ks. Hallituksen julkaisu 10/2015 s. 24. Hallituksen strateginen ohjelma tavoitteli kuolinpesänä toimimisen ajallista lyhentämistä erinäisillä veropoliittisilla toimilla.

<sup>185</sup> Karppinen – Hänninen – Horne: Suomalainen metsänomistaja 2020 s. 42. Ks. myös Nousiainen: Yhteisomistustilojen metsätalouden kehittäminen s. 19–20.

<sup>186</sup> Karppinen – Hänninen – Ripatti: Suomalainen metsänomistaja 2000 s. 47, vuosina 1994–1998 noin puolet metsää omistavista kuolinpesistä tekivät puukauppaa, kun taas perheomisteisista metsätalouden harjoittajista n. ¾ suorittivat puukaupan kyseisinä vuosina.

<sup>187</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 214.

<sup>188</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 215.

tarpeeksi resursseja osakkaiden keskuudesta, olisi heidän hyvä miettiä muita vaihtoehtoja kuolinpesäomistukselle. Toinen yleinen syy sille, miksi metsä jää hoitamatta ja puuvarat hyödyntämättä on se, että kuolinpesän yhteishallinto ei pääse yhteisymmärrykseen metsänhoidollisista asioista ja metsätalouden harjoittaminen on sen vuoksi hankaloitunut.<sup>189</sup> Yksimielisyysvaatimuksen mukaisesti yksikin osakas voi estää hakkuiden tai puukauppojen synnyn muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta. Sama pätee myös mihin tahansa metsänhoitoon, kuten lannoittamiseen harvennukseen tai istutuksiin liittyviin päätöksiin. Näin ollen kankea hallinto itsessään voi estää sujuvan metsätalouden toiminnan ja johtaa toimimattomana osakkaiden passivoitumiseen sekä mestän potentiaalin hukkaamiseen.

Metsän hoidosta kannattaisikin sopia jo perunkirjoitustilaisuudessa, jossa kaikki kuolinpesän osakkaat ovat usein edustettuina. Osakkaat voivat valita keskuudestaan henkilön, jonka he valtuuttavat hoitamaan metsätalouden asioita allekirjoitetulla valtakirjalla. Kun asioista on sovittu selkeästi, passivoitumisen ja metsän laiminlyönnin riski todennäköisesti pienenee. Asioista sopiminen perunkirjoituksen jälkeen voi olla vaikeampaa erityisesti silloin, jos osakkaita on useita. Kaikkia päätöksentekoon tarvittavia henkilöitä voi olla vaikea tavoittaa ja näin ollen metsän hoidon vastuu saattaa kasaantua yksittäiselle osakkaalle. Tunne vastuun siirtymisestä yhdelle osakkaalle voi luoda jännitteitä osakkaiden keskuudessa ja kylvää epäluottamusta ja riitaisuuksia yhteishallinnossa. Vaihtoehtona on palkata myös ulkopuolinen taho hoitamaan kuolinpesään kuuluvaa metsäomaisuutta ja solmimalla osakkaiden kesken yhteishallintosopimus.

## 4.2 Kuolinpesäomistuksen ongelmallisuus yhteiskunnallisesta perspektiivistä

Yhteiskunnallisesta näkökulmasta metsiltä ja niin ikään myös metsänomistajilta odotetaan tällä hetkellä paljon. Puutavaran kauppa suomalaisilta metsätalouden harjoittajilta voi hyvin, sillä kotimaisen puun kysyntä on lisääntynyt huomattavasti. Syynä tähän on Venäjän kanssa tehdyn puukaupan on tyrehtyminen keväällä 2022 Venäjän aloitettua hyökkäyssodan Ukrainaa vastaan. Idän kaupan loppumisesta aiheutunutta vajetta korjataan Suomessa tehdyillä hakkuilla sekä kaupan lisäämisellä muista Itämeren naapurivaltioista.<sup>190</sup> Tällä hetkellä puun kysyntä onkin hyvin korkeaa ja se on myös nostanut puun hintaa.<sup>191</sup>

<sup>189</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 215.

<sup>190</sup> Yle: Venäjän puun korvaaminen kotimaisella voi viedä Suomen hakkuut kestävyysrajalle.

<sup>191</sup> Maa- ja metsätalouden keskusliitto: Puumarkkinakatsaus .

Hintakehitys luokin metsänomistajalle kannustimen hakkuumäärien kasvattamiseen, mikä saattaa olla ristiriidassa tämän hetken ilmastotavoitteiden kanssa.

Hakaton puun lisäksi Suomen metsillä on ensiarvoisen tärkeä tehtävä toimia hiilinieluinä. Hiilinielut ovat tällä hetkellä tärkeässä asemassa ilmastopoliittisessa keskustelussa, sillä nielut ovat avainasemassa ilmastomuutoksen torjumisessa. Metsien puut sitovat itseensä hiilidioksidia ja pienentää tällä tavoin ilmakehän hiilidioksidipitoisuutta.<sup>192</sup> Luken mukaan tehokkain maankäytöllinen tapa luoda hiilinieluja ja vähentää ilmakehän hiilidioksidipitoisuutta on hakattujen ja raivattujen alueiden uudelleen metsittäminen.<sup>193</sup> Ilman suomalaisia metsiä, Suomen tavoite päästä hiilineutraaliksi vuoteen 2035 mennessä ei ole mahdollista.<sup>194</sup> Hiljattain julkaistun tutkimuksen mukaan Suomi ei kuitenkaan pysty saavuttamaan tavoitettaan hiilineutraaliudesta vuoteen 2035 mennessä, mikäli hakkuita ei olennaisesti vähennetä.<sup>195</sup> Tutkimuksen mukaan hiilineutraaliustavoitetta tukeva hakkuumäärä vuodessa olisi n. 60-62 miljoonaa kuutiometriä<sup>196</sup> kun taas kansallisen ilmasto- ja energiastrategian mukaan tavoitteeseen päästäisiin 80 miljoonan kuutiometrin vuosihakkuutahdilla<sup>197</sup>. Hiilinielujen kyky sitoa hiilidioksidia on toisin sanoen yliarvioitu. Kuolinpesät omistavat merkittävän määrän, yli 1,2 miljoonaa hehtaaria Suomen metsistä ja näin ollen myös niiden asema hiilinieluinä toimivien metsien hoitajina on huomattava.<sup>198</sup>

Metsien käytön tarpeet ja vaatimukset ovat keskenään jokseenkin ristiriitaiset, sillä samaan aikaan metsiä tarvitaan yhä enemmän sitomaan hiilidioksidia, mutta Venäjän kanssa tehdyn puukaupan tyrehtymisen takia tarve metsien hakkuille ja puutavaralle on kasvanut. Molemmat tavoitteet aiheuttavat painetta metsänomistajille. Metsänomistajat voivat vaikuttaa metsän laatuun ja kasvukuntoon hoitamalla metsiä asianmukaisesti. Hyvin hoidettu metsä sitoo tutkitusti itseensä hiilidioksidia paremmin, kuin luonnonvarainen metsä.<sup>199</sup> Myös metsätaloutta harjoittava ja puun myynnistä saatua voittoa tavoitteleva metsä tulee hoitaa niin,

---

<sup>192</sup> Luke: Hiilinielut – mitä ne ovat ja miksi niitä tarvitaan?

<sup>193</sup> Luke: Hiilinielut – mitä ne ovat ja miksi niitä tarvitaan?

<sup>194</sup> Suomen ilmastopoliittiset päätökset ovat pitkälti kirjattu ilmastolakiin. Lain 2 §:n tavoitteiden mukaan kasvihuonepäästöjen tulisi olla enintään yhtä suuret kuin poistumat vuoteen 2035 mennessä.

<sup>195</sup> Ripatti ym.: Perusskenaariot energia- ja ilmastotoimien kokonaisuudelle kohti päästöttömyyttä (PEIKKO) s. 143. Tutkimuksen mukaan hiilineutraalius tavoitettaisiin aikaisintaan vuonna 2050 tai sen jälkeen, sillä Suomen hiilinielujen kyky sitoa hiilidioksidia on yliarvioitu.

<sup>196</sup> Ripatti ym.: Perusskenaariot energia- ja ilmastotoimien kokonaisuudelle kohti päästöttömyyttä (PEIKKO).

<sup>197</sup> Hiilineutraali Suomi 2035 – kansallinen ilmasto- ja energiastrategia s. 126

<sup>198</sup> Metsäkeskus: Metsätalousmaan omistus omistajaryhmittäin.

<sup>199</sup> Metsähallitus: Ilmastoviisas metsätalous on hiilen sidontaa ja varastointia metsätalouden keinoin.



että se on mahdollisimman tuottava. Kuolinpesän osakkailla on siten merkittävä rooli metsien hoitopäätöksissä, sillä päätöksien vaikutuksen ulottuvat pitkälle ja vaikuttavat sekä taloudellisiin tuottoihin että metsän ekologiseen kestävyYTEEN. Metsätalouden kannalta asianmukainen päätöksenteko vaatii kuitenkin aktiivista osallistumista sekä toimivaa päätöksentekoa. Kuolinpesät metsän omistajina ovat ryhmänä kuitenkin vähemmistössä, eikä passiivisten kuolinpesien muuttuminen aktiivisemmiksi korjaa käsillä olevaa paradoksia. Yhteiskunnallinen paine toimivaan ja suunnitelmalliseen metsänhoitoon on kuitenkin olemassa ja sen vuoksi olisi toivottavaa, että metsänhoidosta kiinnostumattomat kuolinpesät vapauttaisivat passiivisuudesta kärsivät metsäkiinteistönsä vapaille markkinoille.

### 4.3 Vaihtoehtoiset metsänomistusmuodot

Kuolinpesäomistuksen ja osakashallinnon ohella osakkailla on useita muita metsänomistusvaihtoehtoja, joita heidän tulisi tarkkaan harkita pesänselvityksen yhteydessä. Osakkaat voivat punnita eri vaihtoehtoja ja valita sellainen, mikä on tilanteeseen nähden tarkoituksenmukaisin ja tukisi heidän tavoitteitaan myös pitkällä aikavälillä. Jokaisella metsänomistusmuodolla on yksilöllisiä ominaisuuksia, kuten toisistaan poikkeavia veroseuraamuksia sekä hallinnollisia eroavaisuuksia. Tässä alaluvussa tarkastelen, minkälaisia omistusmuotojen vaihtoehtoja osakkailla on käytössään ja minkälaisia etuja tai haasteiksi koettuja vaikutuksia kukin niistä mahdollisesti sisältää.

#### 4.3.1 Metsäyhtymä

Yksi keino kuolinpesämuotoisen omistuksen tilalle on muodostaa verotusyhtymä. Tuloverolain 4 §:n 1 momentin määritelmän mukaan verotusyhtymä on kahden tai useamman henkilön muodostama yhteenliittymä, joka harjoittaa metsätaloutta, ja josta yhteenliittymä on arvonlisäverovelvollinen. Kun verotusyhtymä harjoittaa metsätaloutta, sitä kutsutaan metsäyhtymäksi.<sup>200</sup> Metsäyhtymän perustana on se, että kaksi tai useampi henkilöä omistavat metsän yhdessä. Kyseessä on siis yhteisomistus ja yhteisomistukseen sovelletaan lakia eräistä yhteisomistussuhteista. Metsäyhtymää itsessään ei pidetä oikeushenkilönä eikä se ole kuolinpesän tapaan itsenäinen verovelvollinen, vaan Verohallinnon muodostama laskentayksikkö verotuksen alaisten varojen laskemista varten.<sup>201</sup>

<sup>200</sup> Verohallinnon ohje: Verotusyhtymän verotus, kohta 3.3.

<sup>201</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 61.

Metsäyhtymän muodostus edellyttää ainakin osittaista perinnönjakoa, jossa osakkaat sopivat metsän jakamisesta murto-osiin yhteisomistuksen muodostamista varten. Omistusosuuksien ei metsäyhtymäksi siirryttäessä tarvitse muuttua. Metsäyhtymä ei automaattisesti muodostu niissä tilanteissa, kun metsänomistajina ovat aviopuolisot, mutta verotuksessa käytetään samoja periaatteita, kun metsäyhtymän verotuksessa.<sup>202</sup> Useimmiten metsäyhtymän muodostaakin lähisukulaiset yhdessä, kuten vanhemmat ja lapset tai lapset yhdessä kuolinpesän jakamisen jälkeen tai siten, että perittävän ja lesken yhteisomistuksessa oleva metsä on jatkossa lesken ja perillisten muodostama metsäyhtymä. Suurin osa Suomen yhteisomistuksessa olevista metsäyhtymistä ovatkin alun perin muodostuneet kuolinpesille kuuluvien perintömetsien jakamisen tuloksena.<sup>203</sup>

Verotusyhtymä voi olla myös osa jäämistösuunnittelua ikään kuin välivaiheena, jossa metsänomistajana olevat vanhemmat luovuttavat osan metsästä jälkeläisilleen jatkaen toimintaa metsäyhtymänä ja luovuttavat jatkajalle loputkin omistuksesta näin halutessaan.<sup>204</sup> Tällaisella suunnittelulla voidaan välttää metsän joutumista kuolinpesähallintoon missään vaiheessa. Metsäyhtymän hallinto eroaa jonkin verran kuolinpesähallinnosta, joskin niistä on löydettävissä myös samankaltaisuuksia. Yhtymiä muodostetaan usein sen vuoksi, että osakkaiden omistusosuudet selvennetään perinnönjaossa ja yhteisomistuksen myötä sovitaan myös kustannusten jakamisesta sekä metsätalouden tulojen jaosta omistajien kesken. Toisin kuin kuolinpesä, metsäyhtymä on tarkoitettu pysyväksi omistusmuodoksi.<sup>205</sup> Päätöksenteko kuitenkin mukailee kuolinpesän yksimielisyysperiaatetta, mutta osakkaiden hyväksynnästä päätökset voidaan tehdä myös äänestämällä. Verotusyhtymän myötä metsätaloudesta saatua tuloa ei veroteta enää kuolinpesän tuloverotuksessa, vaan tuloverolain 15 § mukaan metsätalouden tulo verotetaan osakkailta heidän omistamiensa osuuksien mukaan. Verotuksellista yhteisvastuullisuutta ei ole ja toisin kuin kuolinpesähallinnossa, metsäyhtymän osakkaiden on mahdollista vähentää metsätalouden tappiot omassa verotuksessaan.<sup>206</sup>

Toisaalta kuolinpesäomistuksen muuttaminen perinnönjaossa yhteisomistukseksi ei välttämättä palvele perinnönjaon tarkoitusta tai edistä osakkaiden jaolle antamia

---

<sup>202</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 63.

<sup>203</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 225.

<sup>204</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 62.

<sup>205</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 227.

<sup>206</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 70.

tarkoituspäätöstä.<sup>207</sup> Mikäli perinnönjako on haluttu toimittaa osakkaiden itsenäisen päätävällän tai taloudellisen itsenäisyyden ja riippumattomuuden saavuttamiseksi, ei metsäyhtymämuotoinen yhteisomistus välttämättä ole paras vaihtoehto. Kaikki kuolinpesät ovat erilaisia ja osakkaiden keskinäiset suhteet ja dynamiikka ovat erilaisia ja nämä ominaispiirteet tulisi ottaa huomioon ratkaisuja tehdessä. Karkeasti voidaan sanoa, että mikäli PK 18 luvun osakashallintoon perustuvassa metsänomistuksessa oli osakkaiden välillä ongelmia, ei yhteisomistus ja metsätaloudenharjoittaminen metsäyhtymänä ole välttämättä oikea vaihtoehto.

#### 4.3.2 Yhteismetsä

Toinen varteen otettava vaihtoehto on melko vaivattoman omistuksen mahdollistava yhteismetsään liittyminen tai uuden yhteismetsän perustaminen. Metsäyhtymän lailla yhteismetsä on omistusmuotona myös yhteisomistukseen perustuva ja osakkaat ovat tavallisesti yksityishenkilöitä ja erillisiä verovelvollisia.<sup>208</sup> Myös kuolinpesä voi olla osakkaana yhteismetsässä. Tuloverolaissa yhteismetsien kaltaisia yhteenliittymiä, kutsutaan yhteisuuksiksi ja yhteismetsiä säätelee oma lakinsa yhteismetsälaki sekä sen muodostamista kiinteistönmuodostamislaki. Liittyminen yhteismetsään voidaan tehdä missä vaiheessa vain ja sukupolvenvaihdoksessa osana jäämistösuunnittelua voikin tulla kysymykseen hallintomuodon vaihtaminen liittymällä jo valmiina olevaan yhteismetsään tai perustamalla uusi. Keskityn tarkastelemaan yhteismetsään liittymistä kuitenkin pääosin kuolinpesän osakkaiden näkökulmasta. Syitä, miksi yhteismetsään liittyminen voi olla perintömetsän tai metsien osalta oikea vaihtoehto voi olla monia. Ensinnäkin päätöksenteko yhteenliittymän ylintä päätösvaltaa käyttävän osakaskunnan kokouksessa tapahtuu enemmistöpäätöksentekona, kun taas kuolinpesän yhteishallinnossa päätöksenteon tulee olla yksimielistä.<sup>209</sup> Päätöksentekomallin muutos edesauttaa joustavampaa päätöksentekoa ja näin ollen keventää hallintotaakkaa. Yhteenliittymään siirtyminen takaa kuolinpesäomistusta paremmin aktiivisen ja asianmukaisen metsänhoidon, eikä osakkaiden passivoituminen muodosta riskiä metsän tuottavuudelle. Osakaskunta nimeää tavallisesti erikseen hoitokunnan huolehtimaan yhteismetsän käytännönasioista ja näin ollen metsänomistajilta vapautuu hallinnointiin menevää aikaa. Toimiva metsätalous puolestaan varmistaa jatkuvien

---

<sup>207</sup> Aarnio – Kangas: Suomen jäämistöoikeus I s. 1205.

<sup>208</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 93.

<sup>209</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 235.

metsätalouden tulojen virtaamisen metsän omistajille.<sup>210</sup> Yhteismetsään liittyminen voi olla myös yksinkertainen vaihtoehto kuolinpesän osakkaille silloin, kun metsätalouden osaamista on osakkaiden keskuudessa vähän, mutta toimintaa halutaan siitä huolimatta jatkaa. Tai esimerkiksi silloin, kun metsätaloudesta halutaan saada tuloja, mutta hallinnointiin ja hoitamiseen ei haluta käyttää omia resursseja. Perintömetsä pysyy lisäksi pirstoutumattomana ja näin ollen omaisuuden arvo säilyy.<sup>211</sup>

Liittyminen yhteismetsään tapahtuu ilman luovutus- tai varainsiirtoveroa, sillä tavallisesti metsät liitetään yhteismetsään vastikkeettomasti. Lisäksi myös verotus yhteismetsällä on esimerkiksi metsäyhtymää kevyempää. Metsäyhtymä maksaa metsätalouden pääomatulosta 30 % tai korotettua 34 % veroa, kun taas yhteismetsä maksaa veronalaisesta tulostaan veroja 26,5 %.<sup>212</sup> Verosuunnittelu voikin olla iso osa kuolinpesän osakkaiden tai yksittäisen osakkaan päätösprosessia ja esimerkiksi metsävähennysoikeuksien siirtyminen tulee ottaa päätöksessä huomioon.<sup>213</sup> Toisaalta pelkästään vaivattoman omistusmuodon ja verotuksellisten etujen vuoksi yhteismetsää ei kannata lähteä perustamaan tai liittymään sellaiseen. Yhteismetsä on otollinen omistusmuoto suurten metsäkiinteistöjen hallintaan. Tämä johtuu siitä, että yhteismetsän hallinnointikulut ovat huomattavasti suuremmat, kuin metsäyhtymän ja sen vuoksi yhteismetsän tulisi saada vuosittaisia metsätalouden tuloja. Vuosittaiset tulot puolestaan edellyttävät laajaa pinta-alaa. Kuolinpesän osakkaiden tulee ottaa päätöksissään huomioon myös se, että yhteismetsässä päätöksenteko toteutuu enemmistöpäätöksenteolla ja heidän tulee mahdollisesti myöntyä sen myötä myös heidän mielestään epämieluisiin metsänhoidollisiin toimenpiteisiin, mikäli enemmistö niin päättää.

#### 4.3.3 Metsäkiinteistön jakaminen itsenäisiksi kiinteistöiksi

Perityn metsäkiinteistön jakaminen itsenäisiksi kiinteistöiksi voi vaihtoehtona tulla kyseeseen, jos perintömetsä on pinta-alaltaan hyvin suuri, eikä osakkaat halua pitää metsää yhteisomistuksessa. Osakkaiden määrästä sekä perintömetsän pinta-alasta riippuu, onko metsän pilkkominen pieniksi osiksi ylipäättään tarkoituksenmukaista, vai voisiko sen sijaan harkita muita vaihtoehtoja perintömetsän hallinnoimiseksi. Mikäli perintömetsästä erotellut

<sup>210</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 238.

<sup>211</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 238.

<sup>212</sup> Ks. tarkemmin yhteismetsän verotuksesta Määttä: Metsänomistajan verotus s. 92–105.

<sup>213</sup> Esim. Liittymällä yhteismetsään ei synnytä uusia metsävähennysoikeuksia metsäkiinteistön ostamisen tapaan. Käyttämättömät metsävähennysoikeudet kuitenkin siirtyvät yhteismetsän osakaskunnalle, metsän liittyessä osaksi yhteismetsää. Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 238.

itsenäiset tilat jäävät hyvin pieniksi, niiden hallintokustannukset nousevat suhteessa isompaan metsäkiinteistöön. Pienestä pinta-alasta ei tule yhtä paljon tuloja kuin isommasta ja näin ollen metsätaloudesta saatavien tulojen näkökulmasta lohkominen ei välttämättä ole järkevä vaihtoehto.<sup>214</sup> Voi toisaalta olla, että osakkaat haluavat käyttää omia alueitaan vain virkistyskäyttöön tai säilyttää tunnearvon vuoksi.

Metsätilasta muodostetaan uusia tiloja kiinteistön muodostamislain mukaisesti halkomalla tai lohkomalla. Tilan halkomisen seurauksena yksi kiinteistö jaetaan kahteen tai useampaan osaan ja niistä muodostuu itsenäisiä kiinteistöjä.<sup>215</sup> Ennen halkomisen toteuttamista, on osakkaiden tehtävä perinnönjako, jossa vahvistetaan jokaisen osakkaan omistaman määräosan suuruus. Jakamatonta kuolinpesää ei näin ollen ole mahdollista halkoa. Perinnönjaon jälkeen osakkaan on haettava lainhuutoa omistamalleen kiinteistön määräosalle.<sup>216</sup> Halkominen tapahtuu jakosopimuksen mukaisesti ja alkuperäiseen kiinteistöön merkitään uudet kiinteistöjen rajat. Lopuksi osakkaiden on haettava jakosopimuksen mukaisille alueilleen lainhuudot. Osakkaiden on otettava perinnönjakoa tehdessään huomioon se, ettei jokainen määräala ole arvoltaan yhtä suuri. Arvoon voi vaikuttaa pelkän pinta-alan lisäksi muun muassa se, onko alueella taimikkoa vai hakattavissa olevaa puustoa, josta on lähitulevaisuudessa odotettavissa myyntituloja. Näin ollen osakkaiden tulisi varautua suorittamaan mahdollisia keskinäisiä rahallisia kompensatioita.

Lohkomisesta puhutaan silloin, alkuperäisestä kiinteistöstä erotetaan määräala ja siitä muodostetaan uusi kiinteistö.<sup>217</sup> Lohkominen voi tulla kyseeseen esimerkiksi siinä tapauksessa, jos yksittäinen osakas haluaa lohkomalla erottaa perintömetsästä oman osuutensa itsenäiseksi kiinteistöksi. Tällöin on mahdollista jakaa kuolinpesän hallinnoima metsä osittain jättämällä loput peritystä metsästä kuolinpesän hallintoon.<sup>218</sup> On kuitenkin muistettava, että jakamisen saattaa estää käyttöoikeustestamentin mukainen hallintaoikeus ja tällöin metsätilan jakamista erillisiksi kiinteistöiksi osakkaiden kesken, ilman testamentin saajan suostumusta, on mahdotonta toteuttaa. Sen sijaan lesken suojajärjestelmään perustuva lesken hallintaoikeus ei estä perinnönjakoa ja metsäkiinteistön jakamista itsenäisiksi kiinteistöiksi.<sup>219</sup> Intoa

---

<sup>214</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 219.

<sup>215</sup> Annola ym.: Varallisuus oikeus, kohta VI. 2.

<sup>216</sup> Maanmittauslaitos: Kiinteistön jakaminen.

<sup>217</sup> Annola ym.: Varallisuus oikeus, kohta VI. 2.

<sup>218</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 218.

<sup>219</sup> Mikkola: Lesken asema jäämistö- ja vero-oikeudessa s. 35.

perintömetsän pilkkomista osiin vähentää kuitenkin usein tilan pieni koko, sillä halkominen lisää perinnönjaosta aiheutuvia kustannuksia osakkaille.<sup>220</sup>

#### 4.3.4 Perintömetsän myynti pesän ulkopuolelle

Passiivinen suhtautuminen perityn metsän hoitoon tai metsätalouden harjoittamisen jatkamiseen voi johtua esimerkiksi siitä, ettei osakkaat koe metsän ylläpitoa taloudellisesti järkevänä, kun ottaa huomioon metsän pinta-alan, hoitotarpeet sekä hakkuumahdollisuudet.<sup>221</sup> Tilanteessa, jossa osakkaiden keskuudessa ei ole innostusta jatkaa metsätaloudenharjoittamista, voi myyminen olla varteenotettava ja jopa suositeltava vaihtoehto.<sup>222</sup> Erityisesti metsän hoidon ja tuottavuuden kannalta passiiviseksi muuttunut kuolinpesäomistus olisi järkevää lopettaa myymällä metsäkiinteistö perikunnan ulkopuolelle. Metsän myyminen täyteen hintaan pesän ulkopuolelle on järkevää myös siitä syystä, että mynnistä saatu kauppahinta on hyvin helppo jakaa perillisten kesken. Metsän mahdollisesta mynnistä olisi hyvä keskustella osakkaiden kesken jo perunkirjoitusvaiheessa, jotta metsä tulisi arvostettua perukirjalle mahdollisimman tarkkaan käyvän hinnan mukaisesti. Kaupasta saadusta voitosta on maksettava luovutusvoittovero, jota verotetaan pääomatuloveroprosentin mukaan ja jakamattomaan kuolinpesään kuuluvan omaisuuden mynnistä saatu luovutusvoitto verotetaan kuolinpesällä.<sup>223</sup> Innokkuutta metsän myyntiin saattaa kuitenkin vähentää esimerkiksi metsätilalle sijoittuva virkistyskäyttö, kuten vapaa-ajan asunto tai uimaranta. Osakkaat voivat myydä kuolinpesän omaisuutta, vaikka perinnönjakoa ei ole tehty tai se on tehty osittaisena. On kuitenkin otettava huomioon, että metsän myynti ei saa loukata käyttöoikeustestamenttia tai lesken oikeuksia. Mikäli leskellä on perintökaaren mukainen oikeus metsäkiinteistöön, on omaisuuden myymiseen tai lahjoittamiseen saatava myös hänen suostumuksensa.<sup>224</sup>

Metsän myyminen on tällä hetkellä usein nopeaa ja suhteellisen vaivatonta. Tämä johtuu siitä, että metsänmaasta on tällä hetkellä enemmän kysyntää kuin tarjontaa, ja näin ollen myydystä

---

<sup>220</sup> Nousiainen: Yhteisomistustilojen metsätalouden kehittäminen s. 19. Virkistyskäyttö on osakkaiden yleisin syy jättää kuolinpesä jakamatta, mutta seuraavaksi yleisin syy perintömetsän jakamiseen on metsäkiinteistön pieni koko, jolloin jakoa erillisiin kiinteistöihin ei nähdä mielekkäänä.

<sup>221</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 215.

<sup>222</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 215.

<sup>223</sup> Verohallinnon ohje: Omaisuuden luovutusvoitot – ja tappiot luonnollisen henkilön tuloverotuksessa, kohta 4.2.

<sup>224</sup> Mikkola: Lesken asema jäämistö- ja vero-oikeudessa s. 42.

metsästä voi myös odottaa saavansa hyvän hinnan.<sup>225</sup> Metsätilat sekä niiden puuvarat ovat kysytyjä erityisesti suurten metsäyhtiöiden keskuudessa.<sup>226</sup> Metsää myydessä suurelle metsäyhtiölle osakkaiden kannattaa ottaa huomioon, että yhtiö todennäköisesti toteuttaa laajan avohakkuun pian kaupanteon jälkeen. Joissain tapauksissa avohakkuun toteutuksella ei ole merkitystä kuolinpesän osakkaille, mutta tilanteessa, jossa kuolinpesän osakkaat myyvät kiinteistöstä vain osan, kuten metsän, mutta jättää esimerkiksi virkistysalueen tai suvun vanhan kotitilan jakamatta, on syytä huomioida mahdollinen avohakkuun raja oman tilan vieressä. Tällainen hakkuu voi vaikuttaa merkittävästi alueen maisemaan ja virkistyskäyttöön vuosikymmeniä eteenpäin. Vaikka ajatus myymättä jättämisestä maisemallisista tai virkistyskäyttöön liittyvistä syistä saattaa tuntua vähäiseltä, voi se todellisuudessa vaikuttaa suuresti päätöksentekoon erityisesti silloin, kun osakkaat punnitsevat alueen pitkäaikaista käyttötarkoitusta ja tilan arvoa.

#### 4.3.5 Muiden osakkaiden osuuksien lunastus

Joskus metsätalouden jatkaja löytyy osakkaiden keskuudesta. Tällöin metsäkiinteistön omistussuhteet tulisi järjestää siten, että kiinteistö siirtyisi kokonaan yhden osakkaan omistukseen. Kuolinpesän osakkailla on käytettävissään muutama vaihtoehto omistusjärjestelyiden toteuttamiseen heille tarkoituksenmukaisimmalla tavalla. Ensinnäkin osakkaat voivat sopia perinnönjaon yhteydessä omaisuuden jakamisesta siten, että metsätaloutta jatkava saa perintöosuutenaan pelkästään jaossa olevan metsäkiinteistön ja muut osakkaat jotakin muuta pesän varallisuutta. kyseinen vaihtoehto kuitenkin edellyttää, että pesässä on runsaasti muuta varallisuutta metsän lisäksi, jotta perintöosuudet jakautuvat perintökaaren säännösten mukaisesti tai mahdollisia testamenttimääräyksiä noudattaen. Toinen vaihtoehto on se, että tuleva metsänomistaja lunastaa muilta osakkailta hänen perintöosuutensa yli menevän osuuden metsäkiinteistöstä omilla varoillaan. Toimintamalli edellyttää kuitenkin, että lunastavalla osakkaalla on tarpeeksi henkilökohtaisia rahavaroja, joilla maksaa muiden osakkaiden osuudet metsäkiinteistöstä.

Kuolinpesän ulkopuolisina varoina pidetään sellaista varallisuutta, mikä ei ollut perittävän omaisuutta hänen kuolinhetkellään tai hänen omaisuutensa sijaan tullutta varallisuutta.<sup>227</sup> Näin ollen osakkaan henkilökohtaiset varat, joita hän käyttää muiden osakkaiden

<sup>225</sup> Yle: Metsäkaupassa on myyjän markkinat: kysyntää on pysyvästi enemmän kuin tarjontaa.

<sup>226</sup> Metsänomistajat: Metsän myynti.

<sup>227</sup> Verohallinnon ohje: Vastikkeellinen saanto jäämistöosituksessa ja perinnönjaossa, kohta 3.1.

perintöosuuksien lunastukseen ovat pesän ulkopuolisia varoja. Perinnönjaossa käytettävien varojen alkuperällä on merkitystä siitä syystä, että varainsiirtoverolain mukaan vastikkeellisista luovutuksista on suoritettava varainsiirtoveroa. VSVL 4 §:n mukaan perintöön perustuvasta kiinteistön saannosta ei ole suoritettava varainsiirtoveroa. Tämä johtuu siitä, että perintö ei ole saantona vastikkeellinen. Pykälän mukaan osituksen yhteydessä tapahtuvasta kiinteistön saannosta on suoritettava veroa siltä osin, kuin vastikkeena on käytetty muuta, kuin jaettavana olevaa varallisuutta. Verohallinnon ohjeen mukaan myös perinnönjaossa saatu varallisuus, jonka saamiseen on käytetty ulkopuolisia varoja, ei perustu perintösaantoon ja näin ollen kyse on vastikkeellisesta saannosta.<sup>228</sup> Varainsiirtoveron maksaa tavallisesti kiinteistön ostaja, tässä tapauksessa metsätaloutta jatkava kuolinpesän osakas. Hänen tehtävänä on tehdä verottajalle varainsiirtoveroilmoitus ja maksaa veroa VSVL 6 §:n mukaisesti 3 % vastikkeen arvosta.

Usein on verotuksellisesta näkökulmasta suositeltavaa tehdä ensin perinnönjako, jossa kuolinpesän osakkaat muodostavat yhteisomistukseen perustuvan metsäyhtymän. Tällöin kuolinpesään kuuluva metsätila jaetaan murto-osuuksiin perillisten kesken.<sup>229</sup> Yhtymän muodostamisen jälkeen metsäyhtymän osakkaat voivat myydä tai luovuttaa omia osuuksiaan haluamallaan tavalla. Verotuksellisesti tämä vaihtoehto voi tulla edullisemmaksi muun muassa metsävähennyksen suhteen. Uutta metsävähennyspohjaa on mahdollista saada vain vastikkeellisen saannon myötä ja näin ollen perinnönjaossa tehdyssä omistajanvaihdoksessa, vaikka jaossa käytettäisiin ulkopuolisia varoja, uutta metsävähennyspohjaa ei muodostu.<sup>230</sup> Näin ollen on kannattavampaa ostaa yhtymäosuudet muilta perinnönjaon jälkeen. Toinen kannustin liittyy luovutusvoittoveroon. Metsäyhtymäosuuden luovutukseen sovelletaan samoja säännöksiä, kuin kokonaisten kiinteistöjen luovutuksiin ja näin ollen myös TVL 48 §:n mukainen luovutusvoittoverovapaus tulee kyseeseen, mikäli pykälän ehdot sukulaisuussuhteesta ja omistusajasta täyttyvät.<sup>231</sup>

---

<sup>228</sup> Verohallinnon ohje: Vastikkeellinen saanto jäämistöosituksessa ja perinnönjaossa, kohta 3.2.

<sup>229</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 222.

<sup>230</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 237.

<sup>231</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 73.



#### 4.3.6 Muita vaihtoehtoja

Kuolinpesän osakkailla on käytettävissään myös useita muita mahdollisia omistusmuotoja, kuten osakeyhtiö, avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö, toiminimi, säätiö tai osuuskunta. Kyseisiin omistusmuotoihin päädytään kuitenkin harvoin, etenkin kuolinpesää jakaessa.<sup>232</sup> Jos osakkaat haluavat luovuttaa metsäkiinteistön hyväntekeväisyyteen, vaihtoehtona on perintömetsän säätiöittäminen. Osakeyhtiö on yhtiömuodoista yleisin tapa omistaa metsää ja Metsäkeskuksen tietojen mukaan noin 4 % Suomen metsäkiinteistöistä on osakeyhtiöiden omistamia.<sup>233</sup> Osakeyhtiömuotoinen omistus on viime vuosina hiukan lisääntynyt yhteisöverotuksen keventymisen myötä, mutta osakeyhtiömuotoinen metsänomistus on hallinnoltaan jäykempi ja vaativampi kuin esimerkiksi yksityisomistus tai metsäyhtymä. Tällä hetkellä osakeyhtiömuotoisesta metsätalouden tulosta maksetaan 20 prosenttia veroa.<sup>234</sup> Osakeyhtiöllä on oltava hallitus sekä nimetty toimitusjohtaja. Näin ollen metsänhoidon lisäksi omistajilta vaaditaan hallinnollista osaamista. Toisaalta osakeyhtiö voi palvella osakkaiden tarkoitusta, mikäli perintömetsää kaavaillaan esimerkiksi osaksi laajempaa sijoitustoimintaa tai maatalouden harjoittamista.<sup>235</sup>

Mikäli kuolinpesän osakkailla on syystä tai toisesta tarve jättää kuolinpesän kokonaan tai osittain jakamatta, olisi heidän etujensa mukaista tehdä PK 24 luvun mukainen sopimus kuolinpesän yhteishallinnosta. Yhteishallinnosta tehty sopimus, kuten valtaosa sopimuksista, olisi hyvä tehdä kirjallisesti väärinkäsityksiä sekä muita ongelmatilanteita silmällä pitäen. Sopimukseen perustuvassa yhteishallinnossa osakkaiden on mahdollista sopia esimerkiksi joustavammasta päätöksenteosta tai valita kuolinpesän edustaja. Kun jakamattomaan varallisuuteen kuuluu metsäkiinteistöjä, yhteishallintosopimuksessa osakkaat voivat sopia valmiiksi muun muassa siitä, miten metsää tullaan hoitamaan, osakkaiden vastuusta metsän hoidossa sekä mahdollisista hakkuista että puumyyneistä.<sup>236</sup> Edellä mainitut voidaan kirjata ylös myös metsäsuunnitelmaan, joka olisi suositeltavaa laatia yhteishallintosopimuksen yhteydessä. Sopimalla mahdollisimman tarkasti metsään liittyvistä yksityiskohdista, turvataan sekä metsän toiminta ja tuottavuus sekä osakkaiden sopaisuus. Yhteishallintosopimus on

---

<sup>232</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 252.

<sup>233</sup> Metsäkeskus: Metsätalousmaan omistus.

<sup>234</sup> Määttä: Metsänomistajan verotus s. 48. Osakkaan tulee kuitenkin maksaa 7,5 % veroa nostamastaan osingosta, jolloin kokonaisveroprosentti on 27,5.

<sup>235</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 242.

<sup>236</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 232.

osakkaiden kesken tehtävä asiakirja, jossa jokainen ikään kuin sitoutuu olla esittämättä jakovaateita sopimuksessa määritellyksi määräajaksi tai toistaiseksi. Sopimuksesta huolimatta perintökaaren 21:1 §:n mukaan jokaisella osakkaalla on oikeus saada perintö jaetuksi hakemalla toimitusjakoa.

## 5 Johtopäätökset

Verotuksella on tavallisesti merkittävä vaikutus kuolinpesän osakkaiden päätöksentekoon, ja kuolinpesänä toimimisen verotukselliset hyödyt ajavatkin osakkaita pitämään kuolinpesä jakamattomana pitkiäkin aikoja. On sanomattakin selvää, että verotusjärjestelmä sekä lainsäätäjän tarkoitus yhdessä poliittisten tavoitteiden kanssa ovat keskenään jonkinlaisessa ristiriidassa. Kuolinpesiä ei ole tarkoitettu pysyväksi tai pitkäaikaiseksi hallinnonmuodoksi, mutta samalla verotus sisältää useita kannustimia metsää omistavien kuolinpesien jakamisen lykkäämiseksi. Jotta lainsäätäjän tavoite kuolinpesähallinnon toiminnasta välivaiheena kuoleman ja perinnönjaon välillä toteutuisi sen sijaan, että kuolinpesä toimii omistusmuotona, tulisi verotuksen kannustaa osakkaita toimittamaan perinnönjako. Mikäli kannustimiin halutaan puuttua, edellyttäisi se verolainsäädännön muuttamista siten, että kuolinpesänä toimiminen ei olisi kannattavaa. Perittyjen metsäkiinteistöjen osalta se voisi tarkoittaa sitä, että metsien tulojen sekä metsävarallisuuden erityiskohtelusta tulisi säätää mahdollisimman tarkasti lailla.<sup>237</sup>

Kysymys kuuluu, onko verotuksellista tasapainoa mahdollista saavuttaa siten, että se palvelisi samalla yhteiskunnan tarpeita ja tavoitteita sekä koskettaisi kansalaisia yhdenvertaisesti. Tällä hetkellä verotuksessa ilmenee epäsuhtaisuus ainakin kuolinpesien osalta ja toimii kuolinpesien hyväksi. Lienee mahdotonta poistaa epäsuhtaa kokonaan erilaisella informaatio-ohjauksella tai kannustinjärjestelmillä, mikäli osakkaiden näkökulmasta verotukselliset edut kuolinpesänä toimimiseen ovat suurempia, kuin jakamisen hyödyt. Yksi mahdollinen vaihtoehto tilanteen korjaamiseksi olisi kuolinpesien pääomaverotuksen korottaminen, jolloin perinnönjako tulisi osakkaille todennäköisesti verotuksellisesti edullisemmaksi. Tällöin korkeimmista veroista pääsisi eroon ainoastaan perinnönjaon toimittamisella. Jotta muutokset lainsäädännön tasolla olisivat mahdollisia, vaativat ne myös poliittista tahtotilaa sekä lainsäädäntöprosessin vaatimaa kannatusta. Verolainsäädännön muuttaminen erityisesti kuolinpesien metsäomistuksia koskevalta osalta voi johtaa lakiehdotuksen perustuslakivaliokunnan käsittelyyn, mikä ei välttämättä ole poliittisten toimijoiden

---

<sup>237</sup> Isotalo: Kirjoittajan mukaan verotuksellisten kannustimien muuttaminen perinnönjakoon ohjaaviksi olisivat hyväksyttäviiä poikkeuksia perustuslain yhdenvertaisuusvaatimuksen kannalta s. 854.

intresseissä ja korottaa kynnystä lakialoitteiden tekemiseen.<sup>238</sup> Näin ollen verolainsäädännön muutokset metsien osalta eivät ole mahdollisia ilman vahvaa poliittista intressiä.

Mikäli ratkaisu olisi yhtä yksinkertainen miltä se kuulostaa, olisi kuolinpesien verotukselle mahdollisesti jo tehty jotain. Yhdeksi kompastuskiveksi muodostuu PL 6 §:n yhdenvertaisuusvaatimus ja siitä nousevat kysymyksenasettelut. Perustuslakivaliokunta on lausunnossaan linjannut, että verotukselliset poikkeukset yhdenvertaisuusvaatimukseen vaativat tuekseen perustuslain kannalta hyväksyttävän tarkoituksen ja lainsäädäntötoimen kohdistumisen kyseiseen tarkoitukseen.<sup>239</sup> Hyväksyttävänä tarkoituksena on esimerkiksi metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistäminen ja kuolinpesien pitkät ikärakenteet nähdään ongelmallisena tältä kannalta.<sup>240</sup> Metsää omistavien kuolinpesiä voisi motivoida perinnönjakoon myös esimerkiksi metsävähennyksien käyttämisen kieltö. Käyttämättömät metsävähennykset tulisi käytettäväksi vasta perinnönjaon jälkeen sen mukaan, miten metsäkiinteistö on osakkaille perinnönjaossa jaettu. Tällä hetkellä on kannattavampaa käyttää metsävähennykset kuolinpesänä, mikä osaltaan pitkittää perinnönjakoa, mikäli metsänomistajalta on jäänyt vähennyksiä käyttämättä elinaikanaan.

Yksi merkittävä perinnönjakoa edesauttava tekijä on sekä perinnönjättäjän että perillisten suunnitelmallisuus. Suunnitelmallisuus on erinomainen keino välttää mahdollisia riitoja osakkaiden keskuudessa, kun metsätalouden harjoitus siirtyy perikunnan huolehdittavaksi. Metsänomistajan olisi hyvä jo elinaikanaan selvittää mahdollisia metsätaloudenjatkajia ja omistajanvaihdoksen voi suorittaa jo metsänomistajan elinaikana. Mikäli kukaan perillisistä ei ole motivoitunut jatkamaan metsätaloutta tai muuten huolehtimaan metsänhoidosta, esimerkiksi ulkoistamalla se metsänhoitoyhdistykselle, tulisi metsänomistajan harkita myös muita vaihtoehtoja, kuten metsän myymistä perheen ulkopuolelle. Tällöin kuolinpesälle jäisi metsäkiinteistön sijaan rahallista varallisuutta, mikä on yksinkertaisempaa jakaa osakkaiden kesken perinnönjaossa. Tilanne voi olla monimutkaisempi silloin, kun perillisistä useampi olisi halukas jatkamaan metsätalouden harjoittamista.

---

<sup>238</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä. Kirjoittajan mukaan on avoimesti annettu ymmärtää, että on poliittinen tahto välttää lakialoitteiden joutuminen perustuslakivaliokunnan käsittelyyn. s. 856.

<sup>239</sup> PeVL 52/2016.

<sup>240</sup> HE 158/2016 vp.

Jos metsävarallisuus päätetään jättää jakamattoman kuolinpesän hallintaan, sen suunnitelmallinen ja vastuullinen hoito on tärkeää turvata kirjallisella sopimuksella. Osakkaiden tulisi ensinnäkin laatia metsäsuunnitelma, jotta metsä käytön ja hoidon pitkän aikavälin tavoitteet ovat selkeät ja kaikkien osakkaiden tietoisuudessa. Sen lisäksi osakkaiden olisi suositeltavaa valtuuttaa jokin taho vastaamaan metsänhoidon sekä metsätalouden käytännön asioista. Sopimukseen voi lisätä myös muita mahdollisia yksityiskohtia, kuten puukauppojen ja hakkuiden aikatauluista ja toimintaperiaatteista. Sopiminen on osa järkevää suunnitelmallisuutta ja ehkäisee yhteishallinnossa olevan metsänhoidon ajautumista passiiviseksi. Vaikka osakkaat sopisivat tarkkaankin jakamattomana olevan metsän asioista, ei se tarkoita, että he olisivat solmineet PK 24 luvun mukaisen jakamattomuussopimuksen.<sup>241</sup> Kirjallista sopimista metsäkiinteistöä koskevista asioista voi olla vaikea lisätä ilman osakkaiden motivaatiota asioiden järjestämiseen. Tukea on kuitenkin saatavilla esimerkiksi Metsäkeskukselta tai paikallisilta metsänhoitoyhdistyksiltä. Sopiminen kuolinpesähallinnon sisällä ei itsessään edesauta tavoitetta kuolinpesien nopeammasta jakamisesta, mutta metsätalouden kannalta kirjallinen sopiminen ja toimiva yhteistyö osakkaiden välillä ovat myönteisiä.

Metsänomistajana kuolinpesät ovat kankeita, sillä yhteishallinnossa päätöksenteko perustuu yksimielisyyteen. Metsäsektorilla on sen vuoksi esitetty mahdollisuutta enemmistöpäätöksentekoon silloin, kun kuolinpesän varallisuuteen kuuluu metsäomaisuutta.<sup>242</sup> Enemmistöpäätöksenteko voisi osaltaan nopeuttaa muuten kankeaa päätöksentekoprosessia, sillä päätökset olisi mahdollista tehdä, vaikka jokaisen osakkaan kannatusta ei ole. Päätöksenteon nopeutuminen voi esimerkiksi metsätalouden kannalta olla suotavaa, etenkin jos osakkaiden keskuudessa on erimielisyyksiä metsänhoidollisista aspekteista. Enemmistöpäätöksenteko voisi tuoda mukanaan myös riskejä riitaisuuksista osakkaiden kesken. Äänestyksissä hävinneet osakkaat voivat tuntea itsensä sivuutetuiksi ja kokea heidän osakkuuksien arvon pienenevän. Kuolinpesän yhteishallinnossa luottamus osakkaiden välillä on yksi kantavista peruspilareista ja enemmistöpäätöksenteon myötä

---

<sup>241</sup> Kolehmainen: Sopimus ja kuolinpesän hallinto s. 9. Jotta perintökaaren 24 luvun mukainen sopimukseen perustuva yhteishallinto syntyy, on edellytyksenä nimenomainen sopimus pesän pitämisestä jakamattomana.

<sup>242</sup> Isotalo: Metsäverotuksen kannustimet toimia kuolinpesänä. Enemmistöpäätöksenteon rajaaminen vain niihin kuolinpesiin, jotka sisältävät metsävarallisuutta osoittautuu ongelmalliseksi siitä syystä, että metsän murto-osia voi omistaa kuolinpesän lisäksi muutkin tahot. Lisäksi enemmistöpäätöksenteko monimutkaisissa kuolinpesissä, ei olisi tarkoituksenmukaista. Isotalon mukaan sääntely voisi realistisesti koskea vain sellaisia kuolinpesiä, jotka ovat rakenteeltaan yksinkertaisia ja yhteishallinto toimivaa. s. 843.

luottamus voi heiketä. Riskit riitojen lisääntymiseen kasvaisivat todennäköisesti huomattavasti verrattuna tämän hetken käytäntöön, sillä yksittäisten osakkaiden edut voitaisiin äänestämällä sivuuttaa. Toisaalta kysymys kuuluu, onko metsää omistaville kuolinpesälle ylipäättään tarvetta asettaa erityisasema yksimielisyysvaatimuksen osalta. Mikäli osakkaat eivät kykene päätöksentekoon kuolinpesänä, on heillä vaihtoehtona suorittaa jako ja jatkaa metsätaloutta esimerkiksi yhtymänä tai jakaa metsäkiinteistö osakkaiden kesken halkomalla. Enemmistöpäätöksenteko edesauttaisi metsätalouden kannalta myönteisten tavoitteiden saavuttamista, kuten tehokkaan ja aktiivisen metsänhoidon, mutta olisi vastoin lainsäätäjän tarkoitusta kuolinpesähallinnon asemasta välivaiheena, eikä pysyvänä hallintomuotona. Enemmistöpäätöksenteko toisi mahdollisesti metsäomaisuutta sisältäville kuolinpesille jälleen yhden kannustimen jatkaa toimintaa kuolinpesänä perinnönjaon sijaan.

Kun metsää saa perintönä, metsän kannalta on olemassa tulkintani mukaan kaksi hyvää vaihtoehtoa. Ensimmäinen on tilanne, jossa yksi osakkaista on aidosti motivoitunut jatkamaan metsätalouden harjoittamista ja on valmis oppimaan ja kehittämään taitojaan metsänomistajana. Vaikka osakkaalla ei olisi aikaisempaa kokemusta metsän omistamisesta, hänen käytettävissään on runsaasti koulutusta sekä ohjeistusta, mikäli tahtoa vain löytyy. Löyhä kiinnostus ja pakonsanelema ajautuminen metsänomistajaksi enteilevät metsänhoidon passivoitumista ajan kuluessa. Vaikka osakkaiden keskuudessa olisi useampi kiinnostunut jatkamaan metsätaloutta, ei yhteisomistuksen muodostamiseen omistajanvaihdostilanteissa juurikaan kannusteta.<sup>243</sup> Yhteisomistuksen on huomattu johtavan helposti omistajien passivoitumiseen ja näin ollen metsänhoidon laiminlyöntiin. Passivoitumisen myötä omistajat ovat alttiita myös erimielisyyksiin. Yhteisomistukseen liittyviä riskejä voidaan kuitenkin yrittää vähentää laatimalla yhteishallintosopimus sekä metsänhoito- sekä puunmyyntisuunnitelma, joita omistajat sitoutuvat noudattamaan.<sup>244</sup> Näkemykseni mukaan toinen varteenotettava vaihtoehto metsää perineille on myydä metsä pesän ulkopuoliselle taholle, mikäli osakkaiden keskuudessa ei ole sopivaa metsätalouden jatkajaa. Päätös luopua tunnearvoakin omaavasta metsätilasta voi olla vaikea tehdä, mutta metsätalouden näkökulmasta on vastuullista myydä metsä sellaiselle taholle, joka todennäköisesti pystyy varmistamaan metsän asianmukaisen hoidon sekä hyödyntämään metsän täyden potentiaalin.

---

<sup>243</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 19.

<sup>244</sup> Kiviniemi – Havia: Sujuvasti seuraavalle s. 20.

Vaikka tutkielma ei sisältänyt juurikaan tarkastelua siitä, miten leski kuolinpesän osakkaana voi vaikuttaa perinnönjaon lykkäämiseen, lisään loppuun hieman pohdintaa aiheesta. Perintökaaren 3 luvun 5a §:n mukaan perinnönjako lesken ja ensiksi kuolleen puolison perillisten välillä on toimitettava, mikäli leski sitä vaatii. Jako lesken eläessä tarkoittaisi sitä, että hänen on mahdollista irtaantua edesmenneen puolisonsa perillisten mahdollisista vaatimuksista ja hallita omaisuuttaan huoletta ilman perillisten valvovia silmiä.<sup>245</sup> Lesken hallinnassa olevan kuolinpesän jakoa voi vaatia vatin leski itse. Kun kuolinpesän osakkaina on lesken lisäksi perittävän rintaperillisiä, vaatimus perinnönjakoon on myös heillä. Osituksen ja perinnönjaon suorittaminen lesken eläessä on omiaan selkeyttämään perinnönsaajien taloudellista tilannetta sekä jäämistöön kuuluvan omaisuuden hallinnointia. Nopea jako myös vähentää hallinnointikuluja ja voi lisäksi vähentää mahdollisia konflikteja osakkaiden välillä. Lesken kuoltua perillisten on helppo suorittaa perinnönjako, kun ensiksi kuolleen puolison jälkeen ositus ja jako on jo tehty. On kuitenkin hyvin yleistä, että perilliset kunnioittavat juuri puolisonsa menettänyttä leskeä, eivätkä halua esittää tahdittomalta tuntuja jakovaatimuksia. Tämä on ymmärrettävää ja arvostettava ele perillistaholta. Tahtotila perinnönjaon suorittamiseen lesken elinaikana tulisikin nousta leskeltä itseltään ja perinnönjakoon ohjaavat kannustimet tulisi kohdistua myös leskeen perillistahon lisäksi. Joissain tilanteissa on lesken ja perillisten edun mukaista jättää perinnönjako tuonnemmaksi, mutta lähtökohtaisesti leskeä olisi hyvä informoida niistä hyödyistä, joita perinnönjako voisi tuoda. Tiedon välittämisessä tärkeä rooli on esimerkiksi pesänselvitysvaiheessa käytetyllä ammattiavulla.

---

<sup>245</sup> Mikkola: Lesken asema jäämistö- ja vero-oikeudessa s. 60. Oikeustoimet voivat perinnönjaon jälkeen kohdistua myös kuolemanvaraisiin dispoointeihin.