

MAATILAN JAKAMINEN PK 25

LUVUN MUKAAN

– lakikirjan kuollut kirjain vai tarpeellinen erityis-
säädos?

Oikeustieteiden tiedekunta

Perhe- ja jäämistöoikeus

Pro gradu-tutkielma

Katja Rieki

Syksy 2014

Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Maatilan jakaminen PK 25 luvun mukaan -lakikirjan kuollut kirjain vai tarpeellinen erityissäädös?

Tekijä: Katja Riekki

Opetuskokonaisuus ja oppiaine: Perhe- ja jäämistöoikeus

Työn laji: Tutkielma Laudaturtyö Lisensiaatintyö Kirjallinen työ

Sivumäärä: 75

Vuosi: syksy 2014

Tiivistelmä:

Käsittelen tässä maisteritutkielmassa PK 25 luvun mukaista maatilan perinnönjakoa siihen liittyvien ongelmien kannalta. Ongelmia liittyy erityisesti tilanpidonjatkajan henkilöön sekä maatilan arvostamiseen. PK 25 luvun mukaisia sukupolvenvaihdoksia mortis causa tehdään todella vähän, joten myös vertaus sukupolvenvaihdoksiin inter vivos eli elävien kesken toteutettuna on tutkielmassa otettava esille. PK 25 lukua säädettäessä mallia on otettu Norjan äsete-oikeudesta. Katsaus Norjan nykyiseen säännöstöön onkin paikallaan selvittäessä Suomen järjestelmän kehitysmahdollisuuksia. Tutkielmani on oikeusdogmaattinen eli tutkin voimassa olevan säännösten sisältöä.

PK 25 lukua voidaan soveltaa, jos jäämistöön kuuluu maatilataloudellisessa käytössä oleva maatila, perinnönjättäjän testamentista tai osakkaiden välisestä sopimuksesta ei muuta johdu sekä, jos perillisten joukossa on sovelias tilanpidonjatkaja. Kun muut edellytykset täyttyvät, on vielä sovittava/määrättävä maatilalle arvo. PK 25 luvun mukaista jakoa sovelletaan vasta jäämistön reaalisen jaon vaiheessa eli, kun maatila sijoitetaan soveliaan tilanpidonjatkajan perintöosuuteen käypää arvoa alemmasta arvosta. Perillisten perintö- ja lakiosuuksien suuruudet sen sijaan määritetään normaalisti PK 23 luvun mukaan. Maatilan arvon määrittämiseen vaikuttavat osaltaan myös perintövero sekä mahdollinen rintaperillisen lakiosavaade. Näin ollen myös näiden vaikutus arvostukseen on selvitettävä.

Inter vivos toteutettavien sukupolvenvaihdosten rahoituksen kannalta nuoren yrittäjän aloitustuki on olennaisessa asemassa. Tuen edellytykset jaetaan tilanpidonjatkajaa sekä tilaa koskeviin. Tilanpidonjatkajan tulee täyttää ikävaatimus sekä olla koulutuksensa tai kokemuksensa puolesta kykenevä tilanpitoon. Maatilan tulee lisäksi olla elinkelpoinen. Inter vivos sukupolvenvaihdoksiin liittyy mahdollisesti lahja- ja varainsiirtoverotus.

Kaiken kaikkiaan mortis causa ja inter vivos toteutetuissa sukupolvenvaihdoksissa on paljon yhtäläisyyksiä. Tilanpidonjatkajalta vaaditaan ammattitaitoa sekä tilalta elinkelpoisuutta. Tilanpidonjatkajan koulutus- tai kokemusvaatimus ei ole liian suuri, joten jatkajien puutteeseen ei tältä osin voitane lainsäädännöllisesti puuttua. Sen sijaan PK 25 luvun mukainen arvostusohje johtaa etenkin Etelä-Suomessa korkeaan maatilan arvoon, joten arvostuksen tarkistaminen olisi paikallaan. Suuret lunastus- tai lakiosakorvaukset vievät tilanpidonjatkajalta varoja tilan kehittämiseltä ja sitä kautta kannattavuudelta.

Avainsanat: maatilaperimys, tilanpidonjatkaja, perinnönjako, sukupolvenvaihdos, oikeusdogmatiikka

Muita tietoja:

Suostun tutkielman luovuttamiseen Rovaniemen hovioikeuden käyttöön

Suostun tutkielman luovuttamiseen kirjastossa käytettäväksi

Suostun tutkielman luovuttamiseen Lapin maakuntakirjastossa käytettäväksi
(vain Lappia koskevat)

SISÄLLYS

SISÄLLYS	II
LÄHTEET	IV
KIRJALLISUUS.....	IV
HALLITUKSEN ESITYKSET.....	V
OIKEUSTAPAUKSET.....	VI
MUUT LÄHTEET.....	VI
LYHENTEET	VII
1. JOHDANTO	8
1.1. Tutkielman taustaa	8
1.2. Tutkimuskysymys ja aiheen raja	9
1.3. Tutkielman metodi	10
1.4. Tutkielman dispositio	12
2. PK 25 LUVUN HISTORIA	14
2.1. Maatilaperimystä koskeva säännöstö voimaan 1983	14
2.2. Laajennus soveltamisalaan ja kosmeettisia muutoksia	16
3. MAATILAN SUKUPOLVENVAIHDOS MORTIS CAUSA	18
3.1. Maatilataloudellisessa käytössä oleva maatila	18
3.2. Luopujan testamentti tai kuolinpesän osakkaiden sopimus	21
3.3. Sovelias tilanpidonjatkaja	23
3.3.1. Jäämistöoikeudelliset edellytykset.....	23
3.3.2. Ammatilliset edellytykset.....	24
3.3.3. Etusijajärjestys.....	26
3.4. Maatilan arvon määrittäminen	29
3.4.1. Tavoite arvostuksen suhteen.....	29
3.4.2. Maatilan arvon laskennallinen määrittäminen.....	30
3.4.3. Rintaperillisen lakiosasuojaja ja PK 25 luku.....	32
3.4.4. Tapaus KKO:2012:69 sukupolvenvaihdon kannalta.....	36
4. MAATILAPERIMYS JA PERINTÖVEROTUS	41

4.1. Maksuhojennus	42
4.2. Maksuajan pidentäminen	46
4.3. Huojennuksen menettäminen	47
5. MAATILAN SUKUPOLVENVAIHDOS INTER VIVOS	48
5.1. Vaihtoehtoiset toteuttamistavat	49
5.1.1. Kauppa yhdellä kertaa.....	49
5.1.2. Alihintainen eli lahjanluonteinen kauppa.....	52
5.1.3. Vuokraus.....	53
5.1.4. Vaiheittainen sukupolvenvaihdos.....	54
5.2. Sukupolvenvaihdoksen rahoitus	55
5.2.1. Tuen saajaa koskevat edellytykset.....	56
5.2.2. Maatilaa koskevat edellytykset.....	57
5.3. Elinaikaisen sukupolvenvaihdoksen verotus	59
5.3.1. Lahjavero.....	59
5.3.2. Varainsiirtovero.....	61
6. MAATILAPERIMYS NORJASSA	63
6.1. Odel- ja åsete-oikeus Norjassa	63
6.2. Maatilojen sukupolvenvaihdokset Norja vs. Suomi	67
7. YHTEENVETO JA LOPPUPÄÄTELMÄT	70

LÄHTEET

KIRJALLISUUS

- Aarnio, Aulis*: Oikeudellisen ajattelun perusteista. Vammala 1971.
- Aarnio, Aulis*: Mitä lainoppi on? Helsinki 1978.
- Aarnio, Aulis*: Oikeussääntöjen systematisointi ja tulkinta. Teoksessa *Minun metodini toim.* Häyhä, Juha. Porvoo 1997.
- Aarnio, Aulis*: Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut. Helsinki 2011.
- Aarnio, Aulis-Kangas, Urpo*: Suomen jäämistöoikeus II, Testamenttioikeus. 4. p. Helsinki 2008.
- Aarnio, Aulis - Kangas, Urpo*: Suomen jäämistöoikeus I, Perintöoikeus. 5. p. Helsinki 2009.
- Aarnio, Aulis-Kangas, Urpo-Puronen, Pertti-Räbinä, Timo*: Perunkirjoitus ja perinnön veroseuraamukset. Helsinki 2011.
- Aarnio, Aulis – Saarenpää, Ahti – Santala Pekka*: Maatilan sukupolvenvaihdos. Jyväskylä 1983.
- Andersson, Edward*: Sukupolvenvaihdos verotuksen kannalta ja sen verohuojennukset. Teoksessa *Defensof Legis 1/2004*.
- Falkanger, Thor*: *Odelsrett og åsetesrett*. Oslo 1984.
- Hallberg, Pekka et al.*: *Perusoikeudet*. 2. p. Helsinki 2011.
- Halme, Juho*: Neuvontaprosessin kehittäminen maatilojen sukupolvenvaihdoksissa Pro Agria Hämeen alueella. Taloustieteen laitoksen pro gradu-tutkielma. Helsinki 2011.
- Husa, Jaakko-Mutanen, Anu-Pohjolainen, Teuvo*: Kirjoitetaan juridiikkaa: ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille. 2.p. Tampere 2008.
- Immonen, Raimo-Lindgren, Juha*: Onnistunut sukupolvenvaihdos. 3.uudistettu p. Helsinki 2009.
- Jokela, Marjut-Kartio, Leena-Ojanen, Ilmari*: *Maakaari*. 5. uudistettu p. Hämeenlinna 2010.
- Juusela, Janne-Tuominen, Sami*: Sukupolvenvaihdoksen verotus. Juva 2010.
- Kasso, Matti*: *Kiinteistön kauppa ja omistaminen*. Hämeenlinna 2010.
- Klami, Hannu*: Johdatus oikeusteoriaan: finalistisen oikeusteorian perusongelmia. 4.p. Mänttä 1986.
- Kolehmainen, Antti*: KKO 2012:69 Testamenttiin rinnastuva lahja. Teoksessa KKO:n ratkaisut kommentein 2012:II toim. Pekka Timonen. Vilna 2013.

- Kuisma, Aulikki- Kallio, Jukka:* Yrittäminen maatilalla. Vammala 2009.
- Lakari, Torsti:* Yritystoiminnan lopettaminen ja sukupolvenvaihdos. 4. p. Helsinki 2012.
- Lindholm, Tuomo:* Perintöverokirja. 14. p. Helsinki 2014.
- Lohi, Tapani:* Ennakkoperinnöstä. Jyväskylä 1999.
- Makkonen, Kaarle:* Luentoja yleisestä oikeustieteestä. 3.laitos. Helsinki 1998.
- Mikkola, Tuulikki:* Lesken asema jäämistö- ja vero-oikeudessa. 2. p. Juva 2010.
- Ojanen, Tuomas:* Perusoikeudet ja ihmisoikeudet Suomessa. Helsinki 2003.
- OP-Pohjola :* Sukupolvenvaihdoksen opas. 2013. Saatavissa:
<https://www.op.fi/media/liitteet?cid=151509956&srcpl=3>. Viitattu 5.9.2014.
- Puronen, Pertti:* Perintö- ja lahjaverotus. 9. uudistettu p. Helsinki 2008.
- Pyykkönen, Perttu:* Sukupolvenvaihdosten vaihtoehdot maataloudessa. Raportteja ja artikkeleita N:o 155. Pellervon taloudellinen tutkimuslaitos PTT. Helsinki 1998.
- Rygg, Ola- Skarpnes, Oluf:* Odelsloven med kommentarer. 3.p. Oslo 1992.
- Saarenpää, Ahti:* Perintö ja jäämistö. Jakosäännösten ja jakoon vaikuttavien säännösten tulkintoja. Kitee 1994.
- Santala, Pekka:* Uudet maatalojen perinnönjakosäännökset. Teoksessa Defensor Legis 1983.
- Siikarla, Pertti J:* Onnistunut yrityskauppa ja sukupolvenvaihdos. Jyväskylä 2001.
- Siltala, Raimo:* Johdatus oikeusteoriaan. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut. Helsinki 2001.

HALLITUKSEN ESITYKSET

- HE 149/1980 vp.* Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi perintökaaren muuttamisesta.
- HE 237/1988:* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi perintökaaren 25 luvun muuttamisesta.
- HE 309/1993 vp.:* Hallituksen esitys Eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.
- HE 174/1994:* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta.
- HE 113/2007 vp.:* Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi maatalouden rakennetuista, valtakunnallisen maaseudun kehittämisen ja tutkimuksen sekä maa- ja elintarviketalouden tutkimuksen rahoituksesta sekä eräiden maaseudun kehittämiseen liittyvien lakien muuttamisesta.

HE 30/2009 vp.: Hallituksen esitys Eduskunnalle kiinteistöjen kirjaamisasioiden siirtämistä käräjäoikeuksilta maanmittauslaitokselle koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 161/2009: Hallituksen esitys eduskunnalle aluehallinnon viranomaisten tehtäviä koskevan lainsäädännön muuttamiseksi.

HE 145/2010 vp.: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi maanvuokralain muuttamisesta ja perintökaaren 25 luvun 1 b §:n 4 momentin kumoamisesta.

OIKEUSTAPAUKSET

KHO:1983-II-618
KHO 21.5.1985/2066
KHO:1986-B-II-598
KHO:1987-B-632
KHO:1988-B-597
KHO:1991-B-564
KHO:1993-B-538
KHO:1998:81
KHO:2000:28
KHO:2000:69
KHO 21.2.2002/386
KHO 26.9.2008/2348

KKO:1944-II-127
KKO:1972-II-22
KKO:1984-II-194
KKO:1987:109
KKO:2000:26
KKO:2012:69

MUUT LÄHTEET

lovdata.no: <http://lovdata.no/dokument/NL/lov/1974-06-28-58?q=lov+om+odelsretten>. Viitattu 29.09.2014.

proagria.fi: <http://www.proagria.fi/taxonomy/term/99/person>. Viitattu 21.10.2014

regjerigen.no: <http://www.regjeringen.no/Rpub/NOU/20032003/026/PDFS/NOU200320030026000DDDPDFS.pdf>. Viitattu 02.10.2014.

LYHENTEET

AloitustukiA	Valtioneuvoston asetus maatalouden investointituesta ja nuoren viljelijän aloitustuesta (299/2008)
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
LunastusL	Laki kiinteän omaisuuden ja erityisten oikeuksien lunastamisesta (603/1977)
MaanvuokraL	Maanvuokralaki (258/1966)
MK	Maakaari (540/1995)
NOU	Norges offentlige utredninger
Odelsova	Lov om odelsretten og åsetesretten (LOV-1974-06-28-58)
OikeustoimiL	Laki varallisuus oikeudellisista oikeustoimista (228/1929)
PerVL	Perintö- ja lahjaverolaki (378/1940)
PK	Perintökaari (40/1965)
PL	Perustuslaki (731/1999)
RakennetukiL	Laki maatalouden rakennetuista (1476/2007)
VNA	Valtioneuvoston asetus
VSVL	Varainsiirtoverolaki (931/1996)

1. JOHDANTO

1.1. Tutkielman taustaa

Maatilat ovat perinteisesti olleet suvussa kulkeva elinkeino. Aikojen saatossa maatilat ovat määrällisesti vähentyneet, mutta toisaalta taas kooltansa kasvaneet. Uusia tiloja ei yleensä perusteta, vaan maatilain omistaja vaihtuu sukupolvenvaihdoksen kautta. Tilanpidonjatkaja on usein luopujan lähisukulainen, joka on kasvanut tilalla tai ainakin avustanut tilan töissä.

Sukupolvenvaihdos on luopujan ja jatkajan välinen oikeustoimi, joka voidaan toteuttaa joko lahjana, kauppana tai näiden yhdistelmänä. Ellei sukupolvenvaihdosta saada toteutettua luopujan elinaikana, voidaan maatila jakaa PK 25 luvun säännösten mukaan. Tällöin on mahdollista säilyttää maatila elinkelpoisena, sillä maatilanjakosäännökset mahdollistavat tilanpidonjatkajan suosimisen perinnönjaossa. PK 25 luku on säädetty 1980-luvulla eikä sitä ole sen jälkeen muutettu kuin pari kertaa. Onkin aiheellista tarkistaa, vieläkö luku on tarpeellinen.

Elinkeinotoiminnan jatkuvuuden turvaamiseksi sukupolvenvaihdos pyritään tekemään mahdollisimman vähäisin kustannuksin. Suurin ongelmakohta maatilojen sukupolvenvaihdoksissa liittyykin tilojen arvostamiseen. Kaupan hinta ei saisi olla liian korkea, jotta tilanpidonjatkajalla säilyisi mahdollisuus turvata toimeentulonsa tulevaisuudessa. Toisaalta usein on olemassa kanssaperillisiä, jotka haluaisivat saada oman osuutensa tilasta. Mikä siis on oikea hinta maatilain kaupalle tai maatilain arvo perinnönjaossa? Ongelmia tuottaa myös jatkajien koulutuksen puuttuminen sekä sitä kautta myös potentiaalisten jatkajien puuttuminen. Toisaalta jatkajien puuttuminen ja pienien tilojen häviäminen vapauttaa viljelysmaata muille tiloille.

Maatilan sukupolvenvaihdoksia on Suomessa tuettu verohuojennuksilla sekä erilaisilla tuilla. Näiden olemassaolo onkin maatilain elinkelpoisuuden kannalta sukupolvenvaihdoksen ehdoton edellytys. Ilman valtion apua maatalous loppuisi

kokonaan kannattamattomana. Näin ollen myös tähän puoleen on tutkielmassa syytä kiinnittää huomiota.

1.2. Tutkimuskysymys ja aiheen rajaus

Tutkimuskysymys koskee PK 25 luvun soveltamista ja siihen liittyviä ongelmia. Pyrin tutkielmassa saamaan vastauksen kysymykseen: onko perintökaaren 25 luku vielä tarpeellinen? Lisäksi pohdin, miten PK 25 lukua tulisi kehittää. PK 25 lukua sovelletaan todella vähän, mikä onkin ymmärrettävää sen taustaa ajatellen. Luku on alun perin tarkoitettu taustaviritemäksi sen varalle, että sukupolvenvaihdos on tekemättä tai kesken luopujan kuollessa. Aloitan tutkielman selvittämällä PK 25 luvun soveltamisedellytyksiä. Näihin kuuluvat myös maatilojen sukupolvenvaihdosten asiantuntijoilta saamani keskeiset ongelmakohdat: sovelias tilanpidonjatkaja sekä maatilán arvo. Maatilán arvon määrittämiseen ja tilanpidon menestykselliseen jatkamiseen vaikuttaa olennaisella tavalla myös perintöverotus, jota ei siis tutkielmassa voida sivuuttaa.

Tutkielmaani varten lähetin sähköpostilla vapaamuotoisen kyselyn parille kymmenelle Pro Agrian sukupolvenvaihdosasiantuntijalle¹. Pyysin viestissä vastaajaa kertomaan vapaasti kohtaamistaan ongelmista maatilán sukupolvenvaihdoksissa. Vastauksia sain viisi ja näiden vastaajien edustamat alueet painottuivat Etelä- ja Itä-Suomeen. Huomionarvoista oli kuitenkin, että kaikissa vastauksissa mainittiin maatilán arvostaminen suurimmaksi ongelmaksi. Pro Agrian asiantuntijoiden mukaan PK 25 lukua ei käytännössä tarvitse soveltaa. Erään vastaajan mukaan edes PK 25 luvun mukaista hinnoittelua ei voida soveltaa, sillä se johtaa liian korkeaan kauppahintaan.

Maatilaperimystä koskevilla säännöksillä lienee ollut merkitystä kuitenkin myös inter vivos tapahtuneiden sukupolvenvaihdosten toteutusohjeena, joten lyhyt katsaus osapuolten eläessä tehtäviin sukupolvenvaihdoksiin on paikallaan. Elinaikana tehtävien maatilán sukupolvenvaihdokset voidaan toteuttaa usealla

¹ Sähköpostiosoitteet sain Pro Agrian nettisivuilta www.proagria.fi asiantuntijahausta hakusanalla omistajanvaihdokset. Yksityisyyden suojan vuoksi jätän yksittäiset nimet mainitsematta, sillä minulla ei ole tähän ko. henkilöiden suostumusta.

eri tavalla. Jotta ymmärrettäisiin, mistä inter vivos tapahtuneissa maatalan sukupolvenvaihdoksissa on kyse, on paikallaan ottaa lyhyt esittely sukupolvenvaihdosten toteutustavoista. Tämän jälkeen käyn läpi elinaikana tapahtuvan sukupolvenvaihdoksen rahoitusta ja verotusta.

Asiantuntijoiden mukaan inter vivos tapahtuvissa sukupolvenvaihdoksissa ongelmat ovat maatalan arvostaminen, tilanpidonjatkajan soveltumattomuus tai puute, sukupolvenvaihdosprosessin aloittamisen vaikeus, asumisjärjestelyt, isojen metsätilojen verotus sekä luovutusvoittoverotus. Rajaan tutkimukseni jatkajien kannalta olennaisiin oikeudellisiin ongelmiin eli maatalan arvostamiseen sekä tilanpidonjatkajan soveltuvuuteen. En sen sijaan tutki luopujille tulevia ongelmia eli asumisjärjestelyjä sekä luovutusvoittoverotusta. Pelkkiin metsätiloihin liittyy niin paljon erityispiirteitä, että joudun rajaamaan myös ne pois tutkielmasta. Muussa tapauksessa tutkielma paisuisi liikaa. Sukupolvenvaihdosprosessin aloittamisen vaikeus menee puolestaan oikeustieteiden ulkopuolelle, joten se jää tutkielman aihealueelta pois.

1.3. Tutkielman metodi

Oikeustieteelliset tutkimukset voidaan jakaa valitun tarkastelutavan mukaan lainoppiin, oikeushistoriaan, oikeussosiologiaan, oikeusfilosofiaan ja vertailevaan oikeustieteeseen². Työlaadinnassa näitä tarkastelutapoja voidaan myös yhdistellä tai liikkua niiden välimaastossa tai katvealueella³. Oikeusdogmatiikan eli lainopin tehtävänä on säädösten sisällön selvittäminen tulkitsemalla sekä systematisoimalla.⁴ Tutkielmani on oikeusdogmaattinen.

Säädösten tulkinnalla lainoppi vastaa kysymykseen, kuinka toimia voimassa olevan oikeuden mukaisesti käsiteltävänä olevassa oikeusongelmassa⁵. Toisin sanoen oikeudellisella tulkinnalla tarkoitetaan merkityssisällön antamista lakitekstin kielelliselle ilmaisulle. Makkosen mukaa laintulkinnassa onkin kyse ni-

² Aarnio: Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta 2011, s. 1.

³ Husa-Mutanen-Pohjolainen: Kirjoitetaan juridiikkaa 2008, s.19.

⁴ Siltala: Johdatus oikeusteoriaan 2001, s.22.

⁵ Husa-Mutanen-Pohjolainen: Kirjoitetaan juridiikkaa 2008, s.13.

menomaisesti merkityssisällön antamisesta, sillä sanoilla ei ole oikeita, ennalta soveltuviksi asetettuja merkityksiä⁶. Klami on puolestaan todennut, että lain-tulkinta on rationaalisuuteen pyrkivää päätöksentekoa, jossa on kyse toiminnallisesta tulkinnasta sääntöjen ja tosiasioiden välillä⁷.

Säädösten systematisoinnilla lainoppi puolestaan jäsentää voimassa olevaa oikeutta. Jäsentämisen avulla hahmotetaan yleistä kokonaiskuvaa oikeudellisista järjestelyistä ja niiden välisistä keskinäisistä suhteista. Systematisointi auttaa oikeusjärjestyksen sisältöön tutustujaa löytämään etsimänsä säännökset. Toisaalta se auttaa myös hahmottamaan kokonaiskuvaa oikeudellisista järjestelyistä ja niiden välisistä keskinäisistä suhteista.⁸ Oikeusjärjestyksestä tehdään käsitteellinen konstruktio hahmottamaan oikeusjärjestystä ymmärrettäväksi ja hallittavaksi kokonaisuudeksi⁹. Aarnio hahmottelee systematisoinnin eduksi sen, että kerran jo luotua jäsenystä voi hyödyntää heti, eikä sitä tarvitse tehdä uudelleen päästäkseen käsittelemään käsillä olevaa yksilöityä oikeusongelmaa. Hänen mukaansa systematisointi toimii sitä paremmin, mitä enemmän oikeudellisia käsitteitä on käytettävissä, sillä sitä tarkemmin yksilöityjä vastauksia on mahdollista saada esitettyihin kysymyksiin¹⁰.

Vaikka oikeusdogmatiikalla on kaksi eri tehtävää, eivät tehtävät kuitenkaan ole toisistaan irrallisia. Molemmat tehtävät ovat tarpeellisia ja toimivat toisiaan tukeen keskinäisessä vuorovaikutussuhteessa. Systematiikka muodostaa puitteet, jonka sisällä ratkaisu voi liikkua.¹¹ Voidaan myös sanoa, että säännösten systematisointi on samalla niiden tulkintaa liittämällä ne tiettyyn tulkintakontekstiin.

Oikeudellisen tulkinnan ja systematiikan lisäksi lainopin on nykyisen näkemyksen mukaan tuotettava perusteltuja kannanottoja oikeusjärjestyksen sisällöstä. Tällöin on tärkeätä arvioida, onko muodostetut kannat perusteltu parhaalla mahdollisella tavalla, ja onko kaikki asianhaarat otettu huomioon. Kyse on siis oikeudellisesta argumentaatiosta, jonka Aarnio tiivistää seuraavasti:

⁶ Makkonen: Luentoja yleisestä oikeustieteestä 1998, s.119.

⁷ Klami: Johdatus oikeusteoriaan: finalistisen oikeusteorian perusongelmia 1986, s.13-31.

⁸ Husa-Mutanen-Pohjolainen: Kirjoitetaan juridiikkaa 2008, s.20.

⁹ Aarnio: Oikeudellisen ajattelun perusteista 1971, s.50.

¹⁰ Aarnio: Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta 2011, s.98-99.

¹¹ Aarnio: Mitä lainoppi on? 1978 s. 93.

Oikeudellinen argumentaatio on tiettyjä perusteita (oikeuslähteitä) hyväkseen käyttävä prosessi, jolla tähdätään vastapuolen (auditorion) vakuuttamiseen ratkaisun tai tulkinnan oikeellisuudesta.¹²

Tutkimusmenetelmiä oikeustieteissä ovat sisällönerittely eli tekstianalyysi (juridinen tulkintahermeneutiikka) ja empiiriset tutkimusmenetelmät. Oikeusnormia tutkittaessa lähtökohtana on tekstianalyysi, joka on äärimmäisyksissään silloin, kun lakitekstissä esiintyville epämääräisille sanoille joudutaan antamaan merkityssisältö. Jos oikeusnormi sisältää jonkin moniselitteisen ilmaisen (esim. kohtuullinen, sopiva), voidaan tämän termin sisältöä pyrkiä selvittämään tulkinnalla.¹³

1.4. Tutkielman dispositio

Tutkielma on lainopillinen ja tekstianalyttinen eli selvitan tietyn voimassaolevan oikeussäännöksen sisältöä tulkitsemalla lakitekstiä. Aloitan tutkielman luvusta kaksi historiallisella katsauksella. Perintökaareen lisättiin maatilaperimystä käsittelevä PK 25 luku 1983. Myöhemmin siihen tehtiin pieniä muutoksia kahteen eri kertaan. Maatilaperimyssäännökset asettavat perilliset eriarvoiseen asemaan, joten on tärkeä miettiä perusoikeuksien toteutumista PK 25 lukua sovellettaessa. Asiaan kiinnitettiin huomiota jo lainvalmisteluvaiheessa¹⁴. Perusoikeuskysymyksen nykyinen olemassaolo tai vallitseva kanta on kuitenkin aiheena niin laaja, ettei sen kokonaisvaltaiseen läpikäymiseen ole tämän tutkielman puitteissa mahdollisuuksia.

Kolmannesta luvusta alkaa tutkielmani pääjakso, jossa käsittelen niitä PK 25 luvun kohtia, joissa on eniten kohdattu ongelmia. Aloitan PK 25 luvun soveltamisalasta, jotta ylipäänsä voidaan todeta kuuluuko kulloinkin käsiteltävänä oleva oikeusongelma luvun soveltamisalaan. Yksi luvun soveltamisedellytyksistä

¹² Aarnio: Oikeussääntöjen systematisointi ja tulkinta 1997, s.51.

¹³ Husa-Mutanen-Pohjolainen: Kirjoitetaan juridiikkaa 2008, s.25.

¹⁴ PK 25 luvun lisäys on säädetty silloisen valtiopäiväjärjestyksen 67 §:ssä säädettyä käsittelyjärjestystä noudattaen eli perustuslain käsittelyjärjestyksessä. HE 149/1980 s.5: ”Voidaan katsoa, että perillisille on perinnönjättäjän kuolinhetkellä syntynyt oikeus määrätynsuuruiseen perintöön ja että tätä oikeutta myöhemmin kavennetaan tilan arvoa koskevalla säännöksellä. Näin tarkasteltuna ehdotus merkitsisi niiden perillisten aseman heikentämistä, jotka eivät saa tilaa osalleen. Laki olisi tämän vuoksi säädettävä noudattaen valtiopäiväjärjestyksen 67 §:ssä säädettyä käsittelyjärjestystä.

on, että löytyy sovelias tilanpidonjatkaja. Tämä on myös yksi käytännön ongelmakohdista, sillä edellytykset täyttävää tilanpidonjatkajaa ei tahdo löytyä. Soveliaan tilanpidonjatkajan tulee täyttää jäämistöoikeudelliset ja ammatilliset vaatimukset, jotta hän voi saada PK 25 luvun mukaisen arvostamisedun hyväkseen. Lisäksi perintökaassa on erityinen etusijajärjestys, jos perillisissä on useita henkilöitä, jotka täyttävät soveliaan tilanpidonjatkajan edellytykset.

Maatilan arvostaminen on yksi tärkeimmistä PK 25 luvun sisällöstä ja myös keskeisin ongelma, joten siihen olen kiinnittänyt erityistä huomiota. Käyn arvostuksen ongelmaa läpi tavoitteiden, laskusäännön sekä lakiosasuojan kannalta. Lakiosan suhdetta maatilan sukupolvenvaihdokseen ilmentää varsin tuore korkeimman oikeuden tapaus KKO:2012:69, jossa oli kysymys rintaperillisen ja tilanpidonjatkajan välisestä kollisiosta. Rintaperillinen vaati lakiosalaskelmaan lisättäväksi laskelmallista arvoa testamenttiin rinnastuvan lahjan perusteella, jotta hän saisi kuolinpesästä enemmän varoja. Tapauksessa pohdittiin, oliko olemassa erityisiä vastasyitä olla lisäämättä lahjoitetun omaisuuden arvoa lakiosalaskelmaan. Tapaus on oiva esimerkki tilan arvostukseen liittyvistä moninaisista ongelmista (erityisesti maatilan elinkelpoisuuden kannalta), joten käyn sen läpi varsin tarkasti omana lukunaan. Arvostamiseen liittyy myös neljäs luku, jossa käsittelen maatilaperimyksen perintöverotusta. Verotuksessa sukupolvenvaihdosta tuetaan erityisten huojennus- ja maksuaikasäännösten turvin (PerVL 55-57 §).

Viidennessä luvussa käyn läpi sukupolvenvaihdosta *inter vivos* eli elävien kesken tehtynä. Tämä on tarpeellista, sillä PK 25 luvun perusteella sukupolvenvaihdoksia tehdään todella vähän. Jotta ongelmista saataisiin kattava kuva, on selvitettävä myös elinaikana tehtyjä sukupolvenvaihdoksia. Luku on tarpeen myös verrattaessa sovellettavan lainsäädännön perusteella käytössä olevaa termistöä sekä toimintakäytäntöjä niin PK 25 luvun kuin myös elinaikana tehtyjen sukupolvenvaihdosten tapauksissa.

Jotta sukupolvenvaihdosten idea eli pääasiallinen sisältö tulee selväksi, aloitan viidennen luvun kuvaamalla maatilan sukupolvenvaihdosten toteutustapoja *inter vivos*. Tämän jälkeen käyn läpi rahoitusta nuoren viljelijän aloitustuen kannalta, sillä edellytysten sääntelyssä on samankaltaisuuksia PK 25 luvun termien ja

sanamuotojen kanssa. Aloitustuen saamisen edellytykset jaetaan tuen saajaa koskeviin sekä maatilaa koskeviin edellytyksiin. Lopetan viidennen luvun lahja- ja varainsiirtoverotuksen käsittelyyn, jotka siis ovat inter vivos sukupolvenvaihdosten kannalta oleellisimpia.

Kuudennessa luvussa kuvaan Norjassa voimassa olevaa Odel- ja åsete-oikeutta, joka on ollut mallina myös Suomen PK 25 luvulle. Norjan järjestelmä on ainutlaatuinen maailmassa, sillä se perustuu Norjan perustuslain säädökselle (Grunnloven 117 §). Perustuslain mukaan odel- ja åsete-oikeutta ei saa kumota, joten sen perusta on syvällä Norjan oikeusjärjestelmässä. Luvun toisessa osassa vertaan Norjan järjestelmää Suomen vastaavaan. Vertailun avulla tarkoitukseni on selvittää, mitä eroja tai yhtäläisyyksiä järjestelmissä on ja olisiko Suomessa tässä suhteessa kehitettävää. Tutkimuksen lopputulosta käsittelem luvussa kahdeksan.

Tutkielmani kannalta tärkeää lähdeaineistoa on oikeuskirjallisuus. Kun maatilaperimyksestä on kautta aikojen kirjoitettu erittäin vähän, on tämä vähäinen kirjallisuus sitäkin tärkeämmässä asemassa. Myös hallituksen esitykset on tämän vuoksi erittäin tärkeää lähdeä. Maatilaperimyksen kannalta keskeiset teokset ovat Aarnio-Saarenpää-Santalalan Maatilan sukupolvenvaihdos sekä teoksesta Aarnio-Kangas Suomen jäämistöoikeus I luku 10. Korkeimman oikeuden ratkaisuja täytyy myös tutkia lainkohdan tulkintaa selvittävänä ja soveltamistilanteita esittelevänä materiaalina.

2. PK 25-LUVUN HISTORIA

2.1. Maatilaperimystä koskeva säännöstö voimaan 1983

PK 25 luvun maatilanjakoa koskevat säännökset tulivat voimaan maaliskuussa 1983. Perintökaaresta oli tähän asti puuttunut mahdollisuus joustaviin perinnönjakoihin silloin, kun jäämistö koostui maatilasta. Tilanpidon jatkaja ei voinut lunastaa tilaa ilman kaikkien kanssaperillisten suostumusta. Perintökaaren esi-

neellistä tasajakoa (PK 23:8 §) tulkittiin ahtaasti ja tämän mukaisesti myös tilat pilkottiin. Korkein oikeus vahvisti linja päätöksessään:

KKO:1972-II-22: Pesänjakaja oli katsonut pesään kuuluvat kaksi kaupunkikiinteistöä sellaiseksi PK 23 luvun 8 §:n 1 mom:ssa tarkoitetuksi omaisuudeksi, jota ei sopivasti voinut jakaa osiin, ja määrännyt kiinteistöt pesän kahdelle osakkaalle sekä velvoittanut nämä osaksi pesään kuulumattomista varoista maksamaan rahana kolmannelle osakkaalle tämän laskelmallista osuutta kiinteistöistä vastaavat määrät. Koska omistusoikeus kiinteistöihin voitiin jakaa määräosiin ja kullakin osakkaalla oli oikeus saada osa kuolinpesän kiinteästä omaisuudesta sekä kun ei ollut näytetty rahakorvauksen saaneen osakkaan suostuneen jakoon pesänjakajan toimittamin tavoin suoritettuna, perinnönjako kumottiin viimeksi mainitun osakkaan kanteesta ja pesänjakaja veloitettiin oikaisemaan jakoa kiinteistöjen osalta siten, että kantajallekin annettiin osa kuolinpesän kiinteästä omaisuudesta, mikäli asianosaiset eivät toisin sopineet.

Lakimuutoksen yhteiskunnallisena tavoitteena oli perheviljelmien toimeentulomahdollisuuksien turvaaminen.¹⁵ Muutoksella vahvistettiin maataloutta jatkavan kuolinpesän osakkaan asemaa, kun taas kanssaperillisten esinekohtaista oikeutta perinnönjaossa rajoitettiin. Säännösten mukaan maatila annetaan soveliaalle tilanpidonjatkajalle ja muut perilliset joutuvat tyytymään arvomääräiseen lakiosaan, jos jäämistö koostuu ainoastaan maatilasta (tilakokonaisuuden säilyttämisperiaate)¹⁶.

Maatilan jakosäännökset asettavat perilliset eriarvoiseen asemaan. Tämä oli kuitenkin tietoinen ratkaisu. Tilanpidonjatkaja pyrittiin saattamaan samaan asemaan, missä hän olisi, jos sukupolvenvaihdos olisi tehty luopujan elinaikana. Lähtökohtana pidettiin sitä, että myös perittävä olisi hyväksynyt maatilan siirtymisen kokonaisuudessaan yhdelle perilliselle muiden saadessa vain lakiosansa. Perusteena eriarvoiselle kohtelulle oli se, että omaisuus, jota käytetään vastaisuudessa elinkeinon harjoittamiseen, on saajalleen luonteeltaan erilaisessa asemassa kuin muunlainen omaisuus. Velvollisuus maksaa tuntuvia rahasuorituksia kanssaperillisille vaikeuttaisi tilanpidonjatkajan mahdollisuuksia selvittää taloudellisesti, sillä tilanpidonjatkajalla on usein edessään kustannuksia vaativia investointeja. Kanssaperillisille ei perinnön saamisella ole samanlaista merkitystä tulevan toimeentulon kannalta kuin tilanpidonjatkajalla.¹⁷

¹⁵ HE 149/1980 vp., s.2.

¹⁶ Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, 1151.

¹⁷ HE 149/1980 vp., s.2.

Maatalous- tai elinkeinopoliittisena tavoitteena lakimuutokselle oli perittävän eläessä tehtävä sukupolvenvaihdos¹⁸. Maatilojen jakosäännös omalta osaltaan osoittaa ne reunaehdot, joilla tilanpidonjatkaja joka tapauksessa saisi tilan omistukseensa. Tieto maatilaperimyssäännöksistä kannustaa sukupolvenvaihdosluovutukseen silloin, kun luopuja ei tiedon puutteen tai vähäisen aloitteellisuuden vuoksi saa sukupolvenvaihdosta tehtyä. Tässä mielessä maatilalan jakosäännöksillä ajateltiin olevan eräänlainen piilofunktio: ne ohjaavat kansalaisia tietynlaiseen käyttäytymiseen pelkällä olemassaolollaan.

Maatilan jakosäännösten tavoitteena oli myös sukupolvenvaihdoskäytännön yhtenäistäminen. Lainmuutoksen jälkeen elinaikainen maatilalan luovutus sekä kuolemanjohdosta tapahtuva maatilalan perintösaanto johtavat seuraamuksiltaan samantapaiseen tilanteeseen. Myös tämä osaltaan kannustaa elinaikaiseen sukupolvenvaihdokseen, sillä elinaikainen sukupolvenvaihdos estää potentiaaliset riitaisuudet maatilasta ja jättää lopullisen päätävävallan tilasta luopujalle eli perinnönjättäjälle.

2.2. Laajennus soveltamisalaan ja kosmeettisia muutoksia

Melko pian maatilaperimyssäännösten voimaantulon jälkeen havaittiin, että säännösten koskeminen ainoastaan kokonaisia maatiloja ei ole riittävää. Usein maatila on puolisoitten yhteisessä omistuksessa. Toisen puolison kuollessa, ainoastaan toinen puolikas maatilasta tulee jaettavaksi. Tällöin PK 25 luvun säännöksiä maatilalan jakamisesta ei voitu soveltaa, mikäli leski ei omalta osaltaan myötävaikuttanut jakoon luovuttamalla oman osuutensa tilanpidonjatkajalle. Eloönjäänyt puoliso ei aina välttämättä ollut valmis luovuttamaan omaa osaansa maatilasta esim. toimeentulonsa tai perillisten tasa-arvoisen kohtelun vuoksi. Tätä tilannetta varten haluttiin mahdollistaa myös maatilalan osien tai tilojen jakaminen PK 25 luvun säännösten mukaan.

Hallituksen esityksen mukaan maatilalan säilyminen jakamattomana kokonaisuutena ja maatilatalouden jatkamismahdollisuuksien turvaaminen olivat myös

¹⁸ Aarnio-Saarenpää-Santala: Maatilan sukupolvenvaihdos 1983, 15-16.

eloonjääneen puolison tavoitteena. Hän saattaisi olla valmis esimerkiksi osallistumaan sellaiseen järjestelyyn, että päävastuu maatalan viljelystä annetaan tilanpidonjatkajalle, kunhan lesken osa maatilasta luovutetaan hänen haluamaansa ajankohtana.¹⁹

PK 25 luvun säännöksiä muutettiin vuonna 1989 siten, että myös maatalan osaan voidaan soveltaa maatilaperimystä koskevaa jako-ohjetta. Kuolleen puolison osuuden ei tarvitse yksinään olla elinkelpoinen eikä sen tarvitse yhdessä tilanpidonjatkajan tai hänen puolisonsa omistaman tilan kanssa olla elinkelpoinen. Riittää, että tilakokonaisuus saavuttaa elinkelpoisuutensa lesken hallinnan jälkeen. Edellytyksenä tälle on kuitenkin, että tilanpidonjatkaja ja leski viimeistään ”perinnönjaossa sopivat maatalan viljelyjärjestelyistä riittävän pitkäksi ajaksi eteenpäin”.²⁰

Muina muutoksina PK 25 lukuun tehtiin käsitelmääritelmiä sekä muita täsmennyksiä. Myös luvun rakennetta muutettiin siten, että säännöstö selkeytyi ja sen soveltaminen helpottui. PK 25 luvussa määritellään nykyisin maatila, elinkelpoinen maatila, tilanosa sekä sovelias tilanpidonjatkaja. Entistä mallia (viittaus maatalalakiin) ei pidetty onnistuneena, sillä maatalalaki sisältää ensisijaisesti elinkeino-oikeudellisia säännöksiä, joilla pyritään toisenlaiseen lopputulokseen kuin perintökaaren yksityisoikeudellisilla säännöksillä. Lukuun otettiin myös maininta siitä, että tilanpidonjatkajalla on oikeus maksaa lakiosasta puuttuva määrä rahana.

Vuoden 2010 alusta PK 25 lukuun tuli viimeisin kosmeettinen muutos, kun lautoviranomainen muutettiin maatalouspiiristä elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukseksi.

¹⁹ HE 237/1988, s.2.

²⁰ HE 237/1988, s.3.

3. MAATILAN SUKUPOLVENVAIHDOS MORTIS CAUSA

Mikäli sukupolvenvaihdos maatilalla on tekemättä perittävän kuollessa, antaa PK 25 luvun maatilanjakosäännökset hyvän tavan ”paikata unohdus”. Perintökaaren 25 luvun soveltamisedellytykset ovat varsin tiukat. Lain mukaan maatilanjakosäännökset voivat tulla ensinnäkin sovellettavaksi ainoastaan, kun jäämistöön kuuluu maatilataloudellisessa käytössä oleva maatila, tila tai tilanosa. Toiseksi PK 25 lukua voidaan pääedellytyksen täytyessä soveltaa vain, jos perittävän tekemästä testamentista ei muuta johdu tai osakkaat eivät muuta sovi. Maatilaperimystä koskevat säännökset ovat siis tahdonvaltaista oikeutta, joka syrjäytyy perittävän tahdon tieltä. Toisaalta taas, mikäli testamenttia ei ole tehty, osakkaat voivat sopia jäämistöön kuuluvat tilan jakamisesta myös vastoin PK 25 lukua.²¹

Kolmanneksi maatila voidaan jakaa PK 25 luvun mukaisesti, jos yksi tai useampi perillisistä on sovelias tilanpidonjatkaja. Tällöin molempien edellä mainittujen edellytysten tulee täytyä eli jäämistöön tulee kuulua maatila eikä testamentista tai osakkaiden sopimuksesta saa muuta johtua. Neljäs soveltamisedellytys liittyy tilan arvostamiseen. Kun PK 25 luvun maatilanjakoa koskevia säännöksiä päädytään soveltamaan, joudutaan viimeiseksi selvittämään, mistä arvosta sovelias tilanpidonjatkaja sisällyttää maatilaa tai osan siitä perintöosuuteensa.

3.1. Maatilataloudellisessa käytössä oleva maatila

Nykyisen PK 25:1 §:n mukaan luvun säännöksiä voidaan soveltaa jaettaessa jäämistöön kuuluvaa maatilataloudellisessa käytössä olevaa maatilaa, tilaa ja tilanosaa. Maatilalla tarkoitetaan yhden tai useamman tilan tai tilanosan muodostamaa maatilataloudellista kokonaisuutta. PK 25:n mukaan tila on elinkel-poinen, jos tilan viljelijä ja hänen perheenjäsenensä voivat saada sieltä pääasi-allisen toimeentulonsa. Tilanosalla puolestaan tarkoitetaan tilan määräosaa tai määräalaa.

²¹Kts. Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, s. 1158, jossa kirjoittajat kutsuvat maatilaperimysjärjestelmää rajoitetusti dispositiiviseksi järjestelmäksi.

PK 25 luvun mukaisen jäämistöön kuuluvan tilan tai tilanosan tulee olla maataloudellisessa käytössä, jotta PK 25 luvun säännökset voisivat tulla sovellettavaksi. Maatilan jakosäännösten voimaantullessa maatalous-käsite määriteltiin maatalalain mukaan. Maatilaksi ymmärrettiin tällöin se kokonaisuus, jonka piiriin kuuluvia tiloja tai tilanosia voidaan viljellä yhdessä. Tilan toimialalle ei ole asetettu rajoituksia, joten mikä tahansa viljanviljelytilasta porotilaan kuuluu maatalous-käsitteen soveltamisalaan²².

Aarnion ja Kankaan mukaan PK 25 luvun säännökset soveltuvat myös maatalaan kuuluvien metsien jakamiseen edellyttäen, että tila ei ole pelkästään metsätila²³. Heidän mukaansa tämä käy välillisesti ilmi PK 25:2.1 §:n arvostamis-säännöstä, jonka mukaan maatalousmaan ja metsätalousmaan arvostamiseen sovelletaan eri periaatteita. Näin epäilemättä onkin. Suurin osa maatiloista muodostuu maa- ja metsätilojen yhdistelmästä, joissa metsät ovat maatilojen taloudellinen turva. Lisäksi on otettava huomioon se, että käsite ”maatala” tarkoittaa maanviljelijälle itselleen hänen omistuksensa kokonaisuutta riippumatta siitä, ovatko tilat erillisiä kiinteistöjä. Näin ollen olisi ongelmallista jaotella PK 25 luvun soveltuminen pelkästään kiinteistörekisteritietojen mukaan. Pelkät metsätilat jaetaan perillisten kesken normaalien jakosäännösten mukaan.

PK 25:1b §:n mukaan elinkelpoisen maatalan lisäksi soveliaalla tilanpidonjatkajalla on oikeus vaatia maatalousirtaimisto osuuteensa. Irtaimiston tulee sijaita sillä tilalla, minkä tilanpidonjatkaja vaatii sisällytettäväksi osuuteensa. On luonnollista, että maatalouden harjoittamista välittömästi palvelevat koneet, kalusto ja laitteet sekä karja ja maatalouden käytössä olevat varastot tulevat tilanpidonjatkajalle. Jos tilalla harjoitetaan maatalouden sivuelinkeinoja, lunastettavaan irtaimistoon kuuluu myös sen kannalta välttämätön koneistus ja laitekanta. Lisäksi maatalaan kuuluu asunkäytössä oleva päärakennus.

²² Aarnio-Saarenpää-Santala: Maatilan sukupolvenvaihdos 1983, s.51. Hallituksen esityksen 149/1980 mukaan säännöksiä voidaan soveltaa maataloihin, joilla harjoitetaan viljanviljelyä tai karjataloutta sekä näiden lisäksi tai yksinomaan puutarhanviljelyä, turkistarhausta tai kalanviljelyä.

²³ Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, s.1153 ja 1161.

PK 25:1.1 § ei määrittele, millä tavalla tilan tulee olla käytössä. Myöskään hallituksen esityksessä ei oteta kantaa siihen, mitä selvennyksellä tarkoitetaan²⁴. Riittääkö se, että tila on joskus ollut viljelty vai vaaditaanko edelleen jatkuvaa viljelyä? Entä jos iäkäs tilanpitäjä on vuokrannut toiminnan edelleen? Näkisin, että lain sanamuoto jättää PK 25 luvun soveltamisen ulkopuolelle tilanteen, joissa toiminta on kokonaan lopetettu, vaikka perittävä olisi loppuun asti asunut maatilalla. Sen sijaan, jos maatila on ollut vuokrattuna eli jossain määrin hoidettavana perittävän kuolemaan saakka, PK 25 luku tulee sovellettavaksi.²⁵

Maatila voi olla PK 25 luvun mukaisen otto- tai lunastusoikeuden kohteena ai-noastaan silloin, kun se on omiaan antamaan viljelijälle ja hänen perheelleen pääasiallisen toimeentulon. Yksin se seikka, että jäämistöön kuuluva maatila on kokonsa ja yhdysviljelyn suhteen arvioiden kelpoinen maatilaksi, ei siis vielä riitä. Pääasiallinen toimeentulo tarkoittaa Santalan mukaan sitä, että maatalouden ja sen sivuelinkeinojen tulee olla viljelijän merkittävin tulonlähde.²⁶ Pääasiallisen toimeentulon saavuttamiseen vaikuttavat mm. alueelliset tekijät ja maatalouden tuotantosuunta, joten yksityiskohtaisia säännöksiä siitä ei voida määrittää.

Maatalouden sivuelinkeinon tuottamaa toimeentuloa arvioitaessa vaatimuksena on, että elinkeinoa harjoitetaan tilalla jo perinnönjaon aikaan tai sen harjoittamiseksi on tehty tarvittavat investoinnit. Pelkät suunnitelmat sivuelinkeinon harjoittamisen aloittamiseksi eivät vaikuta tuottokyvyn arviointiin. Tapauskohtaisesti sen sijaan arvioidaan, millä tavalla sivuelinkeinon harjoittaminen tai harjoittamisen mahdollisuus otetaan huomioon pääasiallisen toimeentulon vaatimusta ratkaistaessa.

²⁴ HE 237/1988:ssa todetaan, että ”momenttiin ehdotetaan otettavaksi selventävä maininta siitä, että 25 luvun mukaisten järjestelyjen ehtona on, että jäämistöön kuuluva maa on maatilataloudellisessa käytössä”.

²⁵ Kts. Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, s.1156: ”Alkuperäisen lakiehdotuksen mukaan maatilojen perinnönjakoa koskevia säännöksiä olisi voitu soveltaa aina silloin, kun tilaa tai tilanosaa oli viljelty tai joita oli mahdollista tarkoituksenmukaisella tavalla viljellä yhdessä. PK 25 luvun säännökset olisivat tämän mukaan soveltuneet myös sellaiseen jäämistöön kuuluvaan tilaan, joka ei ollut enää aktiiviviljelyksessä. Ehdotus ei toteutunut.”

²⁶ Santala: Uuden maatilojen perinnönjakosäännökset 1983, s.151. Hän myös kirjoittaa, että lain käyttämä sanamuoto ”voivat” osoittaa, että ei edellytetä viljelijän tosiasiallisen tulonmuodostuksen tulevan tilasta. Riittävää on, kun tällaiseen on mahdollisuus.

Arvioitaessa tilakokonaisuuden tuottokykyä perheenjäseneksi katsotaan puoliso ja ne alle 18-vuotiaat lapset, joihin nähden viljelijä on elatusvelvollinen. Lasten tulee olla myös olla yhteisessä kodissa kasvatettavana. Avopuoliso tai rekisteröimättömässä parisuhteessa elävä kumppani ei ole PK 25:1a §:ssä tarkoitettu perheenjäsen.

3.2. Luopujan testamentti tai kuolinpesän osakkaiden sopimus

PK 25:1 §:n mukaan luvun säännökset tulevat sovellettavaksi, jollei testamentista muuta johdu tai jolleivät kuolinpesän osakkaat toisin sovi. Hallituksen esityksen mukaan PK 25 luvun mukainen jakomenettely on toissijainen verrattuna PK 23 luvun mukaiseen tavalliseen perinnönjakoon.²⁷ Kuolinpesän osakkailla on siten perintökaaren 25 luvun estämättä mahdollisuus sopia maatilaa, tilaa tai tilanosaa jakamisesta haluamallaan tavalla. PK 25 luvun säännökset tulevat sovellettavaksi vain, jos osakkaat eivät pääse sopimukseen jaosta tai perittävän testamentti toisin määrää. Perittävän testamenttia tai kuolinpesän osakkaiden sopimusta tulee noudattaa, vaikka se olisi PK 25 luvun vastainen.

Ainoastaan testamentin tekeminen ei tarkoita, ettei maatilaperimyssäännöksiä tule tai voi soveltaa. Tämän osoittaa Mikkolan mukaan jo PK 25:1a.4 §, jonka mukaan yleistestamentin saaja voi tulla kyseeseen soveliaana tilanpidon jatkajana, jolla on oikeus vaatia tilan sisällytettäväksi jako-osuuteensa²⁸. Testamenttia tulkitaan PK 11 luvun tulkintasääntöjen mukaan, jolloin ratkaisevaksi muodostuu testaattorin tahto. Testamenttia siis tulkitaan silmällä pitäen sitä, millaiset määräykset testaattori itse halusi testamenttiin sisällyttää.

Testaattori voi sulkea PK 25 luvun soveltamisen kokonaan pois ottamalla tästä nimenomaisen määräyksen testamenttiin. Tällöin jakoon sovelletaan PK 23 lukuja, ellei testaattori kirjoita testamenttiin omia jakomääräyksiään. Kun PK 25 luvun soveltamisen edellytyksenä on elinkelpoinen maatila tai tilan osa, sulkeu-

²⁷ HE 237/1988, s.5. Tuolloin PK 25 lukuun lisättiin selvyyden vuoksi maininta osakkaiden sopimusvapaudesta. Aikaisemmin PK 25:1 §:ssä mainittiin vain testamentin etusija PK 25 luvun jakosäännösten soveltamiseen nähden.

²⁸ Mikkola: Lesken asema jäämistö- ja vero-oikeudessa 2010, s.64.

tuu sen soveltaminen pois myös, mikäli testamentin määräykset tai tietty määräys johtaa siihen, että tila ei ole enää elinkelpoinen. Tällainen määräys on erityisjälkisäädös, joka täytetään PK 11:2 §:n mukaan pesästä päältäpäin pesänselvityksen yhteydessä. Kun kyseessä on yleistestamentti, tulee huomioida PK 25 luvun rakentuminen testamenttausvapautta korostavaksi. Testamenttausvapaus on pääsääntö, joten yleistestamentin saajan vetoaminen PK 25 luvun mukaiseen jakoon voi menestyä vain, mikäli testamentin tulkinta antaa siihen mahdollisuuden.²⁹

Testamentilla voidaan antaa jäämistöön kuuluva tila tai tilanosa muille kuin lakimääräisille perillisille. Testamentilla voidaan määrätä tila jaettavaksi vastoin PK 25 luvun säännöksiä. Perittävä voi myös määrätä testamentissaan maatilalle arvon, jota osakkaiden tai pesänjakajan on jaossa noudatettava. Hän voi näin ollen määrätä maatilalla arvo korkeammaksi tai matalammaksi kuin, mitä PK 25 lukua sovellettaessa muodostuisi.³⁰

PK 25 luvun oikeusohjeet on annettu niitä tilanteita varten, joissa ei päästä sopimukseen tilan jakamisesta. Perittävän kuoltua osakkaat voivat sopia jäämistöön kuuluvan tilan jakamisesta myös vastoin PK 25 luvun jakosäännöksiä. Sopia voidaan niin arvomääräisestä kuin esinekohtaisesta osuudesta. Kuolinpesän osakkaat voivat sopimuksellaan antaa jäämistöön kuuluvan maatilalla kokonaisuudessaan sellaiselle jatkajalle, joka ei täytä sovelialle tilanpidonjatkajalle asetettuja vaatimuksia. Tila voidaan sopimuksin antaa myös usealle perilliselle yhdessä, mikä ei PK 25 lukua sovellettaessa muutoin ole mahdollista.

²⁹ Kts. legaatien ja yleistestamenttien suhteesta PK 25 lukuun tarkemmin: Saarenpää: Perintö ja jäämistö 1994, s.233-234.

³⁰ Kts. testamenttitarvonnasta arvosta poikkeamisesta Aarnio-Saarenpää-Santala: Maatilan sukupolvenvaihdos 1983, s.62. Kirjoittajien mukaan osakkaat voivat yksimielisesti jättää tällaisen testamenttimääräyksen huomiotta ja käyttää joko sopimaansa tai PK 25 luvun mukaista tilan arvoa. Jos kuitenkin joku osakkaista vetoaa testamenttiin, on sitä PK 25 luvun mukaista jakoa tehtäessä noudatettava. Siinä tapauksessa, että tilan arvo on määrätty PK 25 luvun mukaista alhaisemmaksi, on testamentti lakiosaperilliseen nähden tehoton siltä osin kuin se estää perillistä saamista lakiosansa jäämistöstä.

3.3. Sovelias tilanpidonjatkaja

3.3.1. Jäämistöoikeudelliset edellytykset

Soveliaalla tilanpidonjatkajalla tarkoitetaan PK 25:1a §:n mukaan sellaista jakohetkellä perillisasemassa olevaa perillistä tai yleistestamentinsaajaa, jolla on riittävät ammatilliset edellytykset maatalouselinkeinon harjoittamiseen. PK 25 lukua voidaan soveltaa vain sellaiseen perilliseen ja yleistestamentinsaajaan, joka on jakohetkellä kyseisessä asemassa. Kelpoisuuden sitominen jakohetkeen merkitsee, että osakkuussuhteet voivat perittävän kuoleman ja jaon välisenä aikana muuttua.

Jos sovelias tilanpidonjatkaja kuolee ennen perinnönjakoa, mutta perittävän jälkeen, tulevat soveliaan tilanpidonjatkajan perilliset PK 2 luvun säännösten mukaisesti hänen sijaansa. Vastaavasti voivat PK 25 lukuun vedota perinnöstä luopuneen osakkaan sijaantulo-perilliset. Sijaisperillistä koskevat samat kelpoisuusehdot kuin alkuperäistä soveliasta tilanpidonjatkajaa. Jos yleistestamentin saaja kuolee testamentintekijän kuoleman ja perinnönjaon välisenä aikana, myös hänen oikeudenomistajillaan on oikeus vedota PK 25 luvun säännöksiin. Sen sijaan jos yleistestamentin saaja kuolee ennen testamentintekijää, riippuu sijaantulo-oikeus siitä, onko testamentissa myös sijaantulija oikeutettu vetoamaan PK 25 luvun säännöksiin³¹.

Soveliasta tilanpidonjatkajaa koskevan ratkaisun sitominen jakohetkeen rajaa toisaalta jatkajaehdokkaiden joukosta nk. presumptiiviset perilliset. Tällöin esimerkiksi perittävän lapsenlapsi ei vanhempansa eläessä voi käyttää otto- tai lunastusoikeutta isovanhempansa jäämistöön kuuluvaan tilaan tai tilanosaan. Tämä oikeus hänellä on ainoastaan silloin, kun hänellä jakohetkellä on oikeus

³¹ Kun testamenttioikeudessa vallitseva tulkintaohje on testaattorin tahto, sovelletaan sijaantulo-oikeutta koskevaa tulkintasääntöä vain, mikäli testaattorin tahdosta ei muuten saada selvyyttä. Jos testamentintekijä on testamentissaan tarkoittanut sivuuttaa lakimääräiset perilliset perinnöstä, lähtökohtana on tulkinta, jonka mukaan kuolleen ensisaajan jälkeläisillä on sijaantulo-oikeus. Näin siitä huolimatta, että näillä ei olekaan oikeutta periä testamentin tekijää. Tavoitteena on tällöin selvittää, miten testaattori olisi kyseisessä tilanteessa otaksuttavasti toiminut. Vasta, jos testaattorin tahtoa ei saada selvitettyä, tulee PK 11:6 §:n nk. laillinen oletama sovellettavaksi. Olettaman mukaan: "Jos testamentinsaaja kuolee ennen kuin hänen testamenttiin perustuva oikeutensa on tullut voimaan tai jos testamenttia ei muutoin voida hänen kohdallaan panna täytäntöön, tulevat hänen jälkeläisensä hänen sijaansa, mikäli heillä olisi ollut oikeus periä testamentintekijää". Sijaantulo-oikeudesta testamenttioikeudessa tarkemmin Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus II 2008, s.494-508.

perintöön. Toisin sanoen lapsenlapsella on oikeus käyttää otto- ja lunastusoikeutta vain, jos hänen vanhempansa on kuollut tai isovanhempi on testamentannut tilan hänelle.³²

Maatilaperimystä koskevien säännösten soveltamista voi vaatia jokainen PK 18:1 §:ssä mainittu kuolinpesän osakas. Vaatimuksen voi siis esittää PK 2 luvun mukainen lakimääräinen perillinen, PK 3 luvun nojalla perintöön oikeutettu puoliso, yleistestamentinsaaja sekä avio-oikeuden perusteella pesän osakkaana oleva leski. Kun viimeiseksi mainitussa tapauksessa ositus on toimitettu tai eloonjääneellä puolisollla ei ole avio-oikeutta toisen puolison omaisuuteen, ei eloonjäänyt puoliso ole kuolinpesän osakas. Tällöin leski ei ole oikeutettu esittämään vaatimusta PK 25 luvun mukaisen jaon toimittamisesta.

3.3.2. Ammatilliset edellytykset

Henkilöä, joka täyttää sekä yleiset jäämistöoikeudelliset että ammatilliset edellytykset, kutsutaan PK 25 luvussa soveliaaksi tilanpidonjatkajaksi. Soveliaan tilanpidonjatkajan tulee siis olla kuolinpesän osakas ja hänen täytyy täyttää riittävät ammatilliset vaatimukset. Osakkaan edellytysten riittävyyttä harkittaessa tulevat hallituksen esityksen mukaan kysymykseen hänen käytännön kokemuksensa maatilatalouden piirissä sekä hänen mahdollinen ammatillinen koulutuksensa³³. Myös muut tilanpidonjatkajan henkilökohtaiset ominaisuudet saattavat vaikuttaa arvioon.

Ammattitaitoa voidaan hankkia joko korkeakoulu- tai opistotason opiskelulla, maatalouden ammattikoulutuksella tai käytännön työssä. Jos ammattiin perehtyminen perustuu pelkästään koulutukseen, vähimmäisaikana on Aarnion ja Kankaan mukaan pidetty kuuden kuukauden täysipäiväistä opiskelua maatalousalan oppilaitoksessa. Jos ammattitaito on hankittu käytännössä muualla kuin

³² Kts. perinnöstä luopumisen ja perintöosuuden luovutuksen vaikutuksesta PK 25 luvun soveltamiseen: Aarnio-Saarenpää-Santala: Maatilan sukupolvenvaihdos 1983, s.55. Lähtökohtaisesti perintöosuuden luovutus sulkee soveliaan tilanpidonjatkajan piiristä sekä luovuttajan että luovutuksensaajan.

³³ HE 149/1980, s.6.

kotitalalla, riittävänä on pidetty toimimista kahden vuoden ajan tilanhoitajana tai maatilatalouden itsenäisenä yrittäjänä.³⁴

Tilanpidonjatkajan henkilökohtaiset ominaisuudet voidaan ottaa huomioon hänen edellytystensä riittävyttä arvioitaessa. Näillä tarkoitetaan hallituksen esityksen mukaan lähinnä tilanpidonjatkajan omia mahdollisuuksiaan ikänsä ja terveydentilansa puolesta osallistua maatalan hoitoon.³⁵ Sen sijaan suoria enimmäis- tai vähimmäisikärajoja ei lakiin sisälly, vaan ikäkysymys ratkaistaan aina tapauskohtaisesti. Tilanpidonjatkajaksi soveliaana voidaan yleensä aina pitää 18 - 53-vuotiasta perillistä. Myös alaikäinen eli alle 18-vuotias saattaa tilanpidonjatkajana tulla kysymykseen, jos hän omaa jakohetkellä sellaiset ammatilliset valmiudet, jotka riittävät maatalouselinkeinon harjoittamiseen. Ratkaisua ei sen sijaan voida perustaa alaikäisen tulevaan uravalintaan.

Jos perillinen on yli 53-vuotias, hänen olisi PK 25 lukua sovellettaessa pakko viljellä tilaa yli vanhuuseläkeiän, koska lakiin sisältyy 10 vuoden viljelyvelvoite. Tästä huolimatta 53-vuoden ikä ei ole ehdoton yläikäraja, vaan myös tätä vanhemmat perilliset saattavat olla soveliaita tilanpidonjatkajia. On kuitenkin otettava huomioon, että perillisen korkea ikä saattaa merkitä, sitä ettei hänellä iän, vanhuuden sairauksien tai muun vastaavan syyn vuoksi ole riittäviä edellytyksiä maatalouselinkeinon harjoittamiseen. Käytäntöä on ohjannut korkeimman oikeuden ratkaisu vuodelta 2000:

KKO:2000:26: Kysymys siitä, voitiinko perillistä pitää perintökaaren 25 luvun 1a §:n 4 kohdassa tarkoitettuna soveliaana tilanpidonjatkajana. Ään.

Ratkaisussa otettiin kantaa soveliaan tilanpidonjatkajan ikäkysymykseen. Tapauksessa perillinen oli 61-vuotias lakimiehen koulutuksen omaava tapauksen vireillä ollessa eläkkeelle jäänyt mies. Hänen pysyvä asuinpaikkansa oli Helsinki ja maatila sijaitsi Hyvinkäällä. Tilanpidonjatkaja oli ollut yksinäinen eli hänellä ei ollut rintaperillisiä. Hänellä oli kuitenkin käytännön kokemuksen perusteella osaamista tilanpidon jatkamiseen. Korkein oikeus päätyi tapauksessa siihen, ettei mies ollut sovelias tilanpidonjatkaja. Korkein oikeus perusteli päätöstä sillä, että ”perillisten yhdenvertaisuuden tai perintökaaren 25 luvun elinkeinopoliittis-

³⁴ Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, s.1170.

³⁵ HE 149/1980, s.6.

ten tavoitteiden mukaista ei kuitenkaan ole antaa sanotun 25 luvun mukaisia etuuksia perillisille, jonka kohdalla viljelyvelvoite jatkuisi pitkälle yli eläkeiän eikä viljeleminen tapahtuisi toimeentulon hankkimistarkoituksessa”.

Mielestäni korkeimman oikeuden enemmistön ratkaisu on perustelujen valossa oikea. Tapauksessa lakimiehen uran tehnyt mies vetäytyy kotitalalleen viettelemään eläkepäiviä harrastellen samalla maanviljelystä. PK 25 luvun tavoitteena oli turvata perheviljelmien toimeentulomahdollisuudet antamalla etusija sille osakkaalle, jolle tilalta poissiirtyminen tuottaisi perhesuhteiden tai toimeentulon kannalta eniten vaikeuksia. Yhdenvertaisuuden ja taloudellisten näkökohtien valossa tilanpitoa jatkavan perillisen tuli tosiasiallisesti tarvita tilalta tulevaa tuottoa ja toimeentuloa. Kun otetaan lisäksi huomioon, että tapauksessa perillisellä ei ollut rintaperillisiä, jotka tilan olisivat voineet myöhemmin periä, on ratkaisu vähintäänkin oikeudenmukainen.

Ammatillisten edellytysten riittävyttä arvioitaessa on kiinnitettävä huomiota myös tilan tuotantosuuntaan sekä tilalla mahdollisesti harjoitettaviin maatalouden sivuelinkeinoin³⁶. Tällöin otetaan huomioon tuotantosuunta, jota perittävä on jaon kohteena olevalla tilalla harjoittanut ja jota osakas aikoo jatkaa. Myös osakkaan itsensä harjoittama maataloustuotanto saa merkitystä esimerkiksi silloin, kun osakas on yksin tai yhdessä puolisonsa kanssa omistamallaan maatilalla jo harjoittanut maatalouden sivuelinkeinoa. Tällöin osakas saattaa tarvita perittävän tilan osuuteensa kehittääkseen omaa tuotantoaan.

3.3.3. Etusijajärjestys

Jos tilanpidonjatkamiseen halukkaita on kaksi tai useampia, heidät on asetettava etusijajärjestykseen. PK 25:3 §:n mukaan etusija on annettava sille, jolla on parhaat ammatilliset edellytykset maatalouselinkeinon harjoittamiseen. Jäämistöön kuuluvalla maatilalla vakinaisesti asuvalla ja sen viljelyyn osallistuvalla so-

³⁶ Aarnio-Saarenpä-Santala: Maatilan sukupolvenvaihdos 1982, s.57. Kirjoittajien mukaan tulee sen sijaan suhtautua pidättyvästi sellaiseen lunastus- tai otto-oikeuden käyttämisvaatimukseen, jonka seurauksena tilan tuotantosuunta olennaisesti muuttuu toiseksi. Jos perillinen on saanut koulutuksen turkistarhaajaksi, hän ei voi vaatia itselleen tilaa, jota on pysyvästi käytetty viljanviljelyyn.

veliaalla tilanpidonjatkajalla on kuitenkin etusija sellaiseen soveliaaseen tilanpidonjatkajaan nähden, joka ei vakinaisesti tällä maatilalla.

Esitöiden mukaan perinnönjaossa tehtävällä ratkaisulla tulisi muuttaa tilalla valitsevaa tilannetta mahdollisimman vähän³⁷. Näin ollen on johdonmukaista, että jakohetkellä tilalla varsinaisesti asuvalla osakkaalla on etusija muualla työskenteleeseen osakkaisiin nähden, jos kaikilla tilanpidonjatkajaksi halukkailla on riittävät edellytykset tilan hoidossa menestymiseen. Aarnion ja Kankaan mukaan tilalla asumiselle ja aktiivisesti tilan osallistumiselle on annettu erityistä painoa silloin, kun tilaa itselleen vaativa on ennestään omistanut tilanosan, joka yhdessä jäämistöön kuuluvan tilan kanssa muodostaa elinkelpoisen tilakokonaisuuden³⁸.

Jos jollain osakkaalla on koulutuksen tai käytännön kokemuksen perusteella kanssaperillistään selvästi paremmat edellytykset hankkia toimeentulo tilan ulkopuolelta, joutuu tämä osakas väistymään toisen tilanpidonjatkajaksi haluavan tieltä. Tilanpidonjatkajaksi haluavalla näitä valmiuksia ei saa olla, mutta hänellä tulee olla riittävä ammattitaito maatalon hoitamiseen. Näin ollen esimerkiksi agronomi tai agrologi jää etusijajärjestyksessä tilalla työskennelleen ja siellä ammattitaidon hankkineen henkilön jälkeen, sillä hänellä on paremmat edellytykset hankkia toimeentulo tilan ulkopuolelta³⁹.

Etusijajärjestyksen ei sen sijaan vaikuta mahdollisen tilanpidonjatkajan sukupuoli eikä myöskään se, mihin jäämistöoikeudelliseen perusteeseen⁴⁰ tilanpidonjatkaja perustaa otto- tai lunastusvaatimuksensa. Soveltamistilanteen eri mahdollisuuksia kuvaa seuraava ratkaisu, jossa yhtenä ratkaisukriteerinä on ollut aiemmin mainittu jaettavalla tilalla asuminen:

KKO:1990:110: Harkitessaan kysymystä etusijasta tilanpidonjatkajaksi Korkein oikeus katsoo selvitetyn, että A on suorittanut maatalousoppilaitoksessa kaksi-

³⁷ HE 149/1982, s.7.

³⁸ Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, s. 1174. Kirjoittajat viittaavat tältä osin Vaasan hovioikeuden ratkaisuun 30.1.1992 S 91/393.

³⁹ On kuitenkin huomattava, että jos agrologi asuu ja työskentelee pysyvästi jaettavana olevalla tilalla, hänellä on etusija muualla asuvaan nähden. Tilalla valmiiksi asuva on aina ensisijainen tilanpidonjatkaja, kunhan hän täyttää soveliaan tilanpidonjatkajan ammatilliset vaatimukset. Kts. HE 149/1980, s.7.

⁴⁰ Jäämistöoikeudellisia perusteita voivat olla mm. lakimääräinen perintö, testamenttiperintö ja ositussaanto.

vuotisen maanviljelyskoulukurssin siihen liittyneine maatalousharjoitteluineen, osallistunut perinnönjaon kohteena olevan maatilan hoitoon useina vuosina sekä viljellyt vuokramaita ja kasvattanut teuraseläimiä omaan lukuunsa. B on selvitetty hoitaneen perheineen isänsä erillisellä tilalla hevosia vuosina 1977–78 sekä auttaneen häntä jaon kohteena olevalla tilalla maatalous- ja metsätöissä vuosina 1982–83. Lisäksi B on toiminut lyhyitä aikoja maatalouslomittajana. Ammattikoulutuksensa ja maatilalla hankitun kokemuksensa perusteella A on katsottava olevan B:tä paremmat ammatilliset edellytykset puheena olevalla tilalla kysymykseen tulevan maatalouselinkeinon harjoittamiseen.

A on aikoinaan suorittanut merimiesammattikoulussa laivakokien peruskurssin ja ollut pari vuotta merillä. Hän on myös joitakin aikoja ollut työssä muun muassa sahalla ja ravintolan vahtimestarina sekä harjoittanut jonkin verran kaupallista yritystoimintaa. Nämä toiminnot eivät kuitenkaan vielä osoita, että hänellä olisi selvästi paremmat mahdollisuudet toimia muussa kuin maatalousammattissa tai saada muutoin oma ja perheensä toimeentulo tilan ulkopuolelta.

Edellä mainituin perustein ja kun A toisin kuin B asuu kysymyksessä olevalla tilalla ja osallistuu sen viljelemiseen ja hänen edellä selostettuja ammatillisia edellytyksiään on pidettävä riittävinä myös itsenäisenä maatalouselinkeinon harjoittajana toimimiseen, B on perintökaaren 25 luvun 3 §:n 1-3 momentin nojalla B nähden etusija tilanpidon jatkajaksi.⁴¹

Tapauksessa keskinäiseen vertailuun perinnönjaossa joutui kaksi tilanpidonjatkajaksi halukasta perillistä. Kummallakin heistä oli omakohtaista kokemusta maatalouden harjoittamisesta jäämistöön kuuluvalla tilalla. Korkein oikeus päätyi monenlaisten vertailujen jälkeen lopputulokseen, jossa tilalla perittävän kuollessa asunut ja siellä edelleen asuva perillinen oli soveliaampi tilanpidonjatkaja.

Päädyin itsekkin tähän ratkaisuun, mutta huomattavasti vähemmittä pohdiskeluita. PK 25:3.3:n mukaan jäämistöön kokonaan tai osaksi kuuluvalla maatilalla vakinaisesti asuvalla ja sen viljelyyn osallistuvalla tilanpidonjatkajalla on kuitenkin 1 ja 2 momentin säännösten estämättä etusija sellaiseen soveliaaseen tilanpidonjatkajaan nähden, joka ei asu vakinaisesti tällä tilalla. Pääsääntö on siis se, että tilalla asuva itsenäiseen viljelyyn kykenevä tilanpidonjatkaja ohittaa aina ehdottomasti muualla asuvat muut halukkaat⁴². Korkein oikeus sovelsi lakia näin ollen laajemmalti kuin olisi ollut tarpeen. Ilman kyseistä säännöstä korkeimman oikeuden pohdinnat perillisten kyvystä hoitaa maatilaa olisivat olleet perusteltuja, mutta nyt korkein oikeus ikään kuin jätti olennaisimman pykälän lukematta.

⁴¹ Tapauksen teksti on KKO:n perusteluista. Tapauksessa oli kyse myös maatilan arvostamisesta, johon palaan myöhemmin sivulla 35. Tapauksesta on poistettu tunnistettavuuden vuoksi henkilöiden nimet ja korvattu ne kirjaimilla A ja B.

⁴² Tällä kannalla myös Saarenpää: Perintö ja jäämistö 1994, s.242.

Jos etuoikeutta usean soveliaan tilanpidonjatkajan ja halukkaan osakkaan kesken ei voida ratkaista edellä mainituilla säännöillä, on etusija arvottava. Arpa on siis viimesijainen ratkaisukeino. Käytännössä arpominen tulee luultavasti kyseeseen erittäin harvoin, sillä etusijasäännökset mahdollistavat pitkälle menevän tapauskohtaisen kokonaisharkinnan. Jos arpominen suoritetaan, se on sopimusjaossa osakkaiden ja pesänjakajan toimittamassa jaossa pesänjakajan tehtävä. Sopimusjaossa arvonta on mahdollinen tietenkin kaikkien osakkaiden yhteisestä sopimuksesta.

3.4. Maatilan arvon määrittäminen

3.4.1. Tavoite arvostuksen suhteen

Perilliselle lain mukaan kuuluva perintö- ja lakiosa lasketaan jäämistön jakohetken käypien arvojen mukaan. PK 25 luku ei aiheuta poikkeusta tähän periaatteeseen. PK 25 luvussa oleva erityinen arvostussäännös tulee sovellettavaksi vasta jäämistön reaalisessa jaossa, jolloin tila sisällytetään tilanpidonjatkajan osuuteen⁴³.

PK 25 luvun keskeisenä tavoitteena on ollut tukea perheviljelmien toimeentulomahdollisuuksia⁴⁴. Jotta tavoitteeseen päästään, tilanpidonjatkajalle ei saa aiheutua perinnönjaosta kohtuuttomia taloudellisia rasituksia. Näin käy melko varmasti, jos tila joudutaan lunastamaan käyvästä arvosta. Tilan tuotto ei riitä lunastusten maksamiseen ja maanviljelijän toimeentuloon. Ongelmia lisää se-

⁴³Santala: Uudet maatilojen perinnönjakosäännökset 1983, s.153.

⁴⁴Otto- ja lunastusoikeuden käyttäminen tuo tuntuvan taloudellisen edun tilanpidonjatkajalle muihin osakkaisiin nähden. Sen vuoksi on luonnollista, että lakiin on otettu säännöksiä, joiden tarkoituksena on estää otto- ja lunastusoikeuden käyttäminen perusteettomaan omanvoiton tavoitteluun. PK 25:6-7 §:n mukaan tilanpidonjatkajan on velvollinen korvaamaan kanssaperillisille tai yleistestamentin saajalle maatilan luovutuksesta saadun ja PK 25:2 §:n mukaisen hinnan erotuksen, mikäli tilanpidonjatkaja luovuttaa maatilan tai olennaisen osan siitä ennen kuin 10 vuotta on kulunut perinnönjaosta. Tilanpidonjatkaja joutuu palauttamaan saamansa edun myös, jos hän luovuttaa viljelyoikeuden. Viljelyoikeuden luovuttamisena pidetään tilan vuokrausta sekä vastikkeetonta viljelyoikeuden siirtämistä toiselle. Jos kuitenkin olennainen osa tilasta säilyy tilanpidonjatkajan omassa viljelyksessä, PK 25:7.2:ta ei voida soveltaa. Tilan oloihin nähden tarkoituksenmukainen vuokraustoiminta, esimerkiksi joidenkin tilusten vuokraaminen lisämaaksi toiselle, ei merkitse viljelyvelvoitteen rikkomista. Kts. tarkemmin: Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, jakso 8. Maatilan perinnönjaon oikeusvaikutukset.

kin, jos viljelijän on pian perinnönjaon jälkeen tehtävä kalliita investointeja. Tästä syystä PK 25 lukuun otettiin erityinen jakosäännös.

PK 25 luvun säännöksillä pyritään siihen, että tilanpidonjatkaja tulisi perinnönjaoissa samaan asemaan, missä hän olisi ollut hankkiessaan tilan perittävän elinajan korvausta vastaan. Tämän vuoksi tilan arvionhinnan tulisi olla noin 60-70 % käyvästä arvosta. Asetettu tavoite sekä rintaperillisen lakiosan suuruuden määrittäminen edellyttävät maatilán käyvän arvon määrittämistä.

Maatilán arvon määrittästä sääntelevä PK 25:2 §, kuten koko PK 25 luku, on dispositiivinen eli tahdonvaltainen. Pesän osakkaat voivat sopia tilán arvosta vastoin PK 25 luvun arvostusohjeen antamaa lopputulosta. PK 23:7 nojalla sopimus sitoo myös pesänjakajaa. Myös perittävä voi testamentissaan määrätä maatilalle arvon, jota perillisten on noudatettava, elleivät he sovi yhteisymmärryksessä testamentista poikkeavasta arvosta.

3.4.2. Maatilán arvon laskennallinen määrittäminen

Jos sopimusta tilán tai sen osan arvosta ei synny eikä perittävä ole testamentissaan määrännyt tilalle arvoa, se on määritettävä PK 25:2 §:stä löytyvien laskentaohjeiden mukaan. Laskennallisen arvon lähtökohtana on varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) mukaan määrittyvä arvo⁴⁵.

Maatilán eri omaisuusosille (maatalousmaa, rakennukset, metsä) ja muille huomioon otettaville tekijöille määritetään omat verotusarvonsa⁴⁶ ja nämä arvot lasketaan yhteen. Jotta maatalousmaan verotusarvo ei olisi liian alhainen, sen verotusarvo on kerrottava luvulla 3,75. Näin menetellen saadaan lopputulos,

⁴⁵ Ko. lain 4 luvun mukaan maatalouden nettovarallisuus on jäännös, joka saadaan, kun maatalouden varoista vähennetään velat. Maatalouden varoihin ei lueta rahavaroja, saamisia, kotieläimiä, maatalouden harjoittamista varten hankittuja siemeniä, lannoitteita, väkirehua eikä muita vastaavanlaisia tarvikkeita. Maatalousmaan ja sen kasvuston arvoksi katsotaan maatalousmaan keskimääräinen vuotuinen tuotto kerrottuna luvulla seitsemän. Maatalousmaaksi katsotaan pysyväisluonteisesti maatalouskäytössä oleva pelto, puutarha sekä luonnonniitty ja luonnonlaidun.

⁴⁶ Eri omaisuusosien verotusarvon määrittämisestä tarkemmin: Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, s.1177.

jonka mukaan maatalousmaan keskimääräiseksi hinnaksi muodostuu n. 60 % käyvästä arvosta. Omaisuusosien summa kerrotaan luvulla 1,2. Tulos osoittaa PK 25:2 §:ssä tarkoitetun laskennallisen arvon eli arvon, jolla tilanpidonjatkaja saa sisällyttää tilan osuuteensa.

Kaiken kaikkiaan maatilán tai sen osan laskennallinen arvo voidaan kuvata seuraavasti:

Maatalousmaan verotusarvo x 3,75

+maatalouden tuotantorakennukset

+asuinrakennukset yms.

+metsä

Summa x 1,2 = laskennallinen arvo

PK 25:2 §:ä on tulkittava siten, että laskelmallista arvoa sovelletaan ainoastaan jaon kohteena olevaan varsinaiseen maatilaan, mutta ei sen sijaan siihen maatalousirtaimistoon, jonka tilanpidonjatkaja vaatii sisällytettäväksi osuuteensa⁴⁷. Maatalouden irtaimisto arvostetaan toisin sanoen käypään arvoonsa. Maatalousirtaimiston arvon selville saamiseksi joudutaan käytännössä hankkimaan koneiden ja laitteiden jälleenmyyntiä harjoittavien asiantuntijoiden lausunto.

Maatilan laskennallista arvoa voidaan tarkistaa ylöspäin (arvon korottaminen) tai alaspäin (arvon alentaminen), jos erityiset syyt antavat siihen aiheen (PK 25:2 §). Maatilan, tilan tai tilan osan erityiset ominaisuudet voivat olla esimerkiksi puuston⁴⁸ tai rakennusten⁴⁹ poikkeuksellinen arvo. Säännöksen tavoitteena ovat tapauksen olosuhteet huomioon ottava maatilán arvo. Kaavamaista las-

⁴⁷ Aarnio-Saarenpää-Santala: Maatilan sukupolvenvaihdos 1983, s.66-67: tämä ei kirjoittajien mukaan ilmene suoraan lakitekstistä, mutta lainsäätäjän tarkoitus se on lakivaliokunnan mietinnön mukaan ollut.

⁴⁸ Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, s.1179: Puusto voidaan katsoa poikkeuksellisen arvokkaaksi, jos sen kestävä hakkuumäärä on vähintään 1,5-kertainen vuotuiseseen verotuottoon nähden. Vastaavasti arvoa voidaan alentaa, jos kestävä hakkuumäärä on vain 0,5-kertainen vuotuiseseen verotuottoon nähden. Kestävä hakkuumäärä on selvitettävä esimerkiksi katselmuksella.

⁴⁹ Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, s.1179: Rakennusten arvon korottaminen on perusteltua, jos niiden kunto on tyydyttävä, mutta niiden hankintahinta on verotuksessa jo poistettu. Tällöin ei verolomakkeessa oleva arvo osoita rakennusten todellista arvoa. Laskennallista arvoa korottavat niin ikään ranta-alueet, soran taikka muiden maa-ainesten ottamismahdollisuus tai muut sellaiset seikat.

kennallista arvoa on aina korjattava tapauskohtaisesti niin, että lopputulos on yleistavoitteen mukainen eli n. 60 – 70 % käyvästä arvosta.

Lunastussumman suuruuteen vaikuttaa myös se, tuleeko tilanpidonjatkajan vastattavaksi perittävän tai pesän velkaa. Tavallisesti tulee kyseeseen velka, jonka vakuudeksi on luovutettu tilaan kiinnitetyt panttikirjat⁵⁰. Lunastuslaskelma näyttää seuraavalta, jos tilanpidonjatkaja ottaa vastatakseen perittävän tai pesän velan:

ESIMERKKI: Perittävältä on jäänyt kaksi rintaperillistä A ja B, joista A vaatii maatilaa osuudelleen. Tilan käypä arvo on 200 000 €. Jäämistöön ei sisälly muuta omaisuutta. Tilaan on perustettu 100 000 € arvoinen panttioikeus. Panttikirja on luovutettu velkojalle samankokoisen velan vakuudeksi. A ottaa velan velkojan suostumuksella vastattavakseen.

Jäämistön nettoarvo 100 000 €
Perintöosat 50 000 €

Tilan lunastusarvo	120 000 €
Velka	100 000 €
Tilan nettoarvo	20 000 € (lunastajan osuuteen sijoitettuna)

Tilan lunastusarvo 20 000 € on näin ollen pienempi kuin tilanpidonjatkajan perintöosa 50 000 €. A ei tässä tapauksessa ole PK 25:1-2:n nojalla velvollinen suorittamaan lunastusta B:lle. Eri asia on B:n oikeus lakiosaan, jota selostetaan seuraavassa jaksossa.⁵¹

3.4.3. Rintaperillisen lakiosasuojaja ja PK 25 luku

Kun PK 25 luvun tavoitteena on saattaa kuolinpesän osakkaat jaossa samaan asemaan, jossa he olisivat olleet perittävän tehdessä testamentin tai elinaikaisen luovutuksen, on johdonmukaista, että perillisen lakiosaa suojataan myös otto- ja lunastusoikeutta vastaan. PK 25:1.2 §:ssä säädetään, että perillinen on oikeutettu saamaan lakiosansa jäämistöstä PK 25 luvun säännösten estämättä,

⁵⁰ Tällöin on otettava huomioon PK 21:10.2:ssa oleva säännös, jonka mukaan kuolinpesän osakkaat voivat irtisanoa velan, joka ei eräänny maksettavaksi kuuden kuukauden kuluessa. Irtisanomisaika on sekä kuuden kuukauden mittainen. Velkoja, jonka saamisen vakuudeksi on luovutettu tilaan kiinnitetyt panttikirjat, ei kuitenkaan ole velvollinen vastaanottamaan maksua ennen velkasitoumukseen merkittyä erääntymispäivää. Hänen tulee kuitenkin kolmen kuukauden kuluessa irtisanomisesta ilmoittaa vaativansa maksua vain saamisen vakuutena olevasta omaisuudesta. Osakkailla on oikeus vapauttaa muu vakuus maksamalla velka, vaikka velkoja haluaisikin pysyttää velkasuhteen voimassa. Jos velkoja torjuu maksun ennen erääntymispäivää, pesänselvityksen loppuun saattaminen edellyttää, että velan vakuutena oleva omaisuus myydään ehdolla, että ostaja ottaa vastatakseen velasta.

⁵¹ Esimerkki on teoksesta Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, s.1189.

ellei PK 7:8 §:stä muuta johdu. PK 25:1.2 §:ssä säädetään myös siitä, että lakiosaa vastaava tai siitä puuttuva määrä saadaan maksaa rahana⁵².

PK 25:1.2 § osoittaa lakiosan laskemistavan ja täyttämisyjärjestyksen. Lakiosa lasketaan jäämistöomaisuuden käyvän arvon pohjalta ja rintaperillisellä on oikeus saada osa kaikenlaatuisesta omaisuudesta (PK 23:8 §). Rintaperillinen voi siten vaatia lakiosansa⁵³ mukaista osuutta jaettavasta maatilasta tai maatilanosasta siitä huolimatta, että sovelias tilanpidon jatkaja vaatisi koko maatilansisällyttämistä omaan osuuteensa. Rintaperillisen vaatimus voidaan torjua sillä perusteella, että kyseinen maatila ei sovellu jaettavaksi. Jos pesässä ei kuitenkaan ole riittävästi muuta omaisuutta rintaperillisen vaatimuksen tyydyttämiseksi, on tilanpidonjatkajalla oikeus valita maksaako hän lakiosien lisäykset rahana vai jäämistöomaisuutena.

Sovelialla tilanpidonjatkajalla on PK 25 luvun mukaan käytettävissään tilanteesta riippuen joko otto- tai lunastusoikeus. Hän saa ensinnäkin esineelliseen perintöosaansa jäämistöön kuuluvan maatilansisällyttämiseen, jos hänen arvomääräinen osansa siihen riittää. Tilanpidonjatkajalla on lisäksi oikeus lunastaa tila siltä osin, kuin se ei hänen perintöosaansa sovi. Tilanpidonjatkajalla on oikeus sisällyttää tila perintöosaansa käypää hintaa alemmasta arvosta. Näin ollen tilanpidonjatkajaa suositaan niin esineellisesti kuin arvomääräisestikin.⁵⁴

Tilanpidonjatkajan arvomääräinen suosiminen tapahtuu PK 25:2 §:n laskusääntönsä avulla. Laskettaessa tilanpidonjatkajan sekä muiden perillisten perintö- ja lakiosia, on otettava huomioon laskutapa. Ensin lasketaan kaikkien perillisten perintö- ja lakiosat normaaliin tapaan sekä määritetään maatilalle tuleva PK 25 luvun mukainen lunastusarvo. Tämän jälkeen maatilansisällyttämisen arvomääräinen suosiminen tapahtuu PK 25:2 §:n laskusääntönsä avulla.

⁵² Kyseinen lause lisättiin PK 25:1.2:in PK 25 luvun muutoksen yhteydessä 1989. Lisäyksen perusteena oli lähinnä epäselvyyksien välttäminen, sillä jo aikaisemmin oikeuskäytännössä oli tilanpidonjatkajalla ollut oikeus valita maksaako hän lakiosan rahana vai jäämistövarallisuutena. Kts. HE 237/1988, s.5-6.

⁵³ PK 25 luvun tapauksessa kyseessä on kahden lakimääräisen perillisen välinen suhde, jossa toisen lakimääräisen perillisen oikeus rajoittuu lakiosaan sen vuoksi, että toista suositaan tilanpidonjatkajana. Tällaista lakiosaoikeutta voidaan kutsua rajoitetusti esinekohtaiseksi. Kts. Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, s.1190.

⁵⁴ Kun tilanpidonjatkajaa suositaan muiden kustannuksella, muiden perillisten perintöosat luonnollisesti pienenevät kohden lakiosaa. Lakiosa on kuitenkin PK 25 luvun mukaan arvomääräisesti suojattu (aina puolet perintöosasta). Vaikka arvostussääntö johtaisi alempiin arvoihin, rintaperillisellä on aina oikeus arvomääräiseen lakiosansa. Jos tilanpidonjatkajan perintöosaa ei laskettaisi normaaliin tapaan, arvostussääntö jäisi hänen kannaltaan merkityksettömäksi suhteessa muihin perillisiin. Kts. ongelmasta: Saarenpää: Perintö ja jäämistö 1994, s.238-240.

donjatkajan perintöosaa verrataan keskenään. Jos lunastusarvo on suurempi kuin tilanpidonjatkajan perintöosa, on tilanpidonjatkajan maksettava lunastuksena lukujen erotus. Jos taas lunastusarvo on yhtä suuri tai pienempi kuin perintöosa, on tilanpidonjatkajalla oikeus sisällyttää tila perintöosaansa. Viimeiseksi verrataan maksettavaa lunastuskorvausta rintaperillisen lakiosan määrään. Jos lakiosa ei tule täysin katetuksi, tulee tilanpidonjatkajan suorittaa vajaus kullekin rintaperilliselle. Esimerkit lakiosalaskelmista havainnollistavat ongelmaa:

Esimerkki 1: Perittävältä on jäänyt kaksi rintaperillistä A ja B. Jäämistö käsittää 200 000 € arvoisen tilan. Perintöosat lasketaan tilan käyvän arvon mukaan, joten kummankin perillisen perintöosa on 100 000 € ja lakiosa puolet siitä eli 50 000 €. Perillinen A vaatii tilan osuuteensa PK 25:1 §:n nojalla. Tilan arvoksi katsotaan reaalisessa jaossa 120 000 € (PK 25:2 §). Laskelma on seuraava:

Maatilan lunastusarvo	120 000 €
<u>A:n perintöosa</u>	<u>100 000 €</u>
A:n maksettava lunastus	20 000 €

B:n lakiosa	50 000 €
<u>A:n maksama lunastus</u>	<u>20 000 €</u>
A:n maksettava vajaus	30 000 €

Tilanpidon jatkajan on siis suoritettava B:lle lunastuksena 20 000 € ja lakiosasta puuttuvana vajauksena 30 000 € eli yhteensä 50 000 €. Myös lakiosasta puuttuva summa on oikeus suorittaa rahana.

Tilanne on osittain toisenlainen, kun jäämistö on velkainen. Jos tilanpidonjatkaja ottaa maatilan velan vastatakseen, vähentää tämä hänelle tulevaa lunastusvelvollisuutta:

Esimerkki 2: Äskeisessä tilanteessa tilaan on perustettu 100 000 € panttioikeus ja panttikirja on annettu samansuuruisen velan vakuudeksi. Jäämistöön ei kuulu muuta omaisuutta, joten jäämistön nettoarvo on 100 000 €. Perintöosa on 50 000 € ja lakiosa puolet tästä eli 25 000 €.

Tilan lunastusarvo	120 000 €
<u>Velka</u>	<u>100 000 €</u>
Tilan nettoarvo	20 000 €

Kun A:n perintöosa on suurempi kuin tilan arvo (50 000 € > 20 000 €), saa hän sisällyttää tilan perintöosuuteensa eli käyttää otto-oikeuttaan. Tilanpidonjatkajan on kuitenkin maksettava B:lle tämän lakiosa eli 25 000 €, sillä tilanpidonjatkaja saa 100 000 €:n nettoarvosta omaisuutta saadessaan 200 000 € arvoisen tilan velkoineen. Näin B:n asema rintaperillisenä ei heikkene PK 25 luvun soveltamisesta huolimatta.⁵⁵

Käytännössä arvostussäännön on toisinaan oletettu alentavan tilanpidonjatkajankin perintöosaa, joten korkein oikeus on selventänyt ratkaisukäytäntöä päätöksellään:

⁵⁵ Esimerkit ovat teoksesta: Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, s.1190-1191.

KKO:1990:110: Tilanpidonjatkajan perintökaaren 25 luvun 2 §:n nojalla suoritettava lunastuskorvaus laskettiin siten, että hänen saamansa omaisuuden arvosta, jossa maatala otettiin huomioon niin kuin mainitussa pykälässä säädetään, vähennettiin hänen käyvän arvon mukaan lasketun perintöosansa arvo.

Kantajan kanteen mukaan pesänjakaja oli soveltanut PK 25 luvun säännöksiä väärin. Perinnönjako olisi tullut hänen mukaansa suoritta siten, että molempien perillisten perintöosa olisi määrätty PK 25:2 §:n mukaan aliarvostetusta perinnön arvosta. Näin ollen kantajalle olisi kuulunut reilusti suurempi lunastuskorvaus, kuin mitä hän oli saanut. Kaiken kaikkiaan kantajalla on ollut ilmeisen virheellinen käsitys PK 25 luvun soveltamisesta. Jos tilanpidonjatkajan perintöosa määritettäisiin käypää hintaa alemmalla arvolla, menisi koko maatilaperimyssäännösten idea hukkaan. Tilanpidonjatkajan lunastussumma nousisi reilusti, mikä puolestaan uhkaisi tilan elinkelpoisuutta. Tiivistäen voidaan sanoa Saarenpään sanoin: ”PK 25.2 osoittaa selkeästi sen arvon, jota käytetään otto- ja lunastusoikeutta käytettäessä. Tilanpidonjatkajan perintöosa puolestaan on luonnollisesti se käyvän arvon mukainen mittapuu, joka muodostaa otto- ja lunastusoikeuden rajan”⁵⁶.

PK 25:1.4 § viittaa PK 7:8 §:n, jonka mukaan lakiosaan oikeutettu voi viime kädessä vaatia lakiosasta puuttuvan määrän testamentin- tai lahjansaajalta. Täyttämättä oleva lahjanlupaus jätetään huomiotta. PK 25 lukuun suhteutettuna tämä viittaus kertoo lakiosan täyttämisyjärjestyksen. Mikäli perittävä on tehnyt omaisuudestaan sellaisia disponointeja, jotka oikeuttavat perillisen lakiosan täydennykseen, on perillisen ensin vaadittava puuttuva määrä täydennysvelvolliselta. Vasta, jos tämä ei onnistu, tilanpidonjatkaja joutuu maksamaan puuttuvan määrän.⁵⁷ Tilanpidonjatkajan täyttämisvastuu on velvoiteoikeudellinen: hänellä on oikeus suorittaa lakiosasta puuttuva määrä rahana.

Jos rintaperilliselle ei osoiteta lakiosan katteeksi tiluksia PK 25:4.2 §:n mukaisesti, tilanpidonjatkaja voi maksaa lakiosaa vastaavan tai siitä puuttuvan määrän rahana. Lakiosasta puuttuvan määrän maksulle ei ole erillistä maksuaikaa.

⁵⁶ Saarenpää: Perintö ja jäämistö 1994, s.239.

⁵⁷ Järjestys on päinvastainen, kuin mitä PK 7 lukua sovellettaessa normaalisti noudatetaan, sillä ilman PK 25 luvun soveltamista testamentinsaaja on ensisijaisesti velvollinen täydentämään rintaperillisen lakiosan. Jos puolestaan PK 25 luku tulee sovellettavaksi, rintaperillisen lakiosaa täydennetään ensisijaisesti ylisuuren enakkoperinnön saajan, testamenttiin rinnastuvan lahjan saajan tai suosiolahjan saajan toimesta.

Lakiosien maksamiseen ei siis voida soveltaa PK 25:2 §:n mukaista kahden vuoden maksuaikaa. Kyseinen maksuaika koskee vain lunastuksena maksettavaa määrää.

Maatilaperimystä koskevat säännökset täydentävät perintökaaren normaaleja jakosäännöksiä. Tämä tarkoittaa sitä, että jos jäämistöön kuuluu muutakin omaisuutta kuin PK 25 luvun mukainen maatila, tila tai tilanosa maatalousir-
taimistoinen, saavat tilanpidonjatkajan kanssaperilliset enemmän kuin lakiosansa. Ainoastaan niissä tapauksissa, joissa jäämistöön kuuluu vain PK 25 luvussa tarkoitettu maatila, tilanpidonjatkajan kanssaperillisen osuus rajoittuu lakiosaan. Esimerkki valaisee asiaa:

ESIMERKKI: Jäämistön käypä arvo on 500 000 €. Tähän arvoon sisältyy PK 25 luvussa tarkoitettu maatila, jonka käypä arvo on 200 000 € ja PK 25:2:n mukainen arvo 120 000 €. Perittävältä jäi kaksi lasta A ja B. B on sovelias tilanpidonjatkaja.

A:n ja B:n perintöosien suuruus on 250 000 €
A:n lakiosan suuruus on 125 000 €

Perinnönjako aloitetaan jakamalla PK 23:8:n mukaan se omaisuus, johon ei sovelleta PK 25 luvun säännöksiä. Näin jaettava osuus jäämistöstä on 300 000 €. Molemmille perillisille osoitetaan 150 000 €.

Perinnönjakoa jatketaan PK 25 luvun mukaisena jakona. B:n osuuteen sisällytetään maatila 120 000 €:n arvosta. B tulee näin ollen saamaan perinnönjaossa jäämistöstä yhteensä 270 000 €, joka on 20 000 € yli hänen perintöosansa. B:n on tämän vuoksi suoritettava lunastusta maatilasta A:lle 20 000 €.

Lopulliset perintöosat ovat:

A saa 150 000 € + 20 000€ =170 000 € (yli lakiosansa)

B saa 150 000 € + (200 000 € - 20 000 €) = 330 000 € omaisuutta käyvästä arvosta.⁵⁸

3.4.4. Tapaus KKO:2012:69 sukupolven vaihdoksen kannalta

Tapauksessa parantumaton syöpä sairastava 88-vuotias perittävä oli myynyt omistamansa maatalon lahjaluontoisella kaupalla sisarenpojalleen, jonka hyväksyi hän oli tehnyt myös testamentin. Tällä kaupalla perinnönjättäjä toteutti maatalon sukupolvenvaihdoksen, jota hän oli suunnitellut jo terveenä ollessaan. Alivastikkeellisen kaupan vuoksi perittäväntä rintaperillinen oli saanut mielestään

⁵⁸ Laskelmaan on otettu mallia teoksesta: Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, s.1193.

pesästä lakiosana liian vähän. Kysymys oli ensinnäkin siitä, oliko kyseistä tilakauppaa pidettävä käyvän hinnan ja vastikkeen välisen erotuksen osalta sellaisena PK 7:3.3 §:n tarkoittamana lahjana, joka on tarkoituksensa puolesta rinnastettavissa testamenttiin⁵⁹. Jos kyseessä oli tällainen lahja, oli kysymys toisaalta siitä, oliko olemassa sellaisia sanotun lainkohdan tarkoittamia erityisiä vastasyitä, joiden vuoksi lahjaa ei olisi lisättävä pesän varoihin lakiosalaskelmassa.

Korkein oikeus päätyi tapauksen ratkaisussa siihen, että menettely poikkeaa siitä tavanomaisesta järjestelystä, joka liittyy maatilán myyjän elinaikana sukupolvenvaihdoksen tarkoituksessa tehtävään kauppaan. Tapauksen olosuhteet viittaavat pikemmin kauppaan kuoleman varalta. Perusteena tälle tulkinnalle korkein oikeus totesi, että ratkaisevaa ei ollut se, oliko lahjoittaja lahjoituksen tehdessään tiennyt sairastavansa kuolemaan johtavaa sairautta. Ratkaisevaa ei myöskään ollut se, että lahjoituksen täyttymisen ja lahjanantajan kuoleman välinen aika oli varsin lyhyt. Olennaista oli lahjanantajan tarkoitus lahjaa annettaessa. Lisäksi rintaperillisen lakiosa olisi pystytty toteuttamaan jäämistöön kuuluvilla varoilla ilman, että tilaa olisi tarvinnut pilkkoa ja näin vaarantaa tilanpidon jatkuvuutta.

Kun korkein oikeus päätyi lopputulokseen, että kyseessä oli testamenttiin rinnastuva lahja, tuli seuraavaksi arvioida erityisten vastasyiden olemassaoloa. Korkein oikeus päätyi pohdinnassaan siihen, että tapauksessa ei ollut PK 7:3.3 §:n mukaisia erityisiä vastasyitä. Näin ollen perittävän kaupan yhteydessä annettava lahja oli lisättävä pesän varoihin rintaperillisen lakiosaa määrättäessä. Perusteena tälle korkein oikeus totesi, että tilan peltojen vuokraaminen viittasi siihen, ettei perittävä ollut valmis luopumaan tilan isännyydestä ja saamaan aikaan todellista sukupolvenvaihdosta.

⁵⁹ Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, s. 861-863: Testamenttiin rinnastuvaa lahjaa koskeva säännös luotiin aikoinaan, sillä perillisen testamenttia vastaan nauttimaan suojaa olisi muuten ollut liian helppo kiertää. Testamentin sijasta annettaisiin ilman kyseistä pykälää samaa tarkoitusta palvelevia lahjoja. Testamenttiin rinnastuva lahja lisätään perillisen vaatimuksesta laskennallisesti jäämistöön siinäkin tapauksessa, ettei perittävä ole tehnyt testamenttia. Laskennallisten lisäysten järjestelmässä testamenttiin rinnastuva lahja eroaa muista lisäyksistä siinä, että lisäyksen tekeminen on mahdollista riippumatta siitä, onko lahjansaaja lahjanantajan perillinen vai perillisen puoliso. Testamenttiin rinnastuvan lahjan saaja voi olla myös juridinen henkilö eli yhtiö tai yhdistys.

Saannon katsominen testamenttiin rinnastuvaksi lahjaksi voi ajallisesti tulla kyseeseen, kun luovutus kokonaisuudessaan ajoittuu lähelle lahjanantajan kuolinhetkeä. Näin on etenkin silloin, kun lahja annetaan kuolinvuoteella tai viimeisen sairauden aikana. Lahjan rinnastettavuus testamenttiin on kuitenkin ratkaistava viime kädessä kokonaisarvostelun pohjalta. Tapauksessa 88-vuotias perittävä oli tehnyt maatilakaupan ajallisesti lähes yhtä aikaa, kun hän oli saanut tietää sairastavansa parantumatonta syöpää. Kyseisessä tapauksessa olennaiseksi kävi kuitenkin se, että perittävän tarkoitus katsottiin olevan muu kuin sukupolvenvaihdos.⁶⁰

Perittävä oli suunnitellut sukupolvenvaihdosta pitkän aikaa, mutta kauppa oli ollut keskeytyksissä useita vuosia. Alkuperäinen keskeytys oli johtunut tilanpidonjatkajan silloisesta soveltumattomuudesta tilanpidonjatkajaksi, sillä hänellä oli maatalousalan koulutus vielä kesken. Tämän vuoksi sisarenpojalla ei ollut mahdollista saada sukupolvenvaihdokseen liittyviä tukia. Kun perittävä oli lisäksi vuokrannut suuren osan pelloista eteenpäin, korkein oikeus katsoi, että luovutuksen tarkoitus oli ollut saada aikaan testamenttiin rinnastuva omaisuuden siirto.

Usein testamenttiin rinnastuvan lahjoituksen ehdot liittyvät aikatekijään. Testamenttiin rinnastuvan luovutuksen lahjasta saattaa tehdä se, että lahjan keskeiset ehdot täytyvät perittävän kuolinhetkellä. Tällöin ratkaisevaksi nousee se, mitä enemmän ja mitä tärkeämpiä oikeuksia luovutettuun omaisuuteen perinnönjättäjä pidättää itselleen. Kyseisessä tapauksessa perittävä oli pidättänyt itselleen elinikäisen asumisoikeuden tilan päärakennukseen. Tämä ehto viivästytti korkeimman oikeuden mukaan tilan haltuunottoa ja esti lahjansaajaa aloittamasta tilanpidon jatkamista välittömästi sen jälkeen, kun tilan omistus- ja hallinto-oikeus siirtyi hänelle.

Olen tästä asiasta eri mieltä. Vaikka perittävä itse asuu tilan päärakennuksessa, ei tämä mielestäni estä tilanpidonjatkajaa hoitamasta tilaa muuten. Tapauksessa tilanpidonjatkaja oli jo aikaisemmin avustanut perittävää tilan töissä, joten

⁶⁰ Kts. Kolehmainen: KKO 2012:69 Testamenttiin rinnastuva lahja 2013, s.23, jossa kirjoittaja toteaa aikatekijän vaikuttavan ko. tapaukseen niin, että pitkä aika lahjoituksen ja kuoleman välillä vähentää todennäköisyyttä, että lahjanantajan tarkoituksena on ollut saada aikaan testamenttiin rinnastuva luovutus.

käytännössä omistussuhteiden muuttuessa tuskin tuli muutosta asumisjärjestelyihin. Aarnio ja Kangas ovat olleet lisäksi sitä mieltä, että jos luovutusehdon tarkoituksena on ollut sukupolvenvaihdos ja siihen liittyen samalla luovuttajan vanhuuden päivien turvaaminen, hallintaoikeuden pidättäminen ei voi tehdä luovutuksesta testamenttiin rinnastuvaa⁶¹. On ymmärrettävää, että vanhus haluaa elää viimeiset vuotensa tai kuukautensa tutussa ja turvallisessa asuinympäristössä. Eri asia sinänsä on, että ko. ratkaisu ei vastaa tavanomaista käytäntöä maatilansukupolvenvaihdoksissa.

Myös lahjoitusolosuhteet saattavat viitata siihen, että luovutuksella on ollut tarkoitus saada aikaan testamenttiin rinnastuva saanto. Olosuhteille annettiin kyseisessä tapauksessa merkitys siinä mielessä, että kyseessä oli sukupolvenvaihdostarkoituksessa tehty maatilán kauppa, jolla pyrittiin turvaamaan tilanpidon jatkuvuus. Sukupolvenvaihdoksen kannalta korkein oikeus kiinnitti huomiota siihen, että perittävä oli vuokrannut luovutuksen kohteena olleeseen maatalaan kuuluvia pelloja siten, että vuokrasopimusten voimassaoloaika jatkui vielä viisi vuotta tilan omistus- ja hallintaoikeuden siirtymisen jälkeen. Näin ollen luovutuksensaaja ei voinut ryhtyä hoitamaan tilaa välittömästi sen jälkeen, kun tilan omistus- ja hallintaoikeus oli kaupan ehtojen mukaan siirtynyt hänelle. Tapauksesta ei kuitenkaan ilmene, kuinka suuri osa pelloista on eteenpäin vuokrattuna. Jos vuokratut pellot sijaitsevat esimerkiksi kaukana tilakeskuksesta, voi olla järkevämpää vuokrata ne eteenpäin kuin viljellä niitä itse. Pelkästään se, että osa pelloista on vuokrattu, ei mielestäni kerro tilan elinkelvottomuudesta tai siitä, ettei sukupolvenvaihdosta todellisuudessa ole tehty.

Lisäksi jäämistöön kuului perukirjan mukaan rahavaroja yli 550 000 €, ja tilalla oli myös huomattava määrä hakkuukypsää myyntikelpoista metsää. Rintaperillisen lakiosa olisi pystytty toteuttamaan näillä varoilla ilman, että tilaa olisi tarvinnut pilkkoa ja näin vaarantaa tilanpidon jatkuvuutta. Samaan tilanteeseen olisi päästy perittävän tekemän testamentin avulla. Näillä perusteilla korkein oikeus päätyi siihen, että kyseessä oli lahjoitus, joka oli tarkoituksensa puolesta rinnastettavissa testamenttiin.

⁶¹ Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, s. 870.

Korkein oikeus ei perusteluissa ota kantaa perittävän luonteen vaikutukseen pitkäksi venähtäneeseen sukupolvenvaihdoskauppaan. Kanteen mukaan perittävä oli ollut luonteeltaan itsenäinen ja omapäinen maanviljelijä, jolle sukupolvenvaihdoskaupan toteuttaminen oli ollut hankalaa. Hän oli halunnut olla tilan isäntä, vaikka oli vuosia aikaisemmin päättänyt, että sisarenpoika jatkoi maatalouden harjoittamista. Tämä tausta on mielestäni riittävä peruste venähtäneelle sukupolvenvaihdoskaupalle. Perittävä on halunnut olla ”tilan herra” loppuun saakka. Mahdollisesti hän on loppuvaiheessa halunnut kuitenkin varmistaa, että tila tulee saamaan hyvän jatkajan. Tässä vaiheessa parantumattomalla sairauksella ei ole enää ollut merkitystä, sillä ikääkin alkoi jo olla niin paljon, että loppu väistämättä häämötti.

Lahjan tulkitsemista testamenttiin rinnastuvaksi puoltaa se asia, että perittävällä ja rintaperillisellä on kiistatta ollut huonot välit. Isyys on jouduttu kanneteitse vahvistamaan vuonna 1997. Perittävälle ja rintaperilliselle ei ollut muodostunut isä-lapsisuhdetta eikä edes tuttavuussuhdetta. Näin ollen on ymmärrettävää, että perittävä ei halua rintaperillisen saavan jäämistöstään mitään. Perittävän on kuitenkin täytynyt olla tietoinen siitä, että hänen rintaperillisellään on oikeus osaan jäämistöstään.

Lopputuloksen ratkaisee sen harkinta, onko lahjoitus tapahtunut rehellisesti sukupolvenvaihdostarkoituksessa vai onko rintaperillisen perinnön vähentäminen ollut tärkeämpi syy lahjanluonteiselle kaupalle. Kyseessä on siis näyttökysymys, joka ratkeaa esitettyä näyttöä arvostamalla. Ilman mahdollisuutta näytön arvostamiseen päädyn tapauksessa samalle kannalle kuin korkein oikeus. Luovutus on siis tapahtunut rintaperillisen syrjimistarkoituksessa ja kyseessä on testamenttiin rinnastuva lahja.

PK 7:3.3 §:n mukaan testamenttiin rinnastuvan lahjan arvoa ei lisätä pesän varoihin, jos on olemassa erityisiä vastasyitä luovutukselle. Erityisenä vastasyynä voi oikeuskäytännön mukaan olla tilanpidon jatkaminen ja perittävän loppuelämän turvaaminen. Kyseiseen tapaukseen nämä ilman muuta soveltuvat. Korkein oikeus kuitenkin päätyi siihen, ettei tapauksessa ollut olemassa erityisiä vastasyitä. Perusteluna oli se, että perittävä oli vuokrannut osan pelloistaan yli

viideksi vuodeksi eikä hänen tarkoituksensa näin ollen ollut saattaa maatilaa sukupolvenvaihdosta loppuun.

Kuten jo aikaisemmin totesin, peltojen vuokraaminen ei mielestäni sellaisenaan sulje pois mahdollisuutta jatkaa tilanpitoa. Taustalla ovat vaikuttaneet esimerkiksi peltojen sijaitseminen kaukana tilakokonaisuudesta tai vuokratulojen tarve. Korkeimman oikeuden mukaan pesän varallisuusolot ja metsän myyntimahdollisuuden perusteella arvioitavissa olevat tulot huomioon ottaen lakiosan maksaminen ei ole ongelma. Mielestäni lakiosan maksamismahdollisuutta ei tule sitoa metsästä mahdollisesti saatavaan rahaan, sillä puusto saattaa olla maatalon elinkelpoisuudelle tärkeä esimerkiksi suurien investointien varalta. Puukaupasta tulee maksettavaksi myös veroja, joten maksut helposti moninkertaistuvat. Lisäksi puusto uudistuu hitaasti ja näin ollen sieltä saatava raha on käytettävissä vain kerran.

Korkeimman oikeuden hyväksymä kiinteistön arvo tuntuu minusta hurjalta. Se on n. 300 000 € korkeampi kuin maatalon käypä arvo. Ero selittyy sillä, että kiinteistön on arvioinut kiinteistön arvioinnin asiantuntija. Kun kiinteistö sijaitsee Etelä-Suomessa, on arvo suhteutettu muihin kiinteistöihin pelkästään koon mukaan. Tämä onkin maatalouden ongelmakohta Etelä-Suomessa ProAgrian sukupolvenvaihdosasiantuntijan mukaan⁶². Kun kiinteistön arvo kohoaa korkeaksi, vaikeutuu sukupolvenvaihdoksen tekeminen. Tällöin maatalon elinkelpoisuus helposti häviää. Tällä perusteella päädyn itse siihen lopputulokseen, että tapauksessa saattaisi olemassa erityisiä vastasyitä sille, miksi luovutuksen arvoa ei tulisi lisätä pesän varoihin.

4. MAATILAPERIMYS JA PERINTÖVEROTUS

Perintöverotuksessa omaisuuden arvostamisen lähtökohtana on arvostaminen käypään arvoon. Tästä voi aiheutua ongelmia sukupolvenvaihdostilanteissa, sillä maatalon siirtymiseen jatkajalle saattaa liittyä niin raskas perintö- tai lahja-

⁶² Pro Agria Etelä-Suomen sukupolvenvaihdoksen asiantuntija kirjoitti, että maatalouden heikko tuotto ja sitä kautta tilan hinnoittelu on selkein ongelma. Asia kärjistyy, kun tilojen arvot ovat korkeita verrattuna suositeltavaan sukupolvenvaihdoskauppahintaan.

verotaakka, että se estäisi sukupolvenvaihdoksen tai haittaisi olennaisesti jatkajan mahdollisuuksia harjoittaa yritystoimintaa. Tämän vuoksi perintö- ja lahjaverolakiin (PerVL) on sisällytetty sukupolvenvaihdosta koskevat huojennussäännökset. Säännökset sisältävät siirtyvän varallisuuden arvostussäännöksen sekä mahdollisuuden saada maksuaikaa perintöveron maksamiseen.

4.1. Maksuhuojennus

Maksuhuojennuksella tarkoitetaan sitä, että verovelvollinen voi yrityksen tai sen osan sukupolvenvaihdostilanteessa pyytää veron osan maksuunpanematta jättämistä. Kokonaan veronmaksuvelvollisuudesta ei voi vapautua. Andersson toteaa, että huojennus käsittää sen, että perityn omaisuuden käypien arvojen sijasta sovelletaan varallisuusverotusarvoja, joiden oletetaan olevan alempia⁶³. Käypien arvojen ja varallisuusverotusarvojen erotus on huojennuksen määrä.⁶⁴

PerVL 55 §:n mukaan perintöverosta jätetään perinnönsaajan tekemästä pyynnöstä osa maksuunpanematta, jos veronalaiseen perintöön tai lahjaan sisältyy maatila, muu yritys tai osa niistä ja verovelvollinen jatkaa perintönä saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista kyseisellä maati-

⁶³ Andersson: Sukupolvenvaihdos verotuksen kannalta ja sen verohuojennukset 2004, s.7.

⁶⁴ Verosta jätetään maksuunpanematta 55.2 §:n mukaisesti laskettu osa. Säännöksen mukaan se selvitetään laskemalla kaksi erotusta, joista pienempi muodostaa maksuunpanematta jätetävän osan.

Toinen erotus saadaan siten, että PerVL:n (käypien arvojen) mukaan lasketusta verosta vähennetään vero, joka perintöosuudesta olisi määrättävä, jos maatalon maatalousmaa, metsä, rakennukset (myös asuinrakennus), rakennelmat, koneet, kalusto, laitteet ja maitokiintiöt sekä vastaavasti muuhun yritykseen kuuluvat varat arvostettaisiin verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitetussa varojen arvostuslaissa noudatettujen perusteiden mukaan. Jos yrityksen omaisuusmassassa on kuitenkin tapahtunut olennaisia muutoksia edellisen vertailuarvon laskennan ja perintö- tai lahjasaannon välisenä aikana, se voidaan ottaa harkinnassa huomioon. Toinen erotus saadaan, kun lasketaan maatilasta, muusta yrityksestä tai niiden osasta menevän veron suhteellinen osa koko verosta ja siitä vähennetään 850 euroa.

Veron laskutapa johtaa siis käytännössä yleensä veron määräämiseen varallisuuden arvon mukaan (40 %:na arvostuslain mukaan lasketusta arvosta), ja huojennus koskee vain 850 euron ylittävää veron osaa. Jos luovutettavan varallisuuden arvo tällä tavalla laskien jää niin alhaiseksi, että siitä määrättävä vero olisi 850 euroa tai vähemmän, huojennussäännöstä ei voida soveltaa.

Kts. huojennuksen laskemisesta esimerkkejä: Puronen: Perintö- ja lahjaverotus 2008, s.582.

lalla. Lisäksi maatilasta määrättävän veron määrä on oltava vähintään yli 850 euroa.

Verohuojennuksen saaminen sukupolvenvaihdoksessa edellyttää aina verovelvollisen nimenomaista vaatimusta huojennussäännöksen soveltamisesta. Vaatimus on tehtävä verotoimistolle ennen verotuksen toimittamista. Hallinto-oikeuteen tehtävässä valituksessa vaatimuksen tekeminen on jo myöhäistä (KHO:1986-B-II-598). Huojennusvaatimus voi olla joskus tulkinnanvarainen. Oikeuskäytännössä on huojennusvaatimukseksi tulkittu perukirjassa tehty vaatimus saada maksaa perintövero mahdollisimman pitkällä maksuajalla. Ratkaisu on tosin äänestyksen tulos:

KHO:1987-B-632: Perukirjaan oli merkitty perillisen pyyntö saada maksaa perintövero mahdollisimman pitkällä maksuajalla. Ennen verotuksen toimittamista verovelvollista ei ollut kehoitettu yksilöimään pyyntöä, vaikka sitä oli pidettävä tulkinnanvaraisena. Perintöveron osan maksuajan pidennyksen ohella myös samoin edellytyksin myönnettävää perintö- ja lahjaverolain 63 a §:ssä⁶⁵ tarkoitettua perintöveron osan maksuunpanematta jättämistä katsottiin näissä oloissa asianmukaisesti pyydetyn ennen verotuksen toimittamista. Äänestys 3-2.

Huojennuspyyntö tulee tehdä jokaisen perillisen osalta erikseen⁶⁶. Myös huojennussäännöksen soveltamisedellytykset tutkitaan verovelvolliskohtaisesti. Näin ollen etuutta ei voida myöntää muille kuin sitä erikseen pyytäneille ja edellytykset henkilökohtaisesti täyttävälle perilliselle. Vaikka huojennussäännöksen tarkoituksena on lieventää sukupolvenvaihdokseen liittyviä veroseuraamuksia, verohuojennukseen oikeutettuja tahoja ei ole rajoitettu sukulaisuussuhteen perusteella. Huojennus voidaan myöntää niin lakimääräiselle perilliselle kuin myös vieraalle.

Ensimmäinen edellytys huojennukselle on, että perintöön sisältyy maatila tai osa siitä. Maatilan käsitettä ei ole erikseen perintöverolaissa määritelty, mutta sen on tulkittu merkitsevän samaa kuin muualla verolainsäädännössä. Maatalouden tuloverolaissa maatilana pidetään tilaa, jolla harjoitetaan joko maa- tai metsätaloutta tai molempia. Sen sijaan pelkän metsätalouden harjoittaminen ei riitä verohuojennuksen saamiseen. Jos taas tilalla harjoitetaan maataloutta, saadaan huojennus myös metsän osalta.

⁶⁵ Nykyinen perintö- ja lahjaverolain 55 §.

⁶⁶ Aarnio-Kangas-Puronen-Räbinä: Perunkirjoitus ja perinnön veroseuraamukset 2011, s.268.

Veron maksuunpanematta jättämisen edellytys on, että luovutuksen kohteena on vähintään kymmenesosa maatilasta (PerVL 57 §). Tällöin puhutaan välittömästä omistuksesta. Veron osan maksuunpanematta jättäminen tulee kysymykseen myös välillisen omistuksen tilanteissa eli silloin, kun luovutuksen kohteena on vain osa yhteisömuotoisen maatalousyrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista. Riittävää tässä suhteessa on vähintään yksi kymmenesosa yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista tai osuuksista.⁶⁷

Toiseksi verovelvollisen tulee huojennuksen saadakseen jatkaa perintönä saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista. Vaatimus toiminnan jatkamisesta edellyttää ensisijaisesti henkilökohtaista työpanosta elinkeinonharjoittamisessa. Työpanoksen määrällä ei ole kuitenkaan annettu merkitystä. Maatilan kohdalla ei ole vaadittu päätoimista viljelyä, vaan sivutoiminen viljely on riittänyt. Tällöin voidaan hyväksyä sellainen toiminta, että perintönsaaja osallistuu tilan johtamiseen päätoimensa ohella.⁶⁸ Myöskään ei ole vaadittu, että koko tila olisi viljelyksessä. Oikeuskäytännössä on katsottu riittäväksi, että tilan 18 peltihehtaaria viljelyksessä on viisi hehtaaria:

KHO:1988-B-597: A:n 10.5.1985 kuolleen isän kuolinpesään kuuluvien 3 tilan peltopinta-ala oli noin 18 ha. Siitä A ja hänen isänsä, jotka olivat tiloilla aikaisemmin harjoittaneet yhtymänä maatilataloutta, olivat vuokranneet ulkopuolisille 10 ha. Vuokra-aikaa oli ilmoitettu olleen jäljellä yksi vuosi. Noin 3 ha oli ollut viljellemättä vuosien ajan ja 5 ha oli omassa käytössä. Tuolla alalla oli viljelty ohraa ja heinää, joista saaduista tuloista A:ta oli vuosilta 1985 ja 1986 toimitetuissa verotuksissa verotettu maatilatalouden tuloverolain mukaan. A oli myös osallistunut tiloilla maataloustöihin. KHO katsoi, että A jatkoi perintönä saaduilla varoilla maa- ja metsätalouden harjoittamista perintö- ja lahjaverolain 63 a ja 63 b §:ssä tarkoitetulla tavalla. Äänestys 4-1.

Huojennuksen saannin edellytyksenä ei ole, että perinnönjättäjä olisi itse harjoittanut maataloutta tai että sitä olisi harjoitettu hänen lukuunsa:

KHO:1991-B-564: Perintö- ja lahjaverolain 63 a §:n⁶⁹ soveltaminen ei edellyttänyt, että perinnönjättäjä itse olisi harjoittanut maataloutta puoliiksi perintönsaajan kanssa omistamallaan tilalla tai että sitä olisi harjoitettu perinnönjättäjän lukuun. Perintönsaaja oli jo ennen perinnönjättäjän kuolemaa miehensä kanssa harjoittanut tilalla maataloutta ja perukirjassa tehnyt vaatimuksen mainitun lainkohdan soveltamisesta perintöverotuksessa.

⁶⁷ Aarnio-Kangas-Puronen-Räbinä: Perunkirjoitus ja perinnön veroseuraamukset 2011, s.268.

⁶⁸ Andersson: Sukupolvenvaihdos verotuksen kannalta ja sen verohuojennukset 2004, s.9.

⁶⁹ Nykyinen perintö- ja lahjaverolain 55 §.

Kyseisestä tapauksesta on otettava huomioon, että kyse oli tilanteesta, jossa perinnönsaaja oli jo ennen vanhempiensa kuolemaa omistanut puolet tilasta ja viljellyt koko tilaa. Jos maatalan toiminta on loppunut tai ollut keskeytyksissä pitkään ennen luovutusta, ei huojennus Lindholmin mukaan voi tulla kyseeseen. Silloinhan ei ole kysymys toiminnan luovutuksesta⁷⁰. Verohuojennuksen saanti on evätty mm. silloin, kun koko peltoalasta oli tehty maiseman hoito- ja kehittämispäätös:

KHO:2000:69: Vuonna 1933 syntynyt Y oli saanut 24.3.1997 kuolleen puolisonsa jälkeen keskinäisellä testamentilla maatalan. Laaditun perukirjan mukaan perintö- ja lahjaverolain 55 ja 56 §:ssä tarkoitettua huojennusta oli vaadittu sillä perusteella, että puoliso oli harjoittanut maataloutta. Y oli verotuksen oikaisulautakunnassa ja lääninoikeudessa esittänyt, miten tilaa viljellään ja pidetään kunnossa saatavien EU-tukien edellyttämällä tavalla. Hänen puolisonsa vuodelta 1996 antaman maatalouden veroilmoituksen mukaan tilalta oli saatu kaikkiaan 7 290 mk tuloa kauranmyynnistä sekä 13 050 mk erilaisia tukia. Edelleen veroilmoituksesta ilmeni, että kaikki työt oli teetetty ulkopuolisella henkilöllä, mistä oli aiheutunut 9 740 mk:n menot. Y oli tehnyt X:n työvoima- ja elinkeinokeskuksen kanssa 15.5.1997-14.5.2002 väliseksi ajaksi maiseman hoitoa ja kehittämistä koskevan sopimuksen tilan koko peltoalasta. Sen perusteella Y sai maatalouden ympäristötuen perustuen lisäksi erityistukea. Vuodelta 1997 oli veroilmoituksen mukaan saatu vain maatalouden tukea 14 842 mk ja vastaavat palkkausmenot olivat olleet 2 740 mk.

Edellä mainituissa olosuhteissa Y:n ei katsottu harjoittavan maataloutta perintö- ja lahjaverolain 55 §:ssä edellytetyllä tavalla. Y:n osallistumisella tilan töihin ja peltojen kunnossapitoon ei ollut asiassa ratkaisevaa merkitystä, kun tilan omistajan toimesta varsinaista tuottavaa maataloutta ei tilalla ollut moneen vuoteen harjoitettu. Myöskään saman lain 56 §:n mukaista veron maksuaikaa koskevaa säännöstä ei voitu soveltaa.⁷¹

Kolmanneksi huojennusnormin soveltaminen edellyttää vielä, että maatilasta tai sen osasta määrätyn perintöveron suhteellinen osa koko perinnöstä menevästä verosta on suurempi kuin 850 euroa. Ratkaisevaa on siis maatilavarallisuuden kohdistuva osuus verosta. Laskelmassa on otettava huomioon myös velat sen mukaan kuin ne kohdistuvat varallisuusesineisiin. Jos velkoja ei voida näyttää kohdistuvan erityisesti mihinkään tiettyyn omaisuuteen, niiden katsotaan kohdistuvan suhteellisesti kaikkiin varoihin. Laskelmassa varojen ja velkojen arvostukseen sovelletaan käypiä arvoja.⁷²

⁷⁰ Lindholm: Perintöverokirja 2014, s.108.

⁷¹ Jatkamisvaatimus ei myöskään täyty, jos saaja on tehnyt peltonvaraus sopimuksen (esim. KHO:1983-II-618) kaikista tai melkein kaikista pelloista tai jos pellot on vuokrattu ulkopuoliselle. Jatkamisvaatimus ei tällöin voi täytyä, sillä jatkajalla ei ole mahdollisuutta jatkaa maatalouden harjoittamista siksi, että hänellä ei ole siihen oikeutta.

⁷² Puronen: Perintö- ja lahjaverotus 2008, s.577.

4.2. Maksuajan pidentäminen

Verohuojennuksen saanut verovelvollinen voi tietyin edellytyksin pyytää maksuajan pidennystä hänelle maksuunpantavalle perintöverolle (PerVL 56 §). Pyyntö on esitettävä Verohallinnolle ennen verotuksen toimittamista. Verohallinnolla ei ole maksuajan myöntämisen suhteen harkintavaltaa, vaan sen on myönnettävä maksuaika edellytysten täytyessä.

Edellytykset maksuajan pidentämiselle ovat, että veronalaiseen perintöön sisältyy maatila tai sen osa, ja että verovelvollinen jatkaa perintönä saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista perintönä saadulla maatilalla. Lisäksi edellytetään, että maatilasta tai sen osasta määrätyn perintöveron suhteellinen osa koko verosta on suurempi kuin 1 700 euroa.

Myös maksuajan pidentämistä on verovelvollisen nimenomaisesti pyydettävä Verohallinnolta, jotta se voidaan myöntää. Lykkäyspyynnön voi tehdä vain omasta puolestaan. Jos perinnön- tai testamentinsaajia on useita, he voivat tehdä pyyntönsä yhteisellä asiakirjalla. Vaatimus tulee tehdä kirjallisesti, mutta muita muotovaatimuksia ei ole. Yleensä maksuajan pidentämistä pyydetään perukirjassa tai sen liitteessä⁷³.

Vero, jonka maksamiseen on myönnetty pidennystä, kannetaan yhtä suurina vähintään 850 euron suuruisina vuotuiserinä. Maksimikantoaika on viisi vuotta, jonka voi saada vähintään 4 250 euron verolle. Pidennetyltä maksuajalta ei periä korkoa.

Jos verovelvollinen luovuttaa pidennettynä maksuaikana pääosan maatilasta, hän menettää saamansa maksuaikaedun. Verohallinto nimittäin määrää kaikki luovutushetkellä maksamatta olevat verot kerralla maksuun, jolloin ne on suoritettava seuraavan kantoerän yhteydessä.

⁷³ Aarnio-Kangas-Puronen-Räbinä: Perunkirjoitus ja perinnön veroseuraamukset 2011, s.281.

4.3. Huojennuksen menettäminen

Jos verovelvollinen luovuttaa pääosan saamastaan maatilasta tai sen osasta ennen kuin viisi vuotta on kulunut perintö- ja lahjaverotuksen toimittamispäivästä, maksuunpanematta jätetty vero maksuunpannaan 20 prosentilla korotettuna (PerVL 55:6 §). Veronkorotus on aina 20 prosenttia, eikä verotuksen toimittajalla ole sen osalta harkintavaltaa. Sitä ei voida esim. kohtuussyistä jättää maksuunpanematta.

Pääosan luovuttaminen tarkoittaa vallitsevan kannan mukaan sitä, että maatalavarallisuudesta luovutetaan yli puolet⁷⁴. Alle puolikkaan tai tasan puolikkaan luovutuksesta ei siis aiheudu verotusseuraamusta. Joskus voi olla vaikeuksia arvioida, käsittääkö luovutettu varallisuus yli puolet huojennuksen kohteena olleesta varallisuudesta. Saadun varallisuuden sijaan on saattanut esimerkiksi tulla muuta omaisuutta. Ongelmia aiheutuu erityisesti esineiden arvostuksesta ja arvojen muutoksista.

Lainkohdassa tarkoitettua luovuttamista ei ole käytännössä arvosteltu ankarasti. Verovapaus on säilynyt myös tapauksissa, joissa lainkohdan kirjaimellinen tulkinta olisi johtanut edun laukeamiseen. Tästä esimerkkinä on korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu:

KHO:1993-B-538: Verovelvollinen oli saanut perintö- ja lahjaverolain 63 a ja 63 b §:n⁷⁵ mukaisen veronhuojennuksen ja veron maksuajan pidennyksen, kun hän oli ilmoittanut jatkavansa yhdessä sisarustensa kanssa perimänsä osakeyhtiömuotoisen yrityksen toimintaa. Perityn yhtiön nimi oli sittemmin muutettu ja yhtiö oli purettu, jolloin perinnönsaaja oli saanut jako-osuuden yhtiön omistamaan kiinteistöön ja yhtiön noin 11 miljoonan markan rahoitusomaisuuden. Perityn yhtiön liiketoiminta ja osa sen omistamasta kiinteistöstä oli myyty verovelvollisen yhdessä puolisonsa kanssa omistamille kahdelle uudelle osakeyhtiölle, joista toinen jatkoi perityn yhtiön toimintaa tämän nimellä. Verovelvollisen ei katsottu luovuttaneen pääosaa yrityksestä siten kuin perintö- ja lahjaverolain 63 a §:n 3 momentissa ja 63 b §:n 3 momentissa tarkoitetaan eikä hän menettänyt saamaansa veronhuojennusta.

⁷⁴ Puronen: Perintö- ja lahjaverotus 2008, s.586 sekä Lakari: Yritystoiminnan lopettaminen ja sukupolvenvaihdos 2012, s.39.

⁷⁵ Nykyinen PerVL 55 § ja 56 §.

Tapauksessa on huomattava, että verovelvollinen säilyy koko ajan yritysvarallisuuden suurimpana omistajana sekä että yritystoiminta jatkui koko ajan. Yrityksen nimi ja toimintamuoto vain muuttuivat. Luovutuksena ei siis pidetä toimintamuodon muutosta, elleivät toiminnan jatkamista koskevat edellytykset samalla lakkaa.

Tulkintaongelmilta ei kuitenkaan ole voitu välttyä, koska lainkohdan sanamuoto on soveltajan kannalta liian väljä. Laki ei erota toisistaan vapaaehtoisia ja muita luovutuksia eikä lausu mitään toimintamuodon muutoksista, toiminnan lopettamisesta tai sen keskeyttämisestä. Selvänä voitaneen sen sijaan pitää, ettei verohuojennusta voida menettää, mikäli toiminta lopetetaan verovelvollisen kuoleman, sairastumisen tai muun vastaavan syyn vuoksi. Myöskään toiminnan lopettaminen kannattamattomana tai yrityksen luovuttaminen konkurssiin ei aiheuta verohuojennuksen menettämistä. Ennen yritysrajoitukseen ja yrityksen omistukseen kohdentuvien muutosten tekemistä onkin hyvä hakea ennakkoratkaisua, jonka avulla voidaan veroviraston kanta saadun verohuojennuksen säilymiseen varmistaa etukäteen.

Viiden vuoden määräaika lasketaan verotuksen toimituspäivästä eli maatilasta tai sen osan luovutushetkestä. Verotus saattaa olla toimitettu useita kuukausia perittävän kuoleman jälkeen. Maatilan luovuttaminen johtaa faktisesti verotuksen oikaisemiseen siten, että sovellettujen varallisuusverotusarvojen sijasta varallisuuden arvo lasketaan käypään arvoonsa. Lisäksi maksuunpannaan 20 prosentin veronkorotus.

5. MAATILAN SUKUPOLVENVAIHDOS INTER VIVOS

Luopujan elinaikana tapahtuva sukupolvenvaihdos on myyjän ja ostajan välinen asia. On kuitenkin tärkeää huomioida, että kaikki, joita asia tavalla tai toisella koskettaa, saavat tietoa prosessista. Myytävään kohteeseen liittyy paljon rahallista ja tunnearvoa, vaikka myyjät eli vanhemmat myyvät tavallisesti maatilasta vain yhdelle lapselleen.

On myös tärkeää, että luopuva isäntäpari on valmis muutokseen ja jatkajat ovat valmiita ottamaan vastuun tilan hoidosta. Kertomalla asioista avoimesti ja keskustelemalla vältetään turhat ristiriidat myös sisarusten kesken. Nykyisin ei ole pakko maksaa sisarosuuksia kuten ennen⁷⁶, mutta ihmissuhteiden hoidon kannalta on tärkeää, että myös sisarukset huomioidaan tilakaupan yhteydessä.

5.1. Vaihtoehtoiset toteuttamistavat

Kaupanteko on syytä suunnitella huolella, sillä sen toteuttamiseksi on olemassa monta vaihtoehtoista tapaa. Usein jo kauppatavalla on vaikutuksensa tilanpidonjatkajan asemaan sukupolvenvaihdoksen jälkeen. Sukupolvenvaihdoksen lopullinen muoto riippuu luopujan ja jatkajan tavoitteista ja toiveista sekä heidän taloudellisesta tilanteestaan. Seuraavaksi käsittelen erilaisia sukupolvenvaihdoksen toteuttamistapoja eli kauppaa, lahjanluontoista kauppaa, vuokrausta sekä vaiheittaista sukupolvenvaihdosta Näiden tapojen eri yhdistelyvariaatioilla jokaiselle tilalle löytyy paras ratkaisu. Kuten tapojen moninaisuudesta jo huomataan, sukupolvenvaihdos on monialainen oikeustoimien joukko, joka kannattaa tehdä yhdessä asiantuntijan kanssa.

5.1.1. Kauppa yhdellä kertaa

Perinteinen tapa tehdä sukupolvenvaihdos on kauppa yhdelle jatkajalle yhdellä kertaa koko tilasta. Tilanpidonjatkajan kannalta on hyvä, että omistus ja hallinta siirtyvät samalla hetkellä ja hän voi tehdä päätökset tilan kehittämisestä yksin

⁷⁶ Vaikka sisarosuuksien maksaminen ei ole pakollista, näin kuitenkin usein tehdään. Kts. Halme: Neuvontaprosessin kehittäminen maatalojen sukupolvenvaihdoksissa Pro Agria Hämeen alueella 2011, s. 43. Hämeessä sisarusten huomioiminen on 2000-luvulla ollut melko yleistä. Yleisin huomioimiskeino on ollut raha, mutta myös omaisuutta on luovutettu sisarosuuksiksi. Vrt. OP-Pohjola: Sukupolvenvaihdoksen opas 2013, s.4, jonka mukaan sukupolven vaihdoksissa on yleistynyt käytäntö, jossa niin sanottua ennakkoperintöä ei enää makseta ostajan muille sisaruksille. Koko kauppahinta maksetaan myyjille, jotka sitten käyttävät saamansa rahat parhaaksi katsomallaan tavalla.

ilman muiden osapuolien kuuntelemista. Kun lainhuuto voidaan hakea yhdellä kertaa koko tilaan, helpottuu esimerkiksi rahoituksen hankkiminen huomattavasti. Rahoittajien näkökulmasta tämä on kaikkein selkein, kun vakuuden haltija ja lainanottaja ovat sama henkilö.

Kun sukupolvenvaihdos maatilalla toteutetaan suoralla kaupalla tai lahjanluonteisella kaupalla, kyseessä on kiinteistökauppa. Tällöin tulee ottaa huomioon kiinteän omaisuuden tiukat määrämuotoedellytykset. Maakaaren 2:1 §:n mukaan kiinteistön kauppa on tehtävä kirjallisesti, jonka ostaja ja myyjä allekirjoittavat. Julkinen kaupanvahvistaja vahvistaa kaupan kaikkien osapuolien läsnä ollessa. Kaupan ehdoista tärkeimpiä ovat luovutustarkoitus, luovutettavan kiinteistön yksilöintitiedot, myyjän ja ostajan tiedot sekä luovutushinta⁷⁷. Luovutustarkoituksella selvitetään, onko kyseessä kauppa, lahja vai vaihto. Ellei kiinteistökaupan ehtoja ole noudatettu, kauppa on pätemätön. Muotovaatimuksia ja kiinteistökaupan ehtoja on käsitelty mm. seuraavissa korkeimman oikeuden ratkaisuissa:

KKO:1944-II-127: Kiinteistön kauppa ja sen perusteella myönnetty lainhuuto julistettiin mitättömäksi, kun kauppakirjaa kaupanvahvistajan luona todistettaessa oli ollut saapuvilla vain toinen ostaja, joka oli valtakirjan nojalla ilmoittanut edustavansa myös tilan myyjä.

KKO:1987:109: Kiinteistökaupan ehtojen mukaan 600.000 markan kauppahinnasta, joka oli huomattavasti alempi kuin tilan käypä hinta, oli 400.000 markkaa suoritettava neljän vuoden aikana siten, että kunakin vuotena oli maksettava 100.000 markkaa ilman korkoa. Kauppa oli tehty myyjän aloitteesta pitkähkön harkinta-ajan jälkeen. Myyjä oli ollut tietoinen kauppahinnan ja käyvän hinnan erosta. Kauppaehdot oli merkitty kauppakirjaan myyjän esittämänä ja ne olivat vastanneet hänen tarkoitustaan, ettei ostaja kauppahintaa suorittaessaan joutuisi taloudellisiin vaikeuksiin. Myyjän kanne, jossa tämä vaati, että kauppahintaa ja sen maksutapaa koskevia ehtoja soviteltaisiin varallisuus oikeudellisista oikeustoimista annetun lain 36 §:n nojalla, hylättiin.

Jälkimmäisessä tapauksessa myyjä oli ollut kaupantekohetkellä masentunut elinkumppaninsa jouduttua sairaalaan. Hänellä ei myöskään ole koskaan ollut kykyä ymmärtää hyvin taloudellisia asioita. Kauppa oli kuitenkin tehty myyjän pitkän ajan harkinnan lopputuloksena ja ilman minkäänlaista painostamista tai erehdyttämistä ostajan toimesta. Myyjällä oli myös todistetusti ollut tarkoitus

⁷⁷ Muita tärkeitä ehtoja ovat kauppahinnan maksamista koskevat ehdot, omistus- ja hallinto-oikeuden siirtymisajankohtaa koskevat ehdot sekä tieto siitä, kumpi maksaa kiinteistöveron luovutusvuodelta. Kts. tarkemmin esim. Jokela-Kartio-Ojanen: Maakaari 2010, s.32-80.

hinnoitella kiinteistö hintaan, josta ostaja helposti selviytyisi. Näistä syistä korkein oikeus hylkäsi myyjän kanteen. Kauppakirjaan merkittyjen ehtojen kanssa kannattaa olla erityisen tarkka, sillä myöhemmin niitä on vaikea riitauttaa.

Kiinteistön ostajan on haettava lainhuuto kiinteistölleen kuuden kuukauden kuluessa kaupantekohetkestä (MK 11:1 §). Määräaika lasketaan kauppakirjan tai muun luovutuskirjan tekemisestä eli allekirjoittamisesta. Lainhuuto haetaan kiinteistön sijaintipaikkakunnan maanmittauslaitokselta⁷⁸. Tällöin varainsiirtovero on oltava maksettuna ja se on pystyttävä kuitilla todistamaan⁷⁹. Mikäli lainhuutoa ei ole haettu määräaikana, korotetaan maksettavaa varainsiirtoveroa tuntuvasti (VSVL 8 §).

Kauppahinta on aina myyjän ja ostajan välinen kompromissi. Sukupolvenvaihdoskauppaa ei yleensä toteuteta aivan markkinahinnalla, vaan hinta määräytyy tilan tuotannollisen arvon ja jatkajien resurssien perusteella. Kauppahintaa suunniteltaessa vartenotettavia lähtökohtia ovat: verottajan käypä arvo tilasta sekä toisaalta arvo, jolla lahjavero vältetään. Lopullisen hinnan kannalta ratkaisevia ovat tilan velat, luopujien rahoitustarve sekä tilan maksuvalmius laskelmien perusteella.⁸⁰

Normaalissa kaupassa jatkaja maksaa tilasta käyvän arvon eli siis hinnan, josta ei synny lahjaa. Käypään hintaan tehty kauppa vie usein kuitenkin tilanpidonjatkajalta mahdollisuudet investointeihin ja sitä kautta tilakoon kasvattamiseen. Tämä taas johtaa maksuvalmiuden heikkenemiseen sekä rahoituksen vaikeutumiseen riittämättömien vakuuksien kautta.

⁷⁸ Kiinteistöjen kirjaamisasiat siirrettiin käräjäoikeuksilta Maanmittauslaitoksille 1.1.2010. Kts: HE 30/2009 vp. s.10-11. Tavoitteena oli selkeyttää järjestelmää keskittämällä kaikki kiinteistöjä koskevat asiat yhdelle viranomaiselle.

⁷⁹ Varainsiirtoverolain 7 §:n mukaan vero on suoritettava viimeistään lainhuutoa tai kirjaamista haettaessa. Käytännössä ainoa tapa suorittaa vero on etukäteismaksu, jolloin suorituksesta tulee olla kuitti.

⁸⁰OP-Pohjola: Sukupolvenvaihdoksen opas 2013, s.4.

5.1.2. Alihintainen eli lahjanluonteinen kauppa

Tilan osittainen lahjoittaminen on selkeästi suosituin tapa toteuttaa sukupolvenvaihdos. Tämäkin on jatkajan kannalta selkeä ratkaisu, sillä omistus ja hallinta siirtyvät yhdellä kertaa. Vaikka tilanpidonjatkaja joutuisi maksamaan lahjaveroa, maksuvalmius säilyy paljon parempana kuin ostettaessa koko tila. Lähtökohdat tilan kehittämiseen ovat paremmat kuin käypään arvoon tehdyllä kaupalla, sillä käyttämättömiä vakuuksia on vielä jäljellä.

Kauppaa saatetaan pitää lahjanluonteisena, kun myyjä antaa kauppahinnasta alennusta ostajan hyväksi. Alihintaishalla luovutuksella tarkoitetaan luovutusta, jossa suoritettava vastike on luovutuksen kohteen käypää arvoa pienempi. Lahjanluonteisella kaupalla puolestaan tarkoitetaan alihintaisia luovutuksia, joissa kauppahinta alittaa kaupan kohteen käyvän arvon PerVL 18.3 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Luovutus on siis sekamuotoinen kaupan ja lahjan⁸¹ yhdistelmä.

Lahjaverotapauksessa kauppaa pidetään perustilanteessa lahjanluonteisena silloin, kun alennuksen määrä on 25 % tai enemmän kaupan kohteen käyvästä arvosta⁸². Toisin sanoen kauppahinnan tulee olla enemmän kuin 75 % kaupan kohteen käyvästä arvosta. Muutoin koko alennuksen määrä verotetaan ostajan myyjältä saamana lahjana⁸³. Lahjanluonteisuus arvioidaan luovutushetken mukaan, kuten seuraavasta korkeimman oikeuden ratkaisusta käy ilmi:

KKO:1984-II-194: Myydessään maatilansa perilliselleen perittävä oli, säilyttääkseen tilan suvun hallussa ja turvatakseen vanhuudenpäivänsä, määrännyt omistusoikeuden siirtyväksi vasta kuollessaan ostajan saadessa tilan heti hallintaansa. Kun perittävä oli kaupantekopäivänä luopunut omistajana hallitsemasta tilaa ja ostajaperillinen samalla vastaanottanut sen hallinnan, tilan arvo muiden peril-

⁸¹ Lahjanluonteisuus ei toteudu kaikissa alihintaisissa kaupoissa. Vero-oikeudellisen lahjan vaikiintuneita tunnusmerkkejä on se, että luovutustoimen seurauksena varallisuutta siirtyy pysyvästi henkilöltä toiselle, varallisuuden luovutuksen seurauksena antajan varallisuus vähenee ja saajan varallisuus kasvaa luovutettavan objektin määrällä ja, että luovuttajalla on lahjoittamistahto (animus donandi). Näistä ongelmallisin on Immosen ja Lindgrenin mukaan lahjoittamistahto, sillä PerVL 18.3 §:n soveltaminen ei säännöksen sanamuodon mukaan edellytä lahjoitustahtoa. Sukupolvenvaihdosluovutuksissa alihintaiset luovutukset tapahtuvat usein lähisukulaisten kesken. Tällaisissa tilanteissa lahjoitustahdon olemassaoloa ei yleensä kiisteta. Immonen-Lindgren: Onnistunut sukupolvenvaihdos 2009, s.191-192.

⁸² Perintö- ja lahjaverolaki 18 § 3 mom.: Kun kauppa- tai vaihtosopimuksen ehdoista selviää, että sovittu vastike on enintään kolme neljännestä käyvästä hinnasta, katsotaan käyvän hinnan ja vastikkeen välinen ero lahjaksi.

⁸³ Kts. sukupolvenvaihdoshuojennuksista verotuksessa jakso 5.3.1. Lahjavero s.59-61.

listen väittäessä luovutusta pääasiallisesti lahjaksi ja vaatiessa lakiosan täydennystä määrättiin PK 7 luvun 3 §:n 3 momentin nojalla sen ajankohdan mukaan, mikä sillä oli hallinnan siirtyessä.

Tapauksessa ratkaisu perustui perittävän todelliseen tarkoitukseen omistuksenpidätysehdosta sekä siihen, ettei myydyn omaisuuden arvo kaupantekohetkellä ollut epäsuhteessa suoritettuun vastikkeeseen. Myyjän tarkoitus omistuksenpidätysehdolle oli se, että hän itse pystyisi elämään vanhuudenpäivänsä arvokkaasti sekä se, että tila pysyisi suvun hallussa. Tilakaupan ehdollisuudelle oli näin ollen perusteltu syy. Tilan kauppahinta oli kaupantekohetken mukainen, joten lahjaa ei näin ollen ollut syntynyt.

5.1.3. Vuokraus

Vuokraamalla toteutettu sukupolvenvaihdos on tilanpidonjatkajan maksuvalmiuden kannalta edullinen. Muoto sallii kehittämistoimenpiteet paremmin kuin ostovaihtoehdossa. Toisaalta käytännössä lienee vaikea saada luottoa pelkän vuokrasopimuksen perusteella. Vakuuksien järjestäminen muodostuu ongelmaksi, mikäli tilanomistaja (tuotannosta luopuja) ei suostu kiinteistön kiinnitykseen⁸⁴.

Suomen maanvuokralainsäädännön (MaanvuokraL) mukaan viljelmä, jolla on maatalouden harjoittamiseen tarvittavat asuin- ja talousrakennukset, vuokra-aika voi olla enintään 25 vuotta ja rakentamattoman viljelmän (eli lisäpellon)

⁸⁴ Kts. kiinnittämisen edellytyksistä maanvuokraustapauksissa Jokela-Kartio-Ojanen: Maakaari 2010, s.427 tai Kasso: Kiinteistön kauppa ja omistaminen 2010, s.43-45. Kiinteistön käyttöoikeuden kiinnittämistä ja panttioikeutta koskevat säännökset ovat maakaaren 19 luvussa. Kiinnitys voidaan vahvistaa maanvuokraoikeuteen tai muuhun määräaikaiseen käyttöoikeuteen, jos oikeus voidaan maanomistajaa kuulematta siirtää kolmannelle. Vuokraoikeuden vapaa siirto-oikeus on kiinnittämisen ehdoton edellytys. Jos vuokraoikeuden siirtoon tarvitaan maanomistajan suostumus, vuokraoikeutta ei voida kiinnittää, eikä siihen siten voida perustaa kiinteistöpannioikeuksia. Tällaiseen ”siirtokelvottomaan” vuokraoikeuteen perustuvan rakennuspaikan hallintaan ja sillä sijaitsevaan rakennukseen voidaan vahvistaa kuitenkin yritys kiinnitys, jos rakennus kuuluu kaupparekisteriin merkitylle elinkeinonharjoittajalle ja kysymys on elinkeinotoimintaan kuuluvasta omaisuudesta (Yrityskiinnityslaki 3 §). Lisäksi kiinnitys edellyttää, että kiinteistöllä on olemassa tai sille voidaan rakentaa vuokraoikeuden haltijalle eli vuokralaiselle kuuluva rakennus tai muu laite. Edellytyksiin kuuluu vielä, että käyttöoikeus on kirjattu lainhuuto- ja kiinnitysrekisteriin. Käytännössä tämä tarkoittaa erityisen oikeuden kirjaamista. Kiinnitykset vahvistetaan sellaisen käyttöoikeuden haltijan hakemuksesta, jonka oikeus on viimeksi kirjattu.

enintään 20 vuotta⁸⁵. Kun maatalous on näitä aikoja pitkäjänteisempää toimintaa, voi epävarmuus tulevaisuudesta häiritä tilanpidon kehittämistä. Jatkajan maksuvalmiuden kannalta ratkaisu voi sen sijaan olla edullinen, jos vuokra on kohtuullinen.

Kuten kiinteistön kauppaa tai lahja, myös maanvuokrasopimus tulee tehdä kirjallisesti ja sopijapuolten on se allekirjoitettava (MaanvuokraL 3§). Kirjallisesti tehtävään vuokrasopimukseen on otettava kaikki sopimusehdot. Keskeisimpiä sopimusehtoja ovat sopimuksen voimassaoloaika, vastuu rakennuksista sopimusajan päätyttyä, vuokran määrä ja sen muutokset sekä sopimuksen siirrettävyys. Ehto, jota ei ole sopimuksessa on mitätön. Vuokrasopimuksen saa purkaa tai määräaikaisen irtisanoa vain maanvuokralaissa säädetyillä edellytyksillä (MaanvuokraL 4 §).

Koko tilan vuokraus peltoineen, koneineen, rakennuksineen ja eläimineen ei ole helppo ratkaisu. Koneiden ja rakennusten osalta uusiminen tuottaa hankaluuksia, jos niiden omistaja ei halua tehdä isoja investointeja. Selkein ratkaisu olisi, jos tilanpidonjatkaja ostaisi koneet, tuotantorakennukset sekä kotieläimet ja vuokraisi vain tilan peltoja. Vuokrauksen hankaluus onkin johtanut siihen, että sukupolvenvaihdoksissa vuokrausta käytetään toteutustapana harvoin.

5.1.4. Vaiheittainen sukupolvenvaihdos

Jos luovuttaja tai luovuttajat eivät vielä eläkeiässä tai muuten koko tilan luovutus ei ole vielä ajankohtainen, saattaa vaiheittainen sukupolvenvaihdos olla sopeva tapa siirtää maatila jatkajalle⁸⁶. Vaiheittaisessa sukupolvenvaihdoksessa jatkaja ostaa vain osan tilasta, esimerkiksi koneet ja tuotantoeläimet. Tällöin

⁸⁵ Maanvuokra-aikoja on pidennetty helmikuussa 2011. Aikaisemmin enimmäisvuokra-ajat olivat 15 ja 10 vuotta. Hallituksen esityksen mukaan uudistuksen taustalla oli se, että lyhyet vuokra-ajat vaikeuttivat pitkäjänteistä elinkeinonharjoittamista eivätkä ne kannustaneet pellon perusrannusten tekoon ajallaan. Lyhyet enimmäisvuokra-ajat myös hankaloittivat tai pahimmillaan estivät kokonaan eräiden maataloustukisopimusten tekemisen vuokramaille. Kts. HE 145/2010 vp., s.3-4.

⁸⁶ OP-Pohjola: Sukupolvenvaihdoksen opas 2013, s.9.

kalliit pääomahyödykkeet (kuten pellot ja tuotantorakennukset) voidaan jättää vielä luopujan omistukseen jatkajan tuodessa tilalle vain työpanoksensa.

Vaiheittaisessa omistajanvaihdoksessa on hyvä ottaa huomioon, että jatkajalle luovutetaan niin suuri osa tilasta, että yrittäjätulo vaatimus täyttyy⁸⁷. Yrittäjätulo vaatimus on täytyttävä kolmen kalenterivuoden kuluessa aloitustuen myöntämisestä. Käytännössä vaiheittaisessa sukupolvenvaihdoksessa muodostuu luovuttajien ja jatkajan verotusyhtymä, jossa tulo jaetaan omistus- ja työpanoksen mukaan. Vaiheittaisessa sukupolvenvaihdoksessa syntynyt yhtymä on usein muutaman vuoden mittainen välivaihe ennen lopullista sukupolvenvaihdosta.

5.2. Sukupolvenvaihdoksen rahoitus

Sukupolvenvaihdoksen rahoituksessa nuoren viljelijän aloitustuki on ratkaisevassa asemassa. Se myönnetään avustuksen ja korkotukilainan yhdistelmänä. Nuoren viljelijän aloitustuen tarkoituksena on pehmentää tilanpidon aloittamisesta aiheutuvia kustannuksia.⁸⁸

Avustus voidaan käyttää saajan itse valitsemiin kohteisiin esimerkiksi saajan henkilökohtaisiin menoihin. Avustus on kuitenkin veronalaista tuloa. Korkotukilaina voidaan käyttää tilan kauppahinnan maksamiseen ja maatalousirtaimiston lisähankintoihin. Tilanpito on aloitettava ja lisähankinnat on tehtävä vuoden kuluessa aloitustukipäätöksen saamisesta (VNA 299/2008 8 luku). Viimeistään nuoren viljelijän aloitustuki on haettava 10 kuukauden kuluessa tilanpidon aloittamisesta.

Nuoren viljelijän aloitustuen edellytykset on laissa maatalouden rakennetuista jaettu tuen saajaa koskeviin sekä maatila ts. yritystoimintaa koskeviin edellytyksiin. Tuen saajaa koskevat edellytykset ovat viljelijän ikä, ammattitaito sekä

⁸⁷ VNA maatalouden investointituesta ja nuoren viljelijän aloitustuesta 299/2008 (myöh. AloitustukiA) 9 §: Myönnettäessä investointitukea tai tukea tilanpidon aloittamiseen vuotuisen maatalouden yrittäjätulon on oltava vähintään 17 000 euroa.

⁸⁸ HE 113/2007, s.4: ”Aloitustuella puolestaan mahdollistetaan erityisesti sukupolvenvaihdostilanteissa maatilojen toiminnan jatkuminen Suomen olosuhteissa, joille on tyypillistä tilanpidon aloittamiseen tarvittavan omaisuuden korkeat hankintakustannukset.”

elinkeinon päätoimisuus. Maatilaa koskevia edellytyksiä ovat elinkeinotoiminnan kannattavuus (RakennetukiL 2-3 luku).

5.2.1. Tuen saajaa koskevat edellytykset

Nuoren viljelijän aloitustukea myönnetään tilanpidonjatkajalle, joka on hakuhetkellä 18-40-vuotias ja aloittaa tilanpidon ensimmäistä kertaa. Aikaisemmin hankittuja tiluksia voi olla, jos niistä saatava yrittäjätulo jää alle 10 000 euroa. Avio puolisoista kummankin tulee täyttää ikäehto, jos he ovat yhdessä tilanpidonjatkajia. Korkein hallinto-oikeus ei ole ikävaatimusta täysin sananmukaisesti tulkinut seuraavassa tapauksessa:

KHO 21.5.1985/2066: Käynnistystuen maksamisesta nuorille viljelijöille 3.5.1984 annetun valtioneuvoston päätöksen 2 §:n mukaan käynnistystukea voidaan maksaa ensimmäisen maatilansa alle 35-vuotiaana hankkineelle viljelijälle. Edellä mainitun säännöksen estämättä voidaan käynnistystukea maksaa myös sellaisissa tapauksissa, joissa maanviljelijä on hankkinut ensimmäisen maatilansa samana päivänä, jona hän täyttää 35 vuotta. Äänestys 4-1.

Tuki tuli siis myöntää, vaikka maanviljelijä kaupantekopäivänä täytti yläikärajan mukaisen 35 vuotta (ikärajaa nostettu nykyisin 40 vuoteen). Sanatarkasti tulkiten viljelijä ei enää tuolloin ole alle 35-vuotias. Aloitustuen tarkoitus on mahdollistaa sukupolvenvaihdosprosessin toteutuminen ja helpottuminen nuorella iällä, joten ikärajan tiukka, päivänpäälle menevä, noudattaminen ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista.⁸⁹

Tuen myöntämisen edellytyksenä on, että hakijalla on tuen kohteena olevaa yritystoimintaa koskeva riittävä ammattitaito. Tilanpidon jatkajalla tulee näin olla maatalousalan koulutus eli ainakin toisen asteen luonnonvara-alan koulutus. Ellei koulutusta kuitenkaan ole, riittää vähintään kolmen vuoden työkokemus maataloudesta sekä tuen kohteena olevan yritystoiminnan harjoittamisen kannalta tarkoituksenmukainen vähintään 10 opintoviikon tai 15 opintopisteen kou-

⁸⁹ Kts. myös tapaus KHO 21.2.2002/386, jossa nuori viljelijä oli jättänyt käynnistystukihakemuksen paria päivää vaille 40-vuotiaana. Hakemus oli ollut puutteellinen, mutta sitä oli määrätyn ajan kuluessa täydennetty. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan hakemus tuli ratkaista sen ajankohdan mukaan, jolloin hakemus oli jätetty. Tilanpidonjatkajalta ei siis voitu evätä tuen saamista yläikärajan täyttymisen vuoksi, kun hakemus oli jätetty ennen kuin hakija täytti 40 vuotta.

lutus (AloitustukiA 4 §). Koulutuksesta puolet tulee olla käytetty talousasioiden käsittelyyn. Puolisoista kummallakin tulee olla riittävä kokemus maataloudesta ja ainakin toisella vaadittava koulutus.

Nuori viljelijä voi työskennellä myös tilan ulkopuolella. Maatalouden tuloilla täytyy kuitenkin olla oleellista merkitystä yrittäjän toimeentulon kannalta. Aloituskiasetuksen 6 §:n mukaan hakijan saaman maatalouden yrittäjätulon on oltava vähintään 25 prosenttia hakijan kaikkien niiden tulojen yhteismäärästä, jotka muodostuvat yrittäjätuloista, palkkatuloista ja muista hakijan säännöllisesti saamista tuloista. Yrittäjätulo-osuus on täytyttävä myös ilman aloitusavustusta. Yrittäjätuloehdon on täytyttävä viimeistään tuen myöntämismyönteä seuraavana kolmantena kalenterivuonna.

5.2.2. Maatilaa koskevat edellytykset

Rakennetukilain 9 §:n mukaan tuen kohteena olevan maatilalla tulee sijaita Suomessa. Tuen myöntämisen edellytyksenä on, että hakija hallitsee tuen kohteena olevaa maatilaa⁹⁰ omistuksen tai vuokrasopimuksen perusteella. Maatila voi muodostua yhdestä tai useammasta rekisteritilasta tai niiden osasta. Tilaan tulee yleensä kuulua peltoa ja tarvittavat tuotantorakennukset. Tilan metsää ja asuinrakennusta ei tarvitse siirtää jatkajalle aloitustukivaatimusten vuoksi, mutta tilan toiminnan kannalta näilläkin on yleensä merkitystä.⁹¹

Maatilaa koskevista edellytyksistä tärkein on se, että toiminta on kannattavaa ja vakavaraista sekä, että maksuvalmius kunnossa. Maatilalla ei sinänsä ole asetettu rajoituksia. Tila voi olla kuinka pieni tai suuri tahansa ja sillä voidaan käyttää myös palkkatyövoimaa. Kannattavuuden tarkastelu perustuu maataloudesta saatavaan yrittäjätuloon. Pelkästään tilalla harjoitettavasta maataloudesta pitää kertyä yrittäjätuloa⁹² 17 000 euroa vuodessa, jotta tilanpidonjatkaja saisi

⁹⁰ Maatila harjoitettavan tuotannon kirjo on laaja. Maataloudeksi ymmärretään perinteisen peltoviljelyn ja karjatalouden lisäksi mm. kasvihuone- ja muu puutarhatuotanto, turkistarhaus, hevosien kasvattaminen ja mehiläistalous.

⁹¹ OP-Pohjola: Sukupolvenvaihdoksen opas 2013, s.7.

⁹² Yrittäjätulo lasketaan siten, että maatalouden tuotoista vähennetään muuttuvat ja kiinteät kulut, poistot ja velkojen korot. Poistot lasketaan käyttämällä rakennusten ja salaajien poisto-

aloitustuen enimmäismäärän (AloitustukiA 9 §). Alennettuun aloitustukeen tarvittava yrittäjätulo on oltava maataloudesta vähintään 10 000 euroa ja koko maatilalta vähintään 15 000 euroa vuodessa. Loppu 5 000 euroa voi tulla metsätaloudesta kestävän hakkuutulon perusteella tai tilalla harjoitettavasta pienyritystoiminnasta.

Yrittäjätulovaatimuksen ei tarvitse täytyä vielä luovutushetkellä. Tilanpidonjatkaja voi elinkeinosuunnitelmassa esittää, miten hän voi kolmen kalenterivuoden kuluessa tukipäätöksen saamisesta lisätä tilan tuottoja maataloudesta (AloitustukiA 6 §). Aloitustuen myöntämisedellytyksiin kuuluu elinkeinosuunnitelma, josta tulee ilmetä myöntämisedellytysten täytyminen sekä tuettavaa toimenpidettä koskevat tiedot (RakennetukiL 11 §). Hallituksen esityksen mukaan erityisesti on tarpeen esittää selvitystä yritystoiminnan tavoitteista ja niiden saavuttamisessa tarpeellisista keinoista sekä tulevaa kehitystä koskevista laskelmista ja selvityksistä.⁹³

Nuoren viljelijän aloitustukea voidaan myöntää luonnolliselle henkilölle, joka on maatalousyrittäjänä ryhtynyt tai ryhtyy omaan lukuunsa harjoittamaan maataloutta (RakennetukiL 16 §). Tilanpito katsotaan aloitetuksi, kun tilanpidonjatkaja on kauppa-, lahja- tai muun luovutuskirjan tai vuokrasopimuksen perusteella saanut tilan hallintaansa. Tilanpidon aloittamista ja viljelyn päätoimisuutta on korkein hallinto-oikeus käsitellyt seuraavassa ratkaisussaan:

KHO:2000:28: Nuorille viljelijöille myönnettävän käynnistystuen hakija OL oli hankkinut vuonna 1987 noin kahdeksan hehtaarin suuruisen maatilain, johon hän oli vuonna 1993 vuokrannut noin seitsemän hehtaaria peltoa vuoden 1997 loppuun saakka. OL oli 1.5.1995 alkaen vuokrannut 26 hehtaaria peltoa 10 vuodeksi sekä hakenut käynnistystukea 25.1.1996 maaseutuelinkeinopiirille saapuneella hakemuksella. OL:n katsottiin aloittaneen tilanpidon vuonna 1995, jolloin hän hankki pääosan maatilasta vuokraamalla peltoa 26 hehtaaria. Vuonna 1993 vuokrattua seitsemän hehtaarin peltoaluetta ei otettu huomioon tuen edellytyksiä ratkaistaessa, koska vuokra-aikaa ei ollut jäljellä vähintään viittä vuotta. Työvoimatoimiston selvityksen mukaan OL oli ollut työttömänä ja saanut työttömyysturvaa 11.6.1992–30.4.1995 välisenä aikana lukuun ottamatta niitä aikoja, kun OL oli yrittäjäkursseilla taikka tukityöllistettynä. Hakemusta ei voitu hylätä sillä perusteella, että OL olisi harjoittanut itsenäisenä yrittäjänä päätoimisesti maataloutta ennen vuotta 1995. Maaseutuelinkeinon valituslautakunnan sekä maaseutuelinkeinopiirin päätökset kumottiin ja asia palautettiin työvoima- ja elinkeinokeskukselle uudelleen käsiteltäväksi.

pohjana niiden nykyarvoa ja irtaimesta käypää arvoa. Poistoprosentit ovat rakennukset 5 %, koneet ja laitteet vähintään 12 % sekä salaojat 3 %. (AloitustukiA 5 §) Poistot siis lasketaan eri tavalla kuin verotuksessa.

⁹³ HE 113/2007 vp. s. 34.

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan viljelijän tilan päätoiminen viljely ei toteutunut ennen vuotta 1995. Tuolloin viljelijä oli hankkinut pääosan hakemuksessa tarkoitetusta tilasta. Kun lisäksi otetaan huomioon hänen muusta kuin maataloustuotannosta saamansa tulot sekä harjoitetun maataloustuotannon laajuus työpanoksineen, ei viljelijää ole voitu pitää päätoimisena viljelijänä ennen peltojen vuokrausta 1.5.1995.

5.3. Elinaikaisen sukupolvenvaihdoksen verotus

Verosuunnittelu on olennainen osa maatilán talouden suunnittelua ja se vielä korostuu isännyyden vaihtuessa. Omaisuuden siirto jatkajan nimiin aiheuttaa aina veroseuraamuksia, jotka on hyvä selvittää ennen lopullisen luovutuskirjan laatimista. Verotukseen vaikuttaa luopumistapa: siirretäänkö omaisuus jatkajalle kaupalla vai lahjoitetaanko se. Kauppaa suunniteltaessa erityisen suuri merkitys on sillä, mille tasolle kauppahinta asetetaan. Tilanpidonjatkajan kannalta huomioon otettavat verot ovat lahja-, tulo-, arvonlisä- sekä varainsiirtoverotus. Tässä tutkielmassa käsittelemme luovutushetken kohdistuvia veroja eli lahja- sekä varainsiirtoverotusta.

5.3.1. Lahjavero

Lahjaveroa joudutaan maksamaan, jos tila lahjoitetaan jatkajalle tai jos se myydään lahjanluonteisella kaupalla. Perintö- ja lahjaverolaissa on kaksi alihintaisia luovutuksia eli lahjanluonteisia kauppvoja koskevaa säännöstä: yleinen, kaikkiin alihintaisiin luovutuksiin sovellettava ns. $\frac{3}{4}$ -sääntö (PerVL 18.3 §) sekä ainoastaan laissa säädetyt edellytykset täyttävään sukupolvenvaihdosluovutukseen sovellettava ns. $\frac{1}{2}$ -sääntö (PerVL 55.5 §). Näiden säännösten nojalla käyvän

arvon alittavaa osuutta ei pidetä luovutuksensaajan lahjana edellyttäen, että alihintaisuus ei ylitä ko. säännöksissä määrättyjä rajoja.

Kun PerVL 55.5 §:n sukupolvenvaihdoshuojennussäännöksen edellytykset täyttyvät, lahjavero jätetään maksuunpanematta, jos vastikkeen määrä on yli 50 prosenttia käyvästä arvosta⁹⁴. Täysi verovapaus koskee vain lahjaveroa ja sen edellytys on, että luovutus on osittain vastikkeellinen. Säännös tulee sovellettavaksi sukupolvenvaihdostilanteissa, joissa vastike on enemmän kuin 50 %, mutta enintään 75 % luovutettavan yritysvarallisuuden yhteishinnasta. Tällaisessa tilanteessa olisi muuten suoritettava lahjaveroa⁹⁵.

Mikäli vastike on siis tasan puolet (eli 50 %) tai vähemmän, voidaan veroa huoventaa vain osittain (PerVL 55.1 §). Huojennus lasketaan suhteellisesti lahjaa vastaavan osuuden mukaan. Huojennus vahvistetaan sille suhteelliselle osalle, jolla kauppahinta alittaa käyvän arvon⁹⁶. Tilan kauppahinnan suunnittelussa hyvä lähtökohta on tilan käypä arvo verotuksessa. Vastikkeeseen lasketaan kauppahinnan lisäksi siirtyvät ja poismaksettavat velat sekä mahdollinen syytinki eli käyttöoikeus. Tarkimman ja verottajaa sitovan tiedon saa pyytämällä verotoimistosta kirjallisen ennakkoratkaisun lahjaveron perusteista ja mahdollisesta lahjaverosta suunnitellulla kauppahinnalla.⁹⁷

Lahjaveron suuruuteen voidaan vaikuttaa myös siten, että luopuvalle sukupolvelle jätetään hallintaoikeus⁹⁸ luovutettuun omaisuuteen, esimerkiksi metsänhakkuoikeus.⁹⁹ Tällöin pidätetty etu otetaan huomioon luovutuksen käypää arvoa alentavana seikkana ja siten myös lahjaveron on pienempi. Käyttöoikeu-

⁹⁴ ½-sääntö lisättiin PerVL:n vuonna 1994 tehdyllä uudistuksella. Lisäystä perusteltiin sillä, että muutoksen jälkeen maatilojen tavanomaiset sukupolvenvaihdoskaupat voidaan toteuttaa siten, että tilanpidon jatkajan asema parantuu aikaisemmin vallinneeseen tilanteeseen verrattuna. Aikaisemmin PK 25 luvun ja maaseutuelinkeinolain mukaisilla järjestelyillä päästiin alhaisempaan sukupolvenvaihdoksen kauppahintaan. Tästä seurasi kuitenkin lahjaveron maksu, sillä kauppahinta jäi alle 75 prosentin. Kts. HE 174/1994 s. 2.

⁹⁵ PerVL 55.5 § on pidettävä erillään PerVL 18.3 §:stä. Ensin mainittu ohittaa erityissäännöksensä (lex specialis) jälkimmäisen silloin, kun kyse on 55 §:ssä tarkoitetusta luovutuksesta.

⁹⁶ Kts. osittaisen huojennuksen laskemisesta: Juusela-Tuominen: Sukupolvenvaihdoksen verotus 2010, s.184-214.

⁹⁷ Kts. PerVL 39a §:n mukaisesta ennakkoratkaisusta tarkemmin: Juusela-Tuominen: Sukupolvenvaihdoksen verotus 2010, s.234-239.

⁹⁸ Vaikka hallintaoikeus huomioidaan perintö- ja lahjaverotuksessa, hallintaoikeuden päättymisestä ei seuraa perintö- ja lahjaveroseuraamuksia, vaikka hallintaoikeuden haltija kuolisi lyhyen ajan kuluttua siitä, kun hän pidätti itselleen hallintaoikeuden. Kts. Siikarla: Onnistunut yrityskauppa ja sukupolvenvaihdos 2001, s.109-110.

⁹⁹ Pyykkönen: Sukupolvenvaihdosten vaihtoehdot maataloudessa 1998, s.39.

den arvoa alentavaa vaikutusta on perusteltu sillä, että omaisuudella ei ole saajan kädessä ”täyttä arvoa” osan omaisuuteen liittyvistä oikeuksista ollessa jonkun muun käytössä. Korkein hallinto-oikeus on ottanut kantaa siihen, voiko asumisoikeuden pidättäminen lahjoituksen yhteydessä merkitä veronkiertoa, seuraavassa tapauksessa:

KHO:1998:81: X oli lahjoittanut mm. omistamansa puoliosuudet tiloista puolisoilleen, joka omisti lahjoituksen jälkeen tilat yksin. Toisella tiloista sijaitsi asuinrakennus, johon X oli lahjakirjassa pidättänyt itselleen elinikäisen asumisoikeuden. Pelkästään sillä perusteella, että lahjoittaja X ja lahjansaaja olivat avioliitossa keskenään, ei voitu perintö- ja lahjaverolain 33a §:n veronkiertosäännöksen nojalla jättää X:n pidättämän asumisoikeuden arvoa vähentämättä lahjan arvosta. Äänestys 4-1.

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan veronkiertosäännöstä ei voida soveltaa pelkästään sillä perusteella, että lahjanantaja, joka on pidättänyt itsellään kysymyksessä olevan elinikäisen asumisoikeuden, on avioliitossa lahjansaajan kanssa. Jotta veronkiertosäännös voisi tulla sovellettavaksi pidätysoikeuden ollessa kyseessä, tulee tapauksesta ilmetä muitakin veronkiertoa tukevia seikkoja.

Lahjaveron sukupolvenvaihdoshuojennuksen edellytykset ovat samat kuin perintöveron sukupolvenvaihdoshuojennuksessa¹⁰⁰. Lahjaverosta voi siis saada veron määrää sekä maksuaikaa koskevan huojennuksen. Lisäksi lahjaverohuojennus voidaan menettää, mikäli tila luovutetaan eteenpäin ennen kuin viisi vuotta on kulunut omistusoikeuden saamisesta.

5.3.2. Varainsiirtovero

Varainsiirtovero on suoritettava erityisiä poikkeuksia lukuun ottamatta kiinteistön luovutuksesta. Vero suoritetaan valtiolle. Varainsiirtoveroa ei ole suoritettava kiinteistön saannosta tai sen osasta, joka perustuu lahjaan, perintöön tai testamenttiin (VSVL 4 §). Veron alaisia luovutuksia ovat näin ollen kauppa sekä vaih-

¹⁰⁰ Katso huojennuksen edellytykset aikaisemmin luku 4. Maatilaperimys ja perintöverotus s. 41-48.

to. Kiinteistön tilusvaihdossa otetaan kuitenkin huomioon oikeustoimen tarkoitus, kuten seuraavasta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta ilmenee:

KHO 26.9.2008/2348: A oli luovuttanut vapaaehtoisessa tilusvaihdossa asema-kaava-alueella sijaitsevasta tontistaan rakennusmaata 484 neliometriä ja saanut viereisessä korttelissa olevista B:n tonteista yhteensä 484 neliometriä rakennusmaata. Sanotun tilusvaihdon tarkoituksena oli ollut olemassa olevia omistussuhteita muuttamatta järjestellä kiinteistöjen tilukset siten, että alueen kiinteistöjaotus parani ja kiinteistöistä tuli entistä käyttökelpoisempia. Näin maanmittaustoimituksena suoritettua kiinteistönmuodostamislain 58 §:n 1 momentin mukaista vapaaehtoista tilusvaihtoa ei ollut pidettävä varainsiirtoverolain 4 §:n 1 momentissa tarkoitettuna kiinteistön omistusoikeuden luovutuksena, josta olisi ollut suoritettava varainsiirtoveroa.

Tapauksessa valittajana on veroasiamies veroviraston tekemästä varainsiirtoveroa koskevasta päätöksestä. Verovirasto oli katsonut, ettei vapaaehtoisen tilusvaihdon osalta ollut varainsiirtoveron suorittamisvelvollisuutta. Samalle kannalle päätyi myös hallinto-oikeus ja korkein hallinto-oikeus. Hallinto-oikeus perusteli kantaansa sillä, että tilusvaihdon tarkoitus ei ollut kiinteistön luovutus perinteisessä merkityksessä, vaan tiluksien uudelleenjärjestely. Kyse ei siis ollut varainsiirtoverolaissa tarkoitettua kiinteistön omistusoikeuden luovutuksesta.

Kiinteistön lainhuudosta tilanpidonjatkaja joutuu maksamaan varainsiirtoveron, joka on 4 % kiinteistön kauppahinnasta eli tilan kauppahinnasta ilman irtaimistoa ja tilatukioikeutta. Kiinteistöön rinnastetaan myös määräosa ja määräala sekä myös sellainen vuokra- tai käyttöoikeus, jonka haltija on maakaaren mukaan velvollinen hakemaan oikeutensa kirjaamista¹⁰¹ (VSVL 5 §). Näin ollen veroa on maksettava myös vuokratontin ja sillä olevien rakennusten luovutuksesta siitä riippumatta, kuka omistaa maapohjan ja kuka on vuokranantaja. Veroa on lisäksi suoritettava kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevan rakennuksen tai rakennelman luovutuksesta, vaikka se tapahtuisi erillään kiinteistön tai vuokraoikeuden luovutuksesta.

VSVL 14 §:n mukaan veroa ei ole suoritettava, jos luovutuksensaajalle on myönnetty kiinteistön tai sen osan hankkimista varten korkotukilaina maatalouden rakennetuista annetun lain nuoren viljelijän tuen yhteydessä. Maatilan kau-

¹⁰¹ MK 14:2:n mukaan maanvuokraoikeuden haltija on velvollinen hakemaan oikeutensa kirjaamista, jos oikeus on määräaikainen; oikeus saadaan siirtää kolmannelle kiinteistön omistajaa kuulematta ja alueella on tai sille saadaan sopimuksen mukaan rakentaa oikeudenhaltijalle kuluja rakennuksia ja laitteita.

passakin asunnon osuus kauppahinnasta on verovapaa silloin, kun alle 40-vuotias hankkii ensimmäisen asunnon (VSVL 11 §).

Kiinteistön luovutuksen osalta varainsiirtovero on suoritettava viimeistään lainhuutoa tai kirjaamista haettaessa. Jos lainhuutoa tai kirjaamista ei ole haettu määräajassa, vero on suoritettava kuuden kuukauden kuluessa luovutussopimuksen tekemisestä (VSVL 7 §). Jollei lainhuutoa tai kirjaamista ole säädettyssä ajassa haettu, veroa korotetaan 20 prosentilla jokaiselta alkavalta kuudelta kuukaudelta siitä päivästä lukien, jona lainhuutoa tai kirjaamista olisi viimeistään tullut hakea. Veroa korotetaan kuitenkin enintään 100 prosentilla. Vero on maksettava oma-aloitteisesti eli varainsiirtoverotus on ns. itseverotusta.

6. MAATILAPERIMYS NORJASSA

6.1. Odel- ja åsete-oikeus Norjassa

Lähin maatilojen perinnönjakoa koskeva erityissäännöstö löytyy Norjasta. Nykyisinkin voimassaoleva laki on vuodelta 1974 (Lov om odelsretten og åsetesretten 28.6.1974 No.58¹⁰²), mutta tätä lakia edelsi jo vuonna 1821 annettu laki. Tuorein muutos on tullut voimaan tämän vuoden (2014) alussa¹⁰³. Laki sisältää kaksi erityistä maatiloja koskevaa perimyssäännöstöä: odel- ja åsete-oikeuden.

Odel-oikeuden pääasiallinen sisältö on tilanpidonjatkajan oikeus lunastaa kiinteistö tilanpidon jatkamista varten. Odel-oikeus aktualisoituu tilanteessa, jossa maatila muutoin siirtyisi kaupan tai perinnön muodossa suvun ulkopuolelle tai sellaiselle sukulaiselle, jonka etusijaoikeus tilaan on lain mukaan huonompi¹⁰⁴. Odel-oikeuden päämäärät ovat taloudelliset sekä sosiaaliset. Odel-oikeuden tarkoituksena on tehdä mahdolliseksi maatilan säilyttäminen saman suvun piirissä. Kun maatilat ovat velkaisia ja sitä kautta taloudelliset olosuhteet huonot,

¹⁰² Laki löytyy Lovdata.no:n tietopankista.

¹⁰³ Odel- ja åseteoikeutta koskevaan lakiin on tehty 22 muutosta vuoden 1974 jälkeen. Suurimmat muutokset ovat koskeneet sukupuolivaatimuksen poistamista, odel-oikeuden pirstoutumista sekä tilojen kokovaatimuksia. Kts. muutoksista komiteamietintö: NOU 2003:26, s. 21. Mietintö löytyy rejeringen.no-sivuilta.

¹⁰⁴ Falkanger: Odeslrett og åsetesrett 1984, s.17-18.

tuo odel-oikeus rauhaa ja turvallisuutta tilanpitoon¹⁰⁵. Maatalousmaa voidaan lunastaa hintaan, joka mahdollistaa tilan elinkelpoisuuden¹⁰⁶.

Odel-oikeus koskee ainoastaan maatalouskiinteistöjä (Odelslova 1-2 §) eli käytännössä maapohjan lisäksi rakennuksia ja pysyviä rakenteita. Sen sijaan koneet ja laitteet sekä työntekijät eivät kuulu odel-oikeuden piiriin¹⁰⁷. Odel-oikeus koskee nimenomaan maatiloja eli tilalla tulee olla mahdollisuus tuottaa maataloustuotteita. Tuotannon tulee toisin sanoen hyödyntää maaperän kasvupotentiaalia.¹⁰⁸ Odel-oikeuden edellytyksenä on, että maatila on ollut suvun omistuksessa vähintään 20 vuotta (Odelslova 7 §)¹⁰⁹ sekä, että viljelypinta-ala on yli 25 hehtaaria tai metsäpinta-ala yli 500 hehtaaria (Odelslova 2 §).

Odel-oikeuden voi saada ainoastaan luonnollinen henkilö, ei siis esimerkiksi yhtiö tai yhdistys. Luonnolliselle henkilölle ei ole asetettu edes täysi-ikäisyyden vaatimusta, joten myös alaikäisellä voi olla odel-oikeus maatalaan. Odel-oikeuden omistusaikaa koskeva edellytys koskee nimenomaan täyttä omistusoikeutta. Sen sijaan ei edellytetä, että tilapidonjatkaja asuu kiinteistöllä tai käyttää sitä itse. Näin ollen tila voi olla esim. vuokrattu.¹¹⁰ On kuitenkin huomattava, että lunastettuaan tilan, tilanpidonjatkajalla on 10 vuoden asumis- ja viljelyvelvoite eli hänen tulee viimeistään lunastuksen jälkeen muuttaa tilalle.

Äsete-oikeus liittyy jäämistöoikeuteen ja sen mukaan tilanpidonjatkajalla on oikeus saada tila omaan osaansa perinnönjättäjän kuoltua. Oikeuden perusteella kenelläkään ei siis ole oikeutta puuttua elinaikana tehtyihin luovutuksiin, vaan äsete-oikeus aktualisoituu perittävän kuoltua. Äsete-oikeus koostuu kahdesta osasta: ensinnäkin tilanpidonjatkajalla on oikeus vaatia tilaa omaan perintöosaansa ja toiseksi oikeus saada tila äsete-oikeuden hinnalla eli normaalista

¹⁰⁵ Falkanger: Odelsrett og åsetesrett 1984, s.22.

¹⁰⁶ Maatilan lunastushinta muodostuu omaisuudelle paikallisesti luonnollisen ja tarkoituksenmukaisen käyttötarkoituksen mukaisesti ottaen huomioon, että omaisuutta käytetään pääasiallisesti maataloudessa (Odelslova 49 §).

¹⁰⁷ Falkanger: Odelsrett og åsetesrett 1984, s.32.

¹⁰⁸ Rygg-Skarpnes: Odelsloven 1992, s.17.

¹⁰⁹ Odelslova 7 §: "Odelsrett får odlaren når han har vore eigar med full eigedomsrett i 20 år." Sanatarkasti puhutaan siis vain odlaresta eli yhdestä omistajasta, mutta perinteisesti on ollut riittävää, että tila on ollut saman suvun hallussa yli 20 vuoden ajan. Katso tästä esim. Falkanger: Odelsrett og åsetesrett 1984, s.79-80.

¹¹⁰ Rygg-Skarpnes: Odelsloven 1992, s.38.

käypää arvoa alemmasta arvosta¹¹¹. Åsete-oikeuden tarkoitus on alun perin ollut estää tilojen pirstoutuminen sekä sisältää tarkat säännöt ja periaatteet siitä, miten omaisuus siirtyy perillisille¹¹².

Åsete-oikeus liittyy vain kiinteistöön, joka täyttää odel-oikeuden ehdot perinnönjättäjän kuollessa (Odelslova 51 §). Åsete-oikeus on korostetusti henkilökohtainen oikeus eli sitä ei voida luovuttaa eteenpäin. Oikeuden voi saada vain syntymän kautta, ei siis esimerkiksi testamentin perusteella¹¹³. Perillisellä, jolla on åsete-oikeus, on oikeus vaatia maatilaa itselleen kohtuullisesta hinnasta (Odelslova 56 §). Hinta siis määritetään suhteessa tilanpidonjatkajaperilliseen ja hänen taloudellisiin oloihinsa. Näin ollen hinta voi olla erilainen suhteessa eri perillisiin ja tietyissä olosuhteissa perillinen joutuu maksamaan tilasta täyden hinnan.¹¹⁴ On myös otettava huomioon, että kolmannen osapuolen (tyypillisesti rahoituslaitokset) vaatimukset tulee täytetyksi.

Etusijajärjestys on odel- ja åseteoikeuksien osalta sama. Vanhimmalla rintaperillisellä ja hänen jälkeläisillään on pääsääntöisesti etusija ennen nuorempaa rintaperillistä ja tämän jälkeläisiä (Odelslova 12 § ja 52 §). On huomattava, että etusija ei koske ainoastaan vanhinta rintaperillistä, vaan myös hänen rintaperillisiänsä. Toisin sanoen vanhimman lapsen lapset ovat etusijalla vanhimman lapsen sisaruksiin nähden. Vanhimman lapsen lapsilla on mahdollisuus vedota odel- tai åseteoikeuteen, jos heidän vanhempansa ei sitä jostain syystä tee¹¹⁵. Vanhemman ei siis tarvitse olla kuollut, jotta rintaperillinen saisi tämän oikeuden.

Odel- tai åsete-oikeuden perusteella maatilaa saaneella on velvollisuus asua kyseessä olevalla tilalla sekä viljellä sitä vähintään viisi vuotta (Odelslova 28 §). Mikäli tilanpidonjatkaja ei täytä ehtoja, on muilla rintaperillisillä tai sillä, joka joutui luopuman tilasta odel-oikeuden johdosta lunastusoikeus tilaan. Tilanpidonjatkaja siis menettää edullisesti saamansa maatilaa ”kilpailijoilleen” ellei täytä

¹¹¹ Rygg-Skarpnes: Odelsloven 1992, s. 222.

¹¹² Falkanger: Odelsrett og åsetesrett 1984, s.23-24.

¹¹³ Falkanger: Odelsrett og åsetesrett 1984, s.19.

¹¹⁴ Rygg-Skarpnes: Odelsloven 1992, s. 236.

¹¹⁵ Rygg-Skarpnes: Odelsloven 1992, s. 227.

viiden vuoden asumis- ja viljelyvelvoitetta. Asumis- ja viljelyvelvoitteen tarkoitus on estää oikeuksien väärinkäyttö.¹¹⁶

Lisäksi tilanpidonjatkajalla on erityinen asumis- ja viljelyvelvoite 10 vuoden ajan. Tämä velvoite liittyy tilan luovuttamiskieltoon: Jos tilanpidonjatkaja, joka on saanut tilan odel- tai åsete-oikeuden perusteella, myy tilan huomattavalla voitolla kymmenen vuoden kuluessa, on hän velvollinen suorittamaan korvausta kanssaperillisille tai sille, jolta hän on tilan lunastanut (Odelslova 57 §). Kanssaperillisten tai lunastuksen kohteeksi joutuneen on korvauksen saadakseen vaadittava sitä. Lunastuksen kohteeksi joutuneen tulee olla serkku tai läheisempi sukulinen, jotta hänellä olisi oikeus korvaukseen. Oikeus korvaukseen on henkilökohtainen, joten jokaisen oikeutetun on itse sitä vaadittava.¹¹⁷

Odel-oikeuden olemassaolosta on käyty Norjassa aika ajoin tiukkaa keskustelua. Oikeuden kumoaminen vaatii perustuslain muutoksen, joten tämä jo pelkäänsä vaikeuttaa tai ainakin hidastaa odel-oikeudesta luopumista. Puolustajien mukaan odel-oikeudella on tärkeä ja pitkä historiallinen perinne Norjassa, joka edelleen kuvaa suurimman väestön asenteita kyseisiä oikeuksia kohtaan. Oikeuksien olemassaoloa perustellaan myös sillä, että muualla Euroopassa on myös voimassa vastaavia lainsäädäntöjä. Lähimpänä norjalaista odel- ja åsete-oikeutta on Sveitsin Bundesgesetz über das Bäuerliche Bodenrecht.¹¹⁸ Odel-oikeuden kannattajien mielestä odel-oikeuden olemassaolo luo maanviljelijöille turvallisuuden ja ennustettavuuden tunnetta, sillä he voivat valmistautua tulevaan elinkeinoon kouluttautumalla, kun on varma tieto tilan lunastusoikeudesta.

Vastustajien mukaan odel-oikeus ovat niin rajusti yhdenvertaisuuden vastaisia, ettei niitä voida hyväksyä nykyisessä yhteiskunnassa. Odel-oikeus suosii vanhinta lasta, sillä vain hänellä tai hänen jälkeläisillään on oikeus lunastaa maata. Näin ollen muiden lasten mahdollisuudet hankkia maatalousmaata on varsin rajallinen. On myös huomautettu, että mikäli vanhemmat haluavat luovuttaa maata lapsilleen, voivat he tehdä tämän myös ilman odel-oikeuden olemassaoloa. Oikeus myös tarpeettomasti rajoittaa omistajan oikeutta hallita omaisuuttaan, ja luo näin ollen epävarmuutta hänen toimintaansa. Kaiken kaikkiaan

¹¹⁶ Rygg-Skarpnes: Odelsloven 1992, s.144-145.

¹¹⁷ Rygg-Skarpnes: Odelsloven 1992, s.241-242.

¹¹⁸ Muista vastaavista järjestelyistä kts. norjalainen komiteamietintö NOU 2003:26, s.22-25.

enemmistön mielipide näyttää olevan se, että odel-oikeus antaa enemmän kuin ottaa ja sen hyödyt yhteiskunnalle ovat suuremmat kuin haitat.¹¹⁹ Näin ollen odel-oikeutta ei lie olla kumoamassa ainakaan ihan lyhyellä aikavälillä.

6.2. Maatilojen sukupolvenvaihdokset Norja vs. Suomi

Suomen PK 25 lukua säädettäessä mallia otettiin esimerkiksi Norjassa voimassa olevasta odel- ja åsete-oikeudesta. Seuraavassa erittelen Norjan ja Suomen järjestelmien eroja ja yhtäläisyyksiä sekä sitä olisiko Suomen järjestelmässä tässä suhteessa kehitettävää.

Norjassa odel-oikeus käsittelee rintaperillisen tai tämän perillisen oikeutta lunastaa muutoin suvun omistusoikeuden ulottuvilta pois joutumassa olevaa kiinteätä omaisuutta eli maapohjaa sekä kiinteitä rakennuksia. Käytännössä tämä siis tarkoittaa sitä, että vanhin lapsi tai tämän jälkeläiset voivat puuttua vanhempien tekemään maatilan kauppa- tai vaihtosopimukseen taikka lahjoitukseen lunastamalla tilan sopimuksen toiselta osapuolelta tai lahjansaajalta. Järjestelmänä norjalainen odel-oikeus on erityisen omalaatuinen, sillä siinä oikeustoimen osapuolten toimintaan sallitaan puuttuttavan kolmannen osapuolen toimesta. Oikeustoimeen puuttuva henkilö on lisäksi vielä yksityishenkilö. Järjestelmä pohjautuu Norjassa vanhaan talonpoikaisperinteeseen sekä Norjan perustuslakiin.

Suomessa vastaavaa lunastusoikeutta ei ole voimassa eikä ole ikinä ollutkaan. Tällaiselle järjestelmälle ei myöskään ole perustaa Suomen oikeusjärjestelmässä, sillä perinteisesti kiinteän omaisuuden lunastamisen edellytyksenä on ollut yleisen edun vaatimuksen täyttyminen (LunastusL 4 §). Pelkästään maanviljelystarkoitus tai sukupolvenvaihdos ei tätä edellytystä täytä. Odel-oikeus on myös ihmis- ja perusoikeuksien vastainen, sillä lunastusoikeus loukkaa omistajan omaisuuden suojaa ja vapautta tehdä haluamiaan oikeustoimia omaisuutensa suhteen. Sen sijaan maatilojen sukupolvenvaihdos toteutetaan Suomessa normaalien kauppa-, vaihto- sekä lahjasäädösten kautta eli soveltamalla maa-

¹¹⁹ Kts. odel-oikeutta puolustavia ja vastustavia näkökohtia kokoavasta katsauksesta tarkemmin NOU 2003:26, s.160-173.

kaarta (540/1995), kauppalakia (355/1987), lakia varallisuus oikeudellisista oikeustoimista (228/1929) eli nk. oikeustoimilakia sekä mahdollisesti lahjanlupauslakia (625/1947). Sukupolvenvaihdos elävien kesken perustuu siis aina luovuttajan ja tilanpidonjatkajan väliseen vapaaseen sopimukseen.

Norjalaisessa åsete-oikeudessa on sen sijaan jonkin verran yhtäläisyyksiä Suomen PK 25 luvun kanssa. Åsete-oikeuden mukaan vanhimmalla rintaperillisellä tai tämän perillisellä on oikeus sisällyttää maatalon perintöosaansa kohtuullisesta hinnasta. Hinta on käypää arvoa alempi, mutta se suhteutetaan ko. perillisen taloudellisiin oloihin eli hinta voi olla erilainen riippuen tilan saajasta. Åsete-oikeus on myös ainoastaan kiinteistöllä, joka täyttää nk. odlingsjord:n vaatimukset. Näin ollen kaikki maatalouskiinteistöt eivät välttämättä kuulu åsete-oikeuden piiriin. Lisäksi åsete-oikeus kohdistuu ainoastaan kiinteistöön, ei siis sen sijaan esimerkiksi työvoimaan, koneisiin tai karjaan.

Suomessa perillisellä, joka täyttää laissa määritellyt ehdot, on oikeus vaatia maatalon sisällyttämistä irtaimistoihin perintöosuuteensa PK 25 luvussa säädetyllä tavalla. Norjan åsete-oikeuteen erona on se, että lunastushinnasta on tarkka laskusääntö perintökaaren 25 luvussa, joka johtaa n.60-70 % käyvästä arvosta. On muistettava että, laskukaavasta voidaan poiketa osakkaiden sopimuksen tai perinnönjättäjän testamentin perusteella. Suomessa myös tilanpidonjatkajasta eli oikeuden omistajasta on säädetty eri tavalla kuin Norjassa, sillä PK 25 luvun mukaan sovelias tilanpidonjatkaja on oikeutettu vaatimaan maatalon perintöosuuteensa. Suomen malli on perusoikeudellisesti perustellumpi, sillä se perustuu soveliaisuusharkintaan, kun taas Norjan vastaavassa etusija on aina perheen vanhimmalla lapsella. Erona on myös se, että Norjassa åsete-oikeus kohdistuu vain tietyn tyyppiseen maahan (odlingsjord), kun taas Suomessa ainoa vaatimus on se, että maa on maatalotaloudellisessa käytössä. Lisäksi Norjassa åsete-oikeus kohdistuu ainoastaan kiinteään omaisuuteen, kun taas Suomessa myös maatalon irtaimisto on lunastus- tai otto-oikeuden kohteena.

Norjan odel- ja åsete-oikeudessa on kaksi erillistä rangaistusperustetta tilanpidonjatkajalle. Ensimmäinen koskee lunastuksesta kärsineen oikeutta lunastaa tila, ellei tilanpidonjatkaja asu ja työskentele tilalla vähintään viittä vuotta omistusoikeuden saamisen jälkeen. Toinen rangaistus koskee tilanpidonjatkajan

korvausvelvollisuutta, mikäli hän luovuttaa tilan huomattavalla voitolla ennen kuin hän on asunut ja viljellyt tilaa yli 10 vuoden ajan. Tällöin lunastukseen oikeutettuja ovat kanssaperilliset tai se, jolta tilanpidonjatkaja on tilan lunastanut odel-oikeuden nojalla.

Suomessa PK 25 luvussa on asetettu vain yksi rangaistuksen uhka ja se koskee tilanteita, joissa tilanpidonjatkaja on luovuttanut maatilaa tai olennaisen osan siitä ennen kuin 10 vuotta on kulunut perinnöjasta. Tilanpidonjatkajan on tällöin korvattava luovutuksesta saadun hinnan ja perinnönjaossa maatilalle annetun arvon välinen erotus kanssaperillisille tai yleistestamentin saajalle. Luovutusrajoitus ei koske puolisoa tai omia rintaperillisiä.

Norjassa tilanpidonjatkajan kanssaperillisillä tai lunastuksen kohteeksi joutuneella on laajempi turva kuin Suomessa, sillä heillä on oikeus lunastaa maatala takaisin, mikäli tilanpidonjatkaja luovuttaa tilan eteenpäin ennen kuin on asunut ja työskennellyt tilalla viisi vuotta. Toisaalta 10 vuoden asumis- ja viljelyvelvoite on Norjassa osittain Suomen vastaavaa löysempi, sillä Norjassa korvausta joutuu maksamaan vain huomattavasta voitosta. Suomessa korvausvelvollisuus aktualisoituu jo siitä, jos tilan luovuttaa käyvästä arvosta. Käytännössä tämä tarkoittaa luovuttamista korkeammasta arvosta, kuin millä tilanpidonjatkaja itse tilan on saanut.

Kaiken kaikkiaan voidaan sanoa, että odel-oikeus on Norjassa omalaatuisensa järjestelmä, jonka luomiseksi ei nykyaikana enää ole perusteita. Asete-oikeus sen sijaan perustuu pohjimmiltaan samaan ajatukseen kuin meidän PK 25 luku. Siinä tilanpidonjatkajaa suositaan muiden perillisten kustannuksella, jotta tila saadaan säilymään elinkelpoisena ja tuottavana. Eroavaisuuksia kuitenkin löytyy toteuttamistavoissa, kuten esimerkiksi se, kenellä on oikeus saada maatala omaan perintöosuuteensa tai se minkä tyyppiseen maahan oikeutta voidaan käyttää.

Mielestäni Suomessa on nykyaikaisempi säännöstö eroavaisuuksien suhteen. On yhdenvertaisuuden kannalta arveluttavaa, että tilanpidonjatkajaksi valikoituu perheen vanhin lapsi riippumatta hänen henkilökohtaisista ominaisuuksistaan tai soveltuvuudestaan tilan pitoon. Tilanpidonjatkaja voidaan vaihtaa, mikäli

näyttää siltä, että ensimmäinen jatkaja luovuttaa tilan ennen kuin se on ollut hänen hallussaan yli viisi vuotta¹²⁰. Myöskään maapohjaa ei mielestäni voida kohdella eri tavalla siitä riippuen, montako vuotta kiinteistö on ollut suvun omistuksessa. Lisäksi Norjan äsete-oikeudessa arveluttaa se, mitä tilanpidonjatkaja tekee maatilakiinteistöllä, ellei hänellä ole oikeutta saada myös koneita ja karjaa omistukseensa.

7. YHTEENVETO JA LOPPUPÄÄTELMÄT

Perintökaaren 25 luvun mukaisia maatalan perinnönjakaja tehdään harvoin. Korkeimpaan oikeuteen PK 25 lukua koskenut riita on viety alle viisi kertaa luvun voimassaoloaikana. Lukua säädettäessä tämä on ollut tiedossa ja PK 25 luku onkin säädetty lähinnä taustaviriteksi. Tästä huolimatta PK 25 luku on tärkeä pysyvyyden ja varmuuden tuoja maatalojen sukupolvenvaihdoksia ajatellen.

PK 25 luvun soveltaminen asettaa tilanpidonjatkajan ja kanssaperilliset eriarvoiseen asemaan, sillä tilanpidonjatkajaa suositaan muiden perillisten kustannuksella. Näin ollen voisi ajatella, että tilanpidonjatkajan oikeus työhön ja elinkeinon vapaus (PL 18 §) sekä kanssaperillisten yhdenvertaisuus (PL 6 §) saattaisivat olla ristiriidassa keskenään. Näiden lisäksi huomion arvoista on, että inter vivos sukupolvenvaihdoksessa tilasta luopujalla on omaisuuden suojan (PL15 §) mukainen vapaus tehdä haluamiaan disponointeja omaisuudestaan. Tällöin hän voi esimerkiksi lahjoittaa maatalan täysin vapaasti yhdelle perillisistä eikä tulevilla kanssaperillisillä ole oikeutta puuttua tähän oikeustoimeen luopujan elinaikana.¹²¹ Perusoikeusongelmaa tulisi sen laajuuden vuoksi käsitellä omana tutkimuksenaan, joten se jää tässä tutkielmassa tämän maininnan varaan.

¹²⁰ Suomessa tällaiseen viiden vuoden asumis- ja viljelyvelvoitteeseen ei liene tarvetta, sillä tilanpidonjatkajista on ennemminkin puutetta kuin kilpailua. Lisäksi, kun tilanpidon jatkajaksi valikoituu siihen soveliaain, voidaan hänellä olettaa olevan motivaatiota ainakin viiden vuoden viljelyyn. Näin ollen 10 vuoden viljelyvelvoite riittää kattamaan väärinkäytökset Suomen järjestelmässä.

¹²¹ PL 6 §:n mukainen yhdenvertaisuus ilmaisee yhdenvertaisuutta ja tasa-arvoa koskevan periaatteen. Kohdan mukaan ihmisiä tulee kohdella samanlaisessa tapauksessa samalla tavalla sekä kiellon käyttää mielivaltaa ihmisten kohtelussa. Eri ihmisryhmien toisistaan poikkeavalle kohtelulle tulee olla yhteiskuntapoliittisesti hyväksyttävä syy. PL 18 §:n mukaan jokaisella on oikeus lain mukaan hankkia toimeentulonsa valitsemallaan työllä, ammatilla tai elinkeinolla. Toimeentulon hankkimisoikeus on luonteeltaan vapausoikeus, sillä säännöksellä pyritään suo-

Jotta PK 25 luku tulee sovellettavasti, täytyy perittävän jäämistöön kuulua maatalataloudellisessa käytössä oleva maatila, jonka jakamisesta perittävä ei ole tehnyt testamenttia eikä perilliset sopimusta. Jos nämä edellytykset täyttyvät, on soveliaalla tilanpidonjatkajalla oikeus vaatia maatalan sisällyttämistä perintöosaansa käypää arvoa alemmasta arvosta. On muistettava, että PK 25 luku koskee vain jäämistön reaalista jakamista. Tätä ennen on siis tehtävä normaali laskennallinen perinnönjako, jotta tiedetään perillisten perintö- ja lakiosien suuruudet. Maatilavarallisuuden ulkopuolinen omaisuus jaetaan normaalisti perintökaaren reaalisia jakosäädöksiä noudattaen. Näin ollen jäämistöstä on selvitetävä maatalaomaisuuden ja maatalan ulkopuolisen omaisuuden osuudet.

Lakiosasäännöstö tuo maatalojen sukupolvenvaihdoksiin *mortis causa* erillisen lisähinnan. Rintaperillisellä on PK 25 luvun estämättä aina oikeus vähintään lakiosaansa jäämistöstä. Lakiosa on puolet perintöosasta ja se lasketaan siis jäämistön (siis myös maatalan) käyvästä arvosta. Jos tilanpidonjatkajan mahdollisesti maksama lunastuskorvaus jää pienemmäksi kuin arvomääräinen lakiosa, tulee tilanpidonjatkajan maksaa lakiosan täydennystä. Täydennyksen maksamiselle ei voi saada maksuaikaa. Toisaalta, jos rintaperillinen saa maatalan ulkopuolista omaisuutta yli lakiosansa verran, ei tilanpidonjatkajan tarvitse maksaa täydennystä. Lunastushinta saattaa tällöinkin tulla maksettavaksi, jos tilan PK 25 luvun mukainen arvo on yli tilanpidonjatkajan perintöosan. Näin ollen lakiosavaatimuksen tuoma lisähinta maatalan lunastukseen saattaa kohota hyvin korkeaksi. Oman lisänsä tähän tuovat suosiolahjasäännökset, jotka osaltaan kannustavat sukupolvenvaihdoksen riittävän aikaiseen tekemiseen. Mikäli sukupolvenvaihdos toteutetaan lähellä luopujan kuolemaa, saattaa lakiosa kasvaa testamenttiin rinnastuvaa lahjaa koskevan säännöksen mukaisesti.

jaamaan itsemääräämisoikeuden yhtä ulottuvuutta. Jokaisella on vapaus hankkia toimeentulonsa sekä vapaus valita se muoto ja keino, jolla toimeentulonsa haluaa hankkia.

Ristiriitatilanteissa perusoikeuksien välisiä jännite- ja ristiriitatilanteita ratkotaan kahdella tapaa, jotka voivat tulla sovellettavaksi samaan aikaankin. Ensinnäkin jokaisella perusoikeudella voidaan ajatella olevan tietty ydinsisältö ja sen lisäksi tietty reuna-alue. Reuna-alueella perusoikeuteen voidaan puuttua enemmän ja syvemmälle käyvin toimenpitein kuin ydinalueella. Toiseksi perusoikeuksien jännitteen ratkaisumalli voidaan perustaa oikeusnormien jakoon periaatteisiin ja sääntöihin. Periaatteita koetetaan toteuttaa niin pitkälle kuin se on oikeudellisesti ja tosiasiallisesti mahdollista. Säännöille puolestaan tunnusomaista ”joko-tai”-luonne: sääntöä joko sovelletaan tai ei sovelleta.

Kts. perusoikeuksien rajoittamisen edellytykset: Ojanen: Perusoikeudet ja ihmisoikeudet Suomessa 2003, s. 52-57 sekä perusoikeuksista yleisesti Hallberg et al.: Perusoikeudet 2011.

Maatilojen sukupolvenvaihdos *inter vivos* eli elävien kesken tehdään puolestaan normaaleja kaupp- ja lahjasäädöksiä noudattaen. Oikeustoimen osapuolina on tilanpidosta luopuja sekä tilanpidonjatkaja. Oikeusvaikutuksia toimenpide saa siis ainoastaan näiden osapuolten kesken. Mahdollisilla tilanpidonjatkajan sisaruksilla ei ole oikeutta puuttua luopujan ja jatkajan sopimukseen millään tavalla. Eri asia on, että toiminnan avoimuus lisää luotettavuutta ja vähentää myöhempiä riitoja. Maatilan kaupassa on lisäksi otettava huomioon se, että maatilan osittaisella tai kokonaisuudessaan lahjana saaneen tilanpidonjatkajan lahjan arvo saattaa tulla ennakkoperintönä tai kanssaperillisen vaatimuksesta suosiolahjana huomioon otetuksi myöhemmässä perinnönjaossa. Tämän vuoksi kauppakirjaan on syytä ottaa maininta siitä, ettei lahja ole saajansa ennakkoperintöä.

Inter vivos sukupolvenvaihdoksessa on tärkeää muistaa kiinteistökaupan ankarat määrämuotovaatimuksen ja lainhuudatus. Kiinteistön kauppa on tehtävä kirjallisesti ja se on molempien osapuolien allekirjoitettava. Lisäksi julkisen kaupanvahvistajan on vahvistettava kauppa osapuolien läsnä ollessa. Lainhuudatusaika on puoli vuotta kaupanteosta tai lahjan vastaanottamisesta. Elävien kesken toteutetulle sukupolvenvaihdokselle ei ole erityislainsäädäntöä, vaan kauppaan tai lahjaan sovelletaan yleisiä säännöksiä eli kauppalakia (355/1987), oikeustoimilakia (228/1929) sekä maakaarta (540/1995).

Maatilojen sukupolvenvaihdoksia koskevaa erityislainsäädäntöä löytyy lähinnä rahoitukseen liittyen. Laissa maatalouden rakennetuista (1476/2007) säädetään nuoren viljelijän aloitustuesta, jonka saamisen edellytykset jaetaan jatkajan henkilöön ja itse maatilaan. Tilanpidonjatkajan tulee täyttää ikävaatimus, hänellä tulee olla riittävä ammattitaito sekä hänen tulee saada tilalta elanto. Maatilan puolestaan tulee olla elinkelpoinen. Nuoren viljelijän aloitustuesta on tarkempia määräyksiä valtioneuvoston asetuksessa maatalouden investointituesta ja nuoren viljelijän aloitustuesta (299/2008).

Verratessa PK 25 luvun mukaista sukupolvenvaihdosta *mortis causa* ja maatilan sukupolvenvaihdosta *inter vivos*, huomion kiinnittää hyvin samantapainen termistö. Molemmissa vaaditaan riittävää ammattitaitoa tilanpidonjatkajalta sekä

tilan elinkelpoisuutta. PK 25 luvun lähtökohtana on puolestaan ollut se, että tilan hinta perinnönjakotapauksissa asettuu suurin piirtein samalle tasolle kuin, jos tilan sukupolvenvaihdos olisi tehty jo luopujan elinaikana. Maatilan perinnönjakosäännösten arvostusohje on toisin sanoen laadittu siten, että maatilan arvo on n. 60-70 % käyvästä arvosta, jollaista arvoa myös elinaikana tehdyissä sukupolvenvaihdoskaupoissa yleensä on käytetty. Toisaalta tarkkojen arvostussääntöjen puuttuessa PK 25 luvussa säädetystä kauppahinnan laskentatavasta tuli 1980-luvulla ohje myös muille sukupolvenvaihdoksille¹²².

Verotuksellisesti mortis causa ja inter vivos sukupolvenvaihdoksia kohdellaan samalla tavalla. Tilanpidonjatkajalla on mahdollisuus saada perintö- tai lahjaverosta huojennusta sekä lisäksi maksuaikaa veronmaksulle. Lahjaverotuksessa sovelletaan lisäksi erityistä ½-sääntöä, jonka mukaan tilanpidonjatkaja vapautuu verosta kokonaan, mikäli maksettu vastike on yli 50 % tilan käyvästä arvosta. Verotuksellisesti tilanpidonjatkajan kannalta edullisempi vaihtoehto on inter vivos tehty sukupolvenvaihdos. Tällöin lahjaveroa ei siis tarvitse maksaa, jos vastike on yli 50 % käyvästä arvosta. Myöskään varainsiirtoveroa ei tarvitse maksaa, mikäli tilan ostoon on saatu nuoren viljelijän aloitustukena korkotukilaina. Perintövero puolestaan tulee maksettavaksi huojennettuna. Perintöveroa ei voida huojennustapauksissakaan poistaa kokonaan.

Kaiken kaikkiaan maatilan sukupolvenvaihdos inter vivos tulee tilanpidonjatkajan kannalta hiukan halvemmaksi kuin, jos se jätettäisiin tehtäväksi mortis causa. Perintöveron lisäksi maksettavaksi saattaa tulla suuriakin summia lakiosien muodossa, mikäli tilanpidonjatkajalla on sisarus tai useampia sisaruksia. Lakiosien maksuvelvollisuudesta tilanpidonjatkaja ei voi vapautua, mikäli kanssaperillinen vaatii lakiosansa. PK 25 luvun yksi tarkoitus on ollut kannustaa elinaikana tehtäviin sukupolvenvaihdoksiin, joten lakiosasäännöstöä ja kireämpää perintöverotusta voidaan pitää kannustimena elinaikaisille maatilan sukupolvenvaihdoksille.

Norjassa maatilojen eräänlainen sukupolvenvaihdos on säädelty odel- ja åsete-oikeuksien kautta. Odel-oikeutta sovelletaan elinaikana tehtyihin luovutuksiin, jotka loukkaavat vanhimman lapsen mahdollisuutta jatkaa tilanpitoa. Hänellä on

¹²² Pyykkönen: Sukupolvenvaihdosten vaihtoehdot maataloudessa 1998, s.2.

tällöin oikeus lunastaa tila kohtuullisesta hinnasta luovutuksensaajalta. Asete-oikeus puolestaan liittyy jäämistöoikeuteen ja sen mukaan vanhimmalla rintaperillisellä tai tämän jälkeläisillä on oikeus sisällyttää maatalo omaan jakoosuuteensa kohtuullisesta hinnasta.

Norjan odell-oikeus on erityislaatuinen: se antaa kolmannelle mahdollisuuden puuttua elävien kesken tehtyyn tai tekeillä olevaan oikeustoimeen. Oikeus puuttuu radikaalilla tavalla omaisuuden suojaan, mutta Norjassa tämä on nähty historiallisten perinteiden vuoksi tärkeäksi. Asete-oikeus puolestaan vastaa melko lailla Suomen PK 25 lukua. Myös siinä tilanpidonjatkajaa suositaan muiden perillisten kustannuksella. Asete-oikeudessa erikoinen ratkaisu sen sijaan on se, että oikeus on vanhimmalla perillisellä ja vain, mikäli kohteena on suvun omistuksessa riittävän pitkään ollut maa (odlingsjord). Yhdenvertaisuuden kannalta parempi ratkaisu olisi asettaa etusijajärjestys esimerkiksi ammattitaidon perusteella ja kohdella kaikenlaatuisia maatalakiinteistöjä samalla tavalla. Mielestäni Suomen PK 25 luku onkin tässä suhteessa nykyaikaisempi.

Onko PK 25 luku nykyisin tai onko se koskaan ollutkaan tarpeellinen? Kuten olen aikaisemmin maininnut, PK 25 luvun mukaisessa ja elinaikana tehtävässä maatalon sukupolvenvaihdoksessa on hyvin paljon samanlaisia piirteitä. Systemmejä kehitettäessä on selkeästi otettu mallia toinen toisestaan. PK 25 luvun olemassaolo luo myös itsessään potentiaaliselle tilanpidonjatkajalle varmuutta tulevasta, kun on olemassa viimeinen mahdollisuus päästä tilalle isännäksi. Näin ollen tämä tieto saattaa kannustaa kouluttautumaan ammattiin, joka muuten on yhä enenevässä määrin harvinaistumassa. Lisäksi voidaan Aarnion ja Kankaan sanoin todeta että, jos PK 25 luvun soveltamisen seurauksena on voitu muodostaa yksikin elinkelpoinen maatalo, joka on taloudellisesti kannattava EU:n avoimilla maatalousmarkkinoilla, säännös on osoittanut tarpeellisuutensa¹²³.

Miten PK 25 lukua tulisi kehittää, jotta siitä saataisiin kaikki hyöty? Suurimmat ongelmat liittyivät tilan arvostamiseen ja soveliaan tilanpidonjatkajan ominaisuuksiin. Luopujan elinaikana tehdyn maatalon sukupolvenvaihdoksen verotusta ei koettu ongelmalliseksi, joten yksi mahdollisuus olisi perintöverotuksen muut-

¹²³ Aarnio-Kangas: Suomen jäämistöoikeus I 2009, s. 1146.

taminen maatalojen sukupolvenvaihdosten osalta. Toisaalta myös lakiosasuojan poistamien tai rajaaminen maatalan perintötapauksissa toisi säästöjä tilanpidonjatkajalle. Tämä aiheuttaisi lisää eriarvoisuutta ei-maatilallisten ja maatilallisten kuolinpesien osakkaiden kanssa, joten käytännössä tähän ei liene mahdollisuutta. Kun lisäksi otetaan huomioon se, että PK 25 luvun tarkoituskin on ollut kannustaa elinaikaisiin sukupolvenvaihdoksiin maataloilla, lienee nykyinen ratkaisu varsin onnistunut. Sen sijaan PK 25:2 §:n mukainen lunastushinnan määrittäminen olisi ehkä paikallaan tarkistaa. Kyseinen ohjehinta on kyselyjeni mukaan aikalailla vanhentunut.

Soveliaan tilanpidonjatkajan kannalta ongelmat liittyvät jatkajien koulutuksen puutteeseen sekä toisaalta myös vaatimukseen tilan elinkelpoisuudesta. Nykyisellään tilanpidonjatkajat ovat kyselyjeni mukaan insinöörejä, tradenomeja yms. ammatillisen koulutuksen saaneita, joilta kuitenkin puuttuu maatalatalouden koulutus. Lisäksi he ovat usein vain osa-aikaisia jatkajia. Tämän hetkinen vaatimus on n. 6 kk:n kokopäiväinen koulutus tai parin vuoden työkokemus, joten kyse on melko lyhyestä ajasta. Jos tarkoitus on lisäksi hoitaa maatalaa vain osa-aikaisesti, ei liene tarkoituksenmukaista edes tehdä sukupolvenvaihdosta. Tällaisessa tapauksessa suurempi hyöty saavutetaan sillä, että maatalataloudellisessa käytössä oleva maapohja myydään tai vuokrataan toisille maataloille.

Päädyn edellä mainittujen perusteiden mukaan siihen, että PK 25 luku on edelleen tarpeellinen säännös maatalojen sukupolvenvaihdoksissa mortis causa. Muutospaineita kohdistuu lähinnä vain PK 25:2 § maatalan arvostamisohjeeseen. Sen sijaan lainsäädännön muutoksella ei ole mahdollisuutta saada lisää tilanpidonjatkajia maatalouden pariin. Fakta on se, että maatalataloudellinen yrittäjyys on enää harvojen haaveammatti, sillä sen tuottama varallisuus suhteessa työmäärään on olematon.