Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Asia: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi maatilatalouden tuloverolain 5 ja 21 §:n sekä tuloverolain 32 §:n muuttamisesta (HE 75/2024).

Pyynnöstä lausun edellä mainitusta hallituksen esityksestä seuraavaa:

1 Hallituksen esityksen lähtökohdat ja keskeiset vaikutukset verotukseen

Hallituksen esityksen tarkoituksena on siirtää osa nykyisin maatalouden tulolähteen tulona verotettavista vuokratuloista muun toiminnan tulolähteen eli henkilökohtaisen tulolähteen tuloiksi. Muutos koskisi metsästä ja muusta maatilan maapohjasta saatua vuokratuloa, lukuun ottamatta maatilalla olevista rakennuspaikoista saatavaa vuokratuloa.

Nykyisin maatilasta, eli maatalousmaasta, metsämaasta sekä maa- ja metsätalouden[1] rakennuksista saatu vuokratulo, kuuluu maatalouden tulolähteeseen, minkä vuoksi nämä vuokratulot tulevat verotetuiksi luonnollisella henkilöllä ja kuolinpesällä osana maatalouden jaettavaa yritystuloa. Maatalouden jaettava yritystulo jaetaan maatalouden nettoverojen perusteella ansio- ja pääomatuloksi. Sen sijaan henkilökohtaisen tulolähteen vuokratulot verotetaan kokonaan pääomatulona, joten muutosehdotus johtaisi maatilan maapohjasta saadun vuokatulon verottamiseen nykyisestä poiketen kokonaan pääomatulona. Maatalouden nettovarallisuuden suuruudesta ja verovelvollisen ansio- ja pääomatulojen määrästä riippuen muutos johtaisi vuokratuloja saavilla verovelvollisilla verotuksen keventymiseen tai kiristymiseen.

Yhteisön, kuten osakeyhtiön tai osuuskunnan, maatilasta saama vuokatulo on nykyisin maatalouden tulolähteen tuloa, jota verotetaan yhteisöverokannalla. Yhteisöillä maatilasta saadun vuokratulon verottaminen muuna kuin maatalouden tulona johtaisi pääsääntöisesti siihen, että kysymys olisi elinkeinotoiminnan tulolähteen tulosta, jota verotettaisiin edelleen yhteisöverokannalla. Poikkeuksena ovat yleishyödylliset yhteisöt, joilla vuokratulo kuuluisi jatkossa muun toiminnan tulolähteeseen. Kysymys olisi TVL 23.1 §:ssä tarkoitetusta kiinteistötulosta, josta yleishyödyllinen yhteisö maksaisi veroa vain kunnalle. Tulolähdejaon muutoksella ei olisi yleishyödyllisten yhteisöjen tulon veronalaisuuden kannalta merkitystä, koska myös maataloudesta saatu tulo on kiinteistötuloa.

Vuokratulojen tulolähdejaon muutos vaikuttaisi kaikilla verovelvollisilla tappiontasaukseen, koska tappiot vähennetään tulolähteittäin. Tosin luonnollisilla henkilöillä ja kuolinpesillä on mahdollisuus TVL 59 §:n mukaiseen niin sanottuun vaihtoehtoiseen tappiontasaukseen, joka soveltamisalansa rajoissa lieventää tappioiden tulolähdesidonnaisuutta. Kyseisen sääntelyn perusteella luonnollinen henkilö ja kuolinpesä voivat vaatia elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulolähteiden verovuoden tappioiden vähentämistä osittain tai kokonaan pääomatulosta menevästä verosta.

[1] Hallituksen esityksessä ei oteta kantaa maatilalla sijaitsevien metsätaloutta palvelevien rakennusten vuokrauksesta saadun tulon verokohteluun. Metsätaloutta palveleva rakennus, joka sijaistee maatilalla, kuuluu henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Tällaisen rakennuksen hankintamenosta tehtävästä poistosta on TVL 115.2 §:ssä erityissäännös. Jos metsätaloutta palveleva rakennus vuokrataan, rakennuksen tuottama vuokratulo lienee nykyisten säännösten mukaan maatalouden tuloa, koska kysymys on maatilalla olevasta rakennuksesta, josta saatu tulo on MVL 5.1 §:n 10 kohdan perusteella maatalouden tuloa.

2 Hallituksen esityksen arviointia verojärjestelmän kannalta

2.1 Ehdotettujen säännösmuutosten soveltamisalasta

Hallituksen esityksen keskeisenä tavoitteena on saattaa maatilan maapohjasta, eli metsästä ja maatalousmaasta, saadut vuokratulot henkilökohtaisen tulolähteen tuloiksi eli pääomatuloverotuksen piiriin, vaikka esitys vaikuttaisi toteutuessaan edellä kuvatusti myös yhteisöjen maatilasta saaman vuokratulon verotukseen. Hallituksen esityksen mukaan maatalouden rakennuksista ja niiden rakennuspaikoista saatuja vuokratuloja ei luettaisi henkilökohtaisen tulolähteen tuloiksi, vaan niistä saatuja vuokratuloja pidettäisiin edelleen maatalouden tulona.

Metsämaasta saadun vuokratulon verottaminen henkilökohtaisen tulolähteen tulona on perusteltua, koska metsätalouden tulot kuuluvat henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Näin hallituksen esitys on metsästä saadun vuokratulon verotuksen osalta linjassa tuloverojärjestelmän perusrakenteen kanssa ja esityksen mukainen sääntely poistaisi nykyisen tuloverolain voimaantullessa tulolähdejakoon jäänee selkeän valuvian.

Maatalousmaasta saadun vuokratulon verotus henkilökohtaisen tulolähteen tulona, ja siten pääomatulona, on osin perusteltu ratkaisu, koska verovelvollinen ei itse harjoita maataloutta toiselle vuokraamallaan pellolla. Vuokratulo on omaisuuden kerryttämää tuloa, joten tässäkin mielessä maatalousmaasta kertyneen vuokratulon verottaminen pääomatulona on linjassa tuloverojärjestelmän perusperiaatteiden kanssa. Hallituksen esitys on linjassa myös sen kanssa, että elinkeinotoiminnan käytössä olleen kiinteän omaisuuden *pitkäaikainen vuokraaminen elinkeinotoimintaan liittymättömään tarkoitukseen* johtaa luonnollisella henkilöllä vuokratulon verottamiseen henkilökohtaisen tulolähteen tulona. Sen, onko kysymys verovelvollisen harjoittamaan maatalouteen vai elinkeinotoimintaan *aiemmin* liittyneestä kiinteästä omaisuudesta, ei pitäisi johtaa vuokratulon erilaiseen verokohteluun.

Kysymys on kuitenkin toisesta tilanteesta, kun maatilan tai sen osan vuokraus on selkeästi kytköksissä verovelvollisen harjoittamaan maatalouteen. Tällöin maatalousmaasta saatavan vuokratulon verottaminen edelleen maatalouden tulona on tuloverojärjestelmän perusrakenteen mukaista. Esimerkkinä voidaan mainita tilapäinen pellon vuokraus, jos vuokrattu maatalousmaa palaa verovelvollisen itse harjoittaman maatalouden käyttöön ja verovelvollinen jatkaa edelleen maatalouden harjoittamista. Vastaavissa tilanteissa verovelvollisen elinkeinotoimintaan liittyvästä kiinteästä omaisuudesta saama vuokratulo verotetaan elinkeinotoiminnan tulona. Hallituksen esityksessä ei kuvata lainkaan sitä, miten elinkeinotoimintaan liittyvästä tai aiemmin liittyneestä kiinteästä omaisuudesta saatua vuokratuloa verottaan, vaikka tämä olisi luonnollisin vertailukohta maatalouden kiinteän omaisuuden vuokratulon verokohtelulle luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotuksessa.

Toisaalta kaikkien maatilan maapohjasta saatujen vuokratulojen verottamista pääomatulona voidaan pitää perusteltuna lähinnä verojärjestelmän selkeydellä. Verotuksessa vältytään tarpeettomilta rajanvedoilta yksittäisissä tapauksissa, jos kaikkia maatilasta saatuja vuokratuloja verotettaisiin samalla tavoin. Tosin tuloverojärjestelmän johdonmukaisuuden ja myös selkeyden kannalta paras ratkaisu olisi se, että tulolähdejaon muutos rajattaisiin koskemaan vain metsämaasta (ja metsätalouden rakennuksista) saatavia vuokratuloja.

Hallituksen esityksen mukaan *maatalouden rakennuksista ja niiden rakennuspaikoista saatuja vuokratuloja* verotettaisiin edelleen maatalouden tulona. Tätä perusteellaan seuraavasti: ”Muutos ei koskisi rakennuksia ja rakennelmia siksi, että niiden siirtäminen pois maatalouden tulolähteestä vaikuttaisi myös niiden kiinteistöverotusarvoon. Lisäksi muun muassa rakennusten hankintamenojen määrittäminen saattaisi olla joissain tilanteissa hankalaa erityisesti, kun maataloutta on harjoitettu yhtymänä tai yhdessä puolisoiden kesken.” Perustelut eivät ole vakuuttavia. Verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun kannalta on perustelua, että vuokrattavien rakennusten kiinteistöveroarvot määräytyvät samalla tavalla riippumatta siitä, onko kysymys maatalouden tuotantorakennuksesta vai muusta vastaavasta rakennuksesta. Perusteluissa ei tuoda myöskään esiin sitä, millaisia vaikutuksia tulolähdejaon muutoksella olisi kiinteistöverotusarvoihin.

Perustelut jäävät olemattomiksi myös sen suhteen, millaisia ongelmia maatalouden rakennusten ja rakennelmien hankintamenojen määrittämisessä olisi, jos ne siirrettäisiin henkilökohtaiseen tulolähteeseen. On vaikea hahmottaa tilanteita, joissa tällainen tilanne voisi syntyä, koska jokaisella rakennuksella on oma hankintamenonsa, jota on tullut verotuksessa seurata erikseen. Maatila muodostaisi lisäksi TVL 4.1 §:n 2 kohdan perusteella edelleen yhtymän, vaikka sen rakennusten vuokraukseen sovellettaisiin tuloverolain säännöksiä. Hallituksen esityksessä esiin tuotuja ongelmia ei voi pitää niin olennaisina, jos niitä on lainkaan, että ne estäisivät johdonmukaisen verokohtelun toteuttamisen.

Edellisen perusteella pidän parempana ratkaisuna sitä, että myös maatalouden rakennusten, rakennelmien ja niiden rakennuspaikkojen vuokrauksesta saadut tulot verotettaisiin henkilökohtaisen tulolähteen tulona, jos maatalousmaasta saatua vuokratuloa päädytään verottamaan esityksen mukaisesti henkilökohtaisen tulolähteen tulona. Tätä puoltaa myös se, että tilanteessa, jossa koko maatila vuokrataan, osa vuokrauksesta saadusta tulosta olisi henkilökohtaisen tulolähteen tuloa (maapohjasta saatu vuokratulo) ja osa maatalouden tuloa (rakennuksista ja niiden rakennuspaikoista saatu vuokratulo). Tämä ei vaikuta mitenkään perustellulta lopputulokselta.

Olennaisin vaikutus maatalouden rakennusten vuokratulojen ja siten myös rakennusten siirtämisellä henkilökohtaiseen tulolähteeseen olisi poistojen suuruuteen, mitä ei tuoda esiin lainkaan hallituksen esityksessä, mikä johtunee siitä, että esityksessä ei esitetä rakennuksista saatavan vuokratulon siirtämistä henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Jos tällainen muutos tehtäisiin, rakennusten poistoihin sovelletaan TVL 114 §:n perusteella elinkeinoverolain poistoja koskevia säännöksiä. Tuotantorakennuksiin sovellettaisiin EVL 34.2 §:n 1 kohdan mukaista enintään 7 %:n suuruista menojäännöspoistoa. Sen sijaan maatalouden tulolähteessä sovelletaan MVL 9.2 §:n 1 kohdan perusteella enintään 10 %:n suuruista menojäännöspoistoa. Se, että menojäännöspoiston enimmäismäärä muuttuisi tulolähdemuutoksen vuoksi, ei ole peruste jättää rakennusten vuokratuloja uudistuksen ulkopuolelle. Rakennusten maatalouteen liittymättömään vuokraamiseen ei ole syytä kohdistaa muuten maatalouteen liittyviä verotuen kaltaisia normaalia korkeampia poistoja.

Metsä- ja maatalousmaasta saatavan veronalaisen tulon laskemiseen tulolähdejaon muuttamisella ei ole merkitystä, koska sekä tuloverolain ja maatilatalouden tuloverolain mukaan verotettava tulo lasketaan samalla tavoin. Maapohjan hankintamenosta ei voi tehdä kummankaan lain mukaan poistoja.

2.2 Esityksen suhde tulolähdesiirtoa koskevaan sääntelyyn ja nettovarallisuuden laskemiseen

Hallituksen esitys vaikenee siitä, mikä esitettyjen säännösten suhde on tulolähdesiirtoa koskeviin säännöksiin. Maatalouden käytössä olevan omaisuuden ottaminen vuokrauskäyttöön tulisi olla TVL 25 §:n ja MVL 5.1 §:n 12 kohdan mukainen tulolähdesiirto, jos omaisuuden kerryttämän tulon verotus siirtyy toiseen tulolähteeseen. Tulolähdesiirto on veroneutraali eli se ei itsessään johda tulon tai tappion realisoitumiseen verotuksessa.

Vaikeneminen tulolähdesiirtoa koskevasta kysymyksestä johtunee siitä, että hallituksen esityksen mukaan maatalousmaan vuokraaminen ei vaikuttaisi maatalouden nettovarallisuuden laskentaan. Tämä on verojärjestelmän lähtökohdat huomioon ottaen erikoinen ratkaisu, jota perusteellaan sääntelyn yksinkertaisuudella ja vähäisellä merkityksellä suhteessa verotuloihin. Ei ole kuitenkaan perusteltua, että omaisuuden, jonka tuotto verottaan kokonaan pääomatulona, kasvattaisi maatalouden nettovarallisuutta ja siten maatalouden pääomatuloa.

2.3 Vaikutus sukupolvenvaihdoksen verovapautta koskevaan TVL 48.1 §:n 3 kohtaan

Hallituksen esityksen perusteluissa todetaan oikeuskäytännön perusteella, että TVL 48.1 §:n 3 kohdan mukaiseen sukupolvenvaihdosten verovapaussäännöksen soveltamiseen tulolähteen vaihtumisella ei olisi käytännössä vaikutusta. Tulkintaa voi pitää oikeana.

3 Kokoavia päätelmiä

Metsämaasta saadun vuokratulon verottaminen henkilökohtaisen tulolähteen tulona on verojärjestelmän kannalta hyvin perusteltu ehdotus.

Sen sijaan hallituksen esityksen mukainen maatalousmaasta saadun vuokratulon verottamista koskeva ehdotus on epäjohdonmukainen, osittain verojärjestelmän rakenteen kannalta ongelmallinen ja osin epämääräisesti perusteltu. Maatilasta saadun vuokratulon verotusta koskevat ongelmat tulisi ratkaista mieluummin osana maatalouden ja muiden tulolähteiden välistä rajanvetoa koskevan sääntelyn uudelleenarviointia, kun hallituksen esityksen mukaisella laastarimallilla.

Maatilasta saadun vuokratulon verotusta koskeva ongelma olisi mahdollista ratkaista tuloverojärjestelmän johdonmukaisuuden kannalta siten, että tuloverotuksessa luovuttaisiin maatilan käsitteestä, jonka merkitys on ylipäätään nykyisin vähäinen[2]. Kun verovelvollinen käyttää kiinteistöä tai muuta omaisuutta harjoittamassaan maataloudessa, kyseisen omaisuuden tulisi kuulua maatalouden tulolähteeseen riippumatta siitä, onko kysymys nykyisen MVL 2.2 §:n mukaisesta maatilasta. Vastaavasti omaisuuden, jota verovelvollinen ei käytä maatalouden harjoittamisessa, ei tulisi kuulua maatalouden tulolähteen varoihin. Tässäkään maatilan käsitteellä ei pitäisi olla merkitystä. Jos omaisuus siirtyy pois maataloudesta tai maalouteen, verotuksessa tulisi soveltaa tulolähdesiirtoa tai yksityiskäyttöönottoa koskevia säännöksiä. Nykyinen tulkinta siitä, että maatila säilyy maatalouden tulolähteessä, vaikka verovelvollinen ei harjoita tilalla tai sen osalla enää maataloutta, ei ole mielekäs. Erityisen ongelmallinen tällainen tulkinta on, jos verovelvollinen ei ole koskaan harjoittanut tilalla maataloutta. Viimeksi mainitussa tilanteessa tilan tulisi kuulua henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Kun verovelvollinen vuokraa maatalouteen liittyvää omaisuutta vain väliaikaisesti ulkopuoliselle tai vuokraus liittyy kiinteästi verovelvollisen muuten harjoittamaan maatalouteen, kysymys olisi edelleen maatalouden harjoittamisesta ja vuokratulo kuuluisi maatalouden tulolähteeseen. Näin sääntely vastaisi elinkeinotoiminnan tulon ja henkilökohtaisen tulolähteen välistä rajanvetoa, mikä on luonnollinen vertailukohta maatalouden ja henkilökohtaisen tulolähteen rajanvedolle.

Maatalouden tulolähteen rajanveto-ongelmia suhteessa muihin tulolähteisiin voitaisiin vähentää myös poistamalla maatalouden tulolähde ja verottamalla maatalouden tulot elinkeinotoiminnan tulona. Tulonhankkimistarkoituksessa harjoitettu maatalous on luonteeltaan selkeästi elinkeinotoimintaa.

Helsingissä 16.9.2024

Pekka Nykänen
Professori, vero-oikeus
Tampereen yliopisto

[2] Tällä on merkitystä tuloverotuksessa mm. tasausvarausta koskevan sääntely kohdalla. Maatilan käsitettä käytetään myös ainakin kiinteistöverolaissa ja perintö- ja lahjaverolaissa.