

Valtiovarainministeriölle

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi maatilatalouden tuloverolain, tuloverolain 32 §:n ja varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 19 §:n muuttamisesta

Valtiovarainministeriö on jo aiemmin pyytänyt lausuntoa vastaavaa asiaa koskevasta hallituksen esitysluonnoksen ensimmäisestä versiosta. En ota tässä lausunnossa kantaa tasausvarausta koskevaan esitykseen, jota ei ole muutettu ensimmäiseen luonnosversioon nähden. Otan kantaa vain maatilasta saatuja vuokratuloja koskeviin kysymyksiin.

Maatilasta saatuja vuokratuloja koskeva esitysluonnos on muuttunut olennaisesti aiempaan luonnosversioon nähden – ja verojärjestelmän kannalta olennaisesti parempaan suuntaan. Esitysluonnoksen tavoitteena on saattaa maatilasta, eli metsästä, maatalousmaasta sekä maatalon rakennuksista, saadut vuokratulot pääomatuloverotuksen piiriin, mihin ne luonteensa mukaan kuuluvat. Nykyisin maatilasta saadut vuokratulot kuuluvat maatalouden tulolähteeseen, minkä vuoksi nämä vuokratulot tulevat verotetuiksi osana maatalouden jaettavaa yritystuloa. Jaettava yritystulo jaetaan maatalouden nettoverojen perusteella ansio- ja pääomatuloksi.

Eryteisesti metsämaasta saadun vuokratulon verottaminen maatalouden tulona ei ole perusteltua, koska metsätalouden tulo kuuluu henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Myös maatalousmaasta saadun vuokratulon verotus muuna kuin pääomatulona ei ole pääsääntöisesti perusteltu lopputulos, kun otetaan huomioon tulolähdejaon ja eriytetyn tuloverojärjestelmän pääperiaatteet. Tosin tilanteissa, joissa vuokraus on selkeästi kytköksissä verovelvollisen muutoin harjoittamaan maatalouteen, myös maatalousmaasta ja maatalouden rakennuksista saatavan vuokratulon verottaminen maatalouden tulona voi olla perusteltavissa. Selkeyden vuoksi esitysluonnoksen mukainen lähtökohta siitä, että kaikki maatilasta saadut vuokratulot verotettaisiin pääomatulona, on perusteltu.

Pääomatulona verotus on tarkoitus toteuttaa siten, että maatilasta saadut vuokratulot verotettaisiin henkilökohtaisen tulolähteen tulona ja siten luonteensa mukaisesti pääomatulona. Tästä otettaisiin säännökset sekä maatilatalouden tuloverolakiin että tuloverolakiin. Yhteisöillä, joilla ei ole muun toiminnan tulolähdettä, maatilasta saadut vuokratulot tulisivat verotetuiksi verojärjestelmän perusrakenteen mukaisesti elinkeinotoiminnan tulona. Ratkaisu on yksinkertaisuutensa ja tulolähdejaon selkeyden kannalta perusteltu ja kannatettava.

Esitysluonnoksen mukaan muutos ei koskisi niin sanotusta maatilamatkailusta tai vastaavasta lyhytaikaisesta maatalouden sivutoimintana harjoitetusta majoitustoiminnasta saatuja vastikkeita. Tätä rajausta, joka kirjattaisiin MVL 5.1 §:n 9 kohtaan, ei perustella tarkemmin esitysluonnoksessa. Tällaista majoitustoimintaa on pidetty vakiintuneesti MVL 2.1 §:ssä tarkoitettuna maa- tai metsätalouteen liittyvää muuta toimintaa, jota ei ole pidettävä eri liikkeenä. Näin esitysluonnoksen mukaista ratkaisua on mahdollista pitää perusteltuna, vaikka toisenlaisellekin ratkaisulle on olemassa vahvoja perusteluja.

Esitysluonnoksen mukaisessa MVL 21 §:ssä viitattaisiin tuloverolain 32 §:ssä tarkoitettuun vuokratuloon. Pidän selkeyden vuoksi parempana sitä, että vuokratulon sijasta säännöksessä todettaisiin: ” -- tuloverolain 32 §:ssä tarkoitettuna pääomatulona.”

Esitysluonnoksen perusteluissa todetaan: ” Tuloverolain 48 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaista sukupolvenvaihdosten verovapaussäännöstä ei myöskään enää sovellettaisi vuokralle annettuihin tiloihin, niiden osiin tai rakennuksiin, koska niitä ei enää luettaisi maatalouden varoihin, eikä niistä saatua

vuokratuloa verotettaisi maatalouden tulona.” Tuloverolain 48.1 §:n 3 kohdan sanamuodosta tällaista päätelmää ei voida kuitenkaan välttämättä tehdä, koska laissa huojenuksen myöntäminen on kytketty verovelvollisen harjoittamaan maatalouteen ja metsätalouteen. Laissa ei myöskään ole nimenomaista edellytystä, jonka mukaan verovelvollisen tulisi harjoittaa maataloutta tilalla vielä luovutushetkellä.

Ratkaisussa KHO 2010:25 on katsottu, että luovutushetkellä vuokrattuihin peltoihin sovellettiin TVL 48.1 §:n 3 kohdan sukupolvenvaihdosluovutuksen verovapaussäännöstä, vaikka luovuttajat olivat lopettaneet varsinaisen tilan viljelyn jo lähes 10 vuotta aiemmin. Tosin ratkaisussa annettiin merkitystä sille, että verovelvollinen oli vuokrannut peltoja tilan viljelyn jälkeen. Ratkaisussa Turun HAO 15.5.2008 T 080292/3 on katsottu, että maatalon luovutukseen voitiin soveltaa sukupolvenvaihdosluovutuksen verovapautta, vaikka luovutus tapahtui kahdeksan vuotta varsinaisen maatalouden lopettamisen jälkeen. Korkein hallinto-oikeus ei antanut asiassa valituslupaa (KHO 29.4.2010 T 954).¹ Siten on mahdollista, että peltojen siirtäminen henkilökohtaiseen tulolähteeseen ei vaikuttaisi suoraan sukupolvenvaihdon luovutuksen verovapauteen.²

Lisäksi on syytä huomata, että esitysluonnoksen mukainen tulkinta voisi johtaa erikoisiin tilanteisiin, jos verovelvollinen toisina vuosina vuokraa peltoja ja toisina viljelee niitä itse. Vuosittaisesta tilanteesta seuraisi se, että TVL 48.1 §:n 3 kohta voisi soveltua tai ei soveltuisi. Lisäksi herää kysymys siitä, että voiko sukupolvenvaihdoksen verovapaus tulla sovellettavaksi peltoon, jota verovelvollinen on jossain vaiheessa ollut vuokrattuna mutta joka on luovutushetkellä viljelemättä.

Jos hallituksen esityksellä halutaan varmistaa, että TVL 48.1 §:n 3 kohdan soveltamisala myös vastaisi esitysluonnoksessa todettua, olisi kyseistä sukupolvenvaihdosluovutuksen verovapautta koskevaa säännöstä syytä muuttaa. Tässä yhteydessä olisi myös syytä arvioida huolellisesti, kuinka passiivista tulonhankintaa palvelevalle omaisuudelle on syytä myöntää sukupolvenvaihdosluovutuksen verovapautta.

Helsingissä 22.9.2023

Pekka Nykänen
Professori, vero-oikeus
Tampereen yliopisto

¹ Ks. myös Turun HAO T 28.9.2006 06/0642/3 (KHO 16.4.2007 T 1019, ei valituslupaa).

² Sen sijaan, jos verovelvollinen ei ole itse koskaan aktiivisesti viljellyt tilaa, sukupolvenvaihdosluovutuksen verovapaus ei ilmeisesti tulisi muutenkaan sovellettavaksi, koska passiivista vuokrausta on vaikea pitää maatalouden harjoittamisena.