

# Valtiovarainministeriölle

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi maatilatalouden tuloverolain 5 ja 32 §:n, tuloverolain 32 §:n ja varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 19 §:n muuttamisesta

## 1 Lähtökohtia

Valtiovarainministeriö on pyytänyt jo kahdesti aiemmin lausuntoa vastaavaa asiaa koskevista luonnoksista hallituksen esityksiksi. Edellistä luonnoksista poiketen tämä luonnos ei enää sisällä ehdotusta tasausvarausta koskevien säännösten muuttamisesta, mikä ehdittiin jo toteuttamaan syksyllä 2023 annetun hallituksen esityksen pohjalta toteutetulla maatilatalouden tuloverolain muutoksella. Jäljellä on maatilasta saatujen vuokratulojen tulolähdettä koskeva muutosehdotus, joka sisältyi eri muodoissa jo aiempiin esitysluonnoksiin. Esitysluonnoksen mukaisen sääntelyn tavoitteena on siirtää osa maatalouden vuokratuloista verotettaviksi muun toiminnan tulolähteen eli henkilökohtaisen tulolähteen tulona.

Nykyisin maatilasta, eli maatalousmaasta, metsämaasta sekä maa- ja metsätalouden<sup>1</sup> rakennuksista saatu vuokratulo, kuuluu maatalouden tulolähteeseen, minkä vuoksi nämä vuokratulot tulevat verotetuiksi luonnollisella henkilöllä ja kuolinpesällä osana maatalouden jaettavaa yritystuloa. Jaettava yritystulo jaetaan maatalouden nettoverojen perusteella ansio- ja pääomatuloksi. Jos vuokratulot olisivat henkilökohtaisen tulolähteen tuloa, ne verotettaisiin kokonaan pääomatulona. Yhteisön maatilasta saama tulo on myös maatalouden tulolähteen tuloa, jota verotetaan yhteisöverokannalla. Yhteisöillä maatilasta saadun vuokratulon verottaminen muuna kuin maatalouden tulona johtaisi pääsääntöisesti siihen, että kysymys olisi elinkeinotoiminnan tulolähteen tulosta<sup>2</sup>, jota verotettaisiin edelleen yhteisöverokannalla.

Vuokratulojen tulolähdejaon muutoksella olisi kaikilla verovelvollisilla merkitystä tappiontasaukseen, koska tappiot vähennetään tulolähteittäin. Tosin luonnollisilla henkilöillä ja kuolinpesillä on mahdollisuus TVL 59 §:n mukaiseen niin sanottuun vaihtoehtoiseen tappiontasaukseen, mikä sen soveltamisalan rajoissa lieventää tappioiden tulolähdesidonnaisuutta.

## 2 Esitysluonnoksen arviointia

### 2.1 Ehdotettujen säännösmuutosten soveltamisalasta

Esitysluonnoksen tavoitteena on saattaa maatilalla maapohjasta, eli metsästä ja maatalousmaasta, saadut vuokratulot henkilökohtaisen tulolähteen tuloiksi eli pääomatuloverotuksen piiriin. Edellisestä samaa asiaa koskeneesta hallituksen esitysluonnoksesta poiketen lausuntokierroksella olevan esitysluonnoksen mukaan maatalouden rakennuksista ja niiden rakennuspaikoista saatuja vuokratuloja ei luettaisi henkilökohtaisen tulolähteen tuloiksi, vaan niistä saatua vuokratuloa pidettäisiin edelleen maatalouden tulona.

---

<sup>1</sup> Esitysluonnoksessa ei oteta kantaa maatilalla sijaitsevien metsätaloutta palvelevien rakennusten vuokrauksesta saadun tulon verokohteluun. Metsätaloutta palveleva rakennus, joka sijaitsee 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.

<sup>2</sup> Poikkeuksena ovat yleishyödylliset yhteisöt, joilla vuokratulo kuuluisi muun toiminnan tulolähteeseen. Kysymys olisi TVL 23.1 §:ssä tarkoitettusta kiinteistötulosta, josta yleishyödyllinen yhteisö maksaisi veroa vain kunnalle. Tulolähdesiirrolla ei olisi tulon veronalaisuuden kannalta merkitystä, koska myös maataloudesta saatu tulo on kiinteistötuloa.

Erityisesti metsämaasta saadun vuokratulon verottaminen henkilökohtaisen tulolähteen tulona on perusteltua, koska metsätalouden tulo kuuluu henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Näin esitysluonnos on metsästä saadun vuokratulon osalta linjassa tuloverojärjestelmän perusrakenteen kanssa ja esitysluonnoksen mukainen sääntely poistaisi nykyisen tuloverolain voimaantulessa tulolähdejakoön jääneen selkeän valuvian.

Myös maatalousmaasta saadun vuokratulon verotus henkilökohtaisen tulolähteen tulona, ja siten pääomatulona, on ainakin pääsääntöisesti perusteltu ratkaisu, koska verovelvollinen ei itse harjoita maataloutta toiselle vuokraamallaan pellolla. Vuokratulo on muutenkin omaisuuden kerryttämää tuloa, joten tässäkin mielessä maatalousmaasta kertyneen vuokratulon verottaminen pääomatulona on linjassa tuloverojärjestelmän peruseriaatteiden kanssa. Esitysluonnos on linjassa myös sen kanssa, että elinkeinotoiminnan käytössä olleen kiinteän omaisuuden pitkäaikainen vuokraaminen elinkeinotoimintaan liittymätöntä 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. Näin esitysluonnoksen tavoitteet ovat verojärjestelmän perusrakenteen kannalta hyvin perusteltuja.

Tosin tilanteissa, joissa maatalon vuokraus on selkeästi kytköksissä verovelvollisen muutoin harjoittamaan maatalouteen, maatalousmaasta saatavan vuokratulon verottaminen maatalouden tulona voi olla perusteltavissa. Tällaisesta tilanteesta esimerkkinä käy hyvin tilapäinen maatalon tai sen osan vuokraus, jos vuokrattu maatalousmaa palaa verovelvollisen itse harjoittaman maatalouden käyttöön. Näissä tilanteissa vastaava vuokratulo on verotettu myös liikkeenharjoittajalla elinkeinotoiminnan tulona. Selkeyden vuoksi esitysluonnoksen mukainen lähtökohta siitä, että kaikki maatalon maapohjasta saadut vuokratulot verotettaisiin pääomatulona, on kuitenkin perusteltu. Näin verotuksessa vältytään tarpeettomilta rajanvedoilta yksittäisissä tapauksissa ja kaikkia vuokratuloja verotettaisiin samalla tavoin. Sääntelyratkaisu on hyvän verojärjestelmän tunnusmerkkien mukaisesti yksinkertainen.

Esitysluonnoksen mukaan maatalouden rakennuksista ja niiden rakennuspaikoista saatuja vuokratuloja verotettaisiin edelleen maatalouden tulona. Esitysluonnoksessa 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 puolisoitten kesken.” Perustelut ovat varsin kaukaa haettuja. Verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun kannalta on perusteltua, että vuokrattavien rakennusten kiinteistöveroarvot määräytyisivät samalla tavalla riippumatta siitä, onko kysymys maatalouden tuotantorakennuksesta vai muusta vastaavasta rakennuksesta. Perusteluissa ei tuoda tarkemmin esiin sitä, millaisia vaikutuksia mahdollisella tulolähdejaon muutoksella olisi kiinteistöverotusarvoihin.

Perustelut jäävät valitettavan suppeiksi myös sen suhteen, millaisia ongelmia maatalouden rakennusten ja rakennelmien hankintamenojen määrittämisessä olisi, jos ne siirrettäisiin henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Mahdolliset ongelmat koskisivat oletettavasti varsin harvoja tapauksia ja vastaavanlaisia ongelmia tulee esiin myös silloin, kun kiinteistö myydään, koska jokaisen osaomistajan hankintameno tulee tällöinkin erottaa yhtymän tai yrittäjäpuolisoiden verotuksessa käytetystä poistopohjasta. Näin ongelmia ei voi pitää niin olennaisina, 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. Tätä puoltaa myös se, että tilanteissa, jossa koko maatalon vuokrataan, osa vuokrauksesta saadusta tulosta olisi henkilökohtaisen tulolähteen tuloa ja osa maatalouden tulona. Tämä ei vaikuta mitenkään perustellulta lopputulokselta.

Olellainen vaikutus maatalouden rakennusten vuokratulojen ja siten myös rakennusten siirtämisellä henkilökohtaiseen tulolähteeseen olisi poistojen suuruuteen, mitä ei tuoda esiin esitysluonnoksessa. Tuloverolain

114 §:n perusteella rakennusten poistoihin sovelletaan elinkeinoverolain poistoja koskevia säännöksiä. Maatalouden 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.

#### Vaikutus maatalouden nettovarallisuuteen

Esitysluonnoksen mukainen sääntely johtaisi siihen, että vuokrattu omaisuus siirtyisi maatalouden tulolähteestä henkilökohtaiseen tulolähteeseen, eli kysymys on tulolähdesiirrosta. Tämä tuodaan esiin myös esitysluonnoksessa. Tulolähdesiirto on veroneutraali eli se ei itsessään johda tulon tai tappion realisoitumiseen verotuksessa.

Arvostamislakiin on tarkoitus ottaa säännökset siitä, miten maatalousmaan vuokraaminen vaikuttaa maatalouden nettovaroihin. Vuokrattu maapohja kuuluisi jatkossa henkilökohtaisen tulolähteen varoihin, joten sitä ei voida ottaa huomioon maatalouden varoina. Koska vuokratun maapohjan tarkkaa osuutta koko maatilán maapohjan arvosta on vaikea erottaa, esitysluonnoksessa ehdotetaan, että erottelu tehdään pinta-alojen suhteessa. Menettely johtanee pääsääntöisesti suhteellisen oikeaan lopputulokseen, joten sääntelyratkaisua voidaan pitää turhien hallinnollisten ongelmien välttämiseksi perusteltuna.

Esitysluonnoksen yksityiskohtaisten perustelujen mukaan hyvin lyhytaikaistakin vuokralle antamista verovuoden aikana arvioitaisiin samalla tavalla kuin koko verovuoden kestänyttä vuokralle antamista. Tämä vastaa myös ehdotettujen ArVL 19.1 §:n 6 kohdan ja 19.2 §:n sanamuotoja. Siten esimerkiksi maatalousmaan vuokraaminen kuukauden ajaksi johtaisi siihen, että kyseistä maa-aluetta vastaava osa maatilán maatalousmaasta ei kuuluisi verovuonna nettovaroihin. Yksinkertaisuuden vuoksi tällainen tulkinta on sinällään perusteltu, mutta äärimmilleen vietyinä se voi johtaa erikoisiin lopputuloksiin. Tosin maatalousmaan vain hyvin lyhytaikainen vuokraaminen ei liene kovinkaan tyypillistä, vaan vuokraus tapahtunee yleensä vähintään yhden satokauden ajaksi, mikä puoltaa valittua sääntelymallia.

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

Esitysluonnoksen 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. Tosin on huomattava, että tulkinnan perusteena olevassa ratkaisussa KHO 2010:25 maatila kuului maatalouden varoihin. Tässä suhteessa tilanne muuttuisi, jos esitysluonnoksen mukainen sääntely tulisi voimaan. Hallituksen esityksen lausumille voineen kuitenkin antaa lain tulkinnassa painoarvoa, vaikka sukupolvenvaihdoksen verovapautta koskevaa säännöstä ei tässä yhteydessä täsmettäisikään.

Helsingissä 1.3.2024

Pekka Nykänen  
Professori, vero-oikeus  
Tampereen yliopisto