

HE 75/2024 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi maatilatalouden tuloverolain 5 ja 21 §:n sekä tuloverolain 32 §:n muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettaviksi maatilatalouden tuloverolakia ja tuloverolakia.

Esityksen mukaan peltojen ja metsän vuokrauksesta saadun tulon verotusta muutettaisiin siten, että vuokratuloja ei verotettaisi enää maatalouden tulolähteessä. Vuokratulot verotettaisiin jatkossa, vuokranantajasta riippuen joko tuloverolain mukaan verotettavassa muun toiminnan tulolähteessä tai elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan verotettavassa elinkeinotoiminnan tulolähteessä.

Maatilatalouden tuloverolakia muutettaisiin siten, että vain maatilaan kuuluvasta rakennuksesta, rakennelmasta ja näiden rakennuspaikoista saadut vuokratulot olisivat maatalouden verovuoden veronalaisia tuloja ja muut maatilan vuokratulot verotettaisiin tuloverolain mukaan. Myös tuloverolakia muutettaisiin vastaavasti.

Esitys liittyy valtion vuoden 2025 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2025. Niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2025 toimitettavassa verotuksessa.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ	1
PERUSTELUT	3
1 Asian tausta ja valmistelu	3
1.1 Tausta	3
1.2 Valmistelu	3
2 Nykytila ja sen arviointi	3
2.1 Tulolähteet ja tulolajit luonnollisen henkilön verotuksessa	3
2.2 Metsän, pellon ja maatalousrakennusten vuokratulojen verotus	4
2.3 Nykytilan arviointi	5
3 Tavoitteet	6
4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset	6
4.1 Keskeiset ehdotukset	6
4.2 Pääasialliset vaikutukset	8
4.2.1 Vaikutukset verotuottoon	8
4.2.2 Vaikutukset investointeihin ja ympäristöön	8
4.2.3 Vaikutukset verovelvollisiin	9
4.2.4 Vaikutukset viranomaisten toimintaan	9
4.2.5 Verotuottovaikutuksen kompensatio	9
5 Lausuntopalaute	10
6 Säännöskohtaiset perustelut	11
6.1 Maatilatalouden tuloverolaki	11
6.2 Tuloverolaki	11
7 Voimaantulo	12
8 Suhde muihin esityksiin	12
8.1 Suhde talousarvioesitykseen	12
LAKIEHDOTUKSET	13
1. Laki maatilatalouden tuloverolain 5 ja 21 §:n muuttamisesta	13
2. Laki tuloverolain 32 §:n muuttamisesta	14
LIITE	15
RINNAKKAISTEKSTIT	15
1. Laki maatilatalouden tuloverolain 5 ja 21 §:n muuttamisesta	15
2. Laki tuloverolain 32 §:n muuttamisesta	16

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

1.1 Tausta

Pääministeri Petteri Orpon hallituksen hallitusohjelman mukaan maatalouden (pellot ja metsät) vuokratulojen verokohtelu yhdenmukaistetaan muiden vuokratulojen kanssa.

1.2 Valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Hallituksen esityksen valmisteluasiakirjat ovat julkisessa palvelussa osoitteessa <https://vm.fi/hankkeet> tunnuksella VM019:00/2024¹.

Esitys on käsitelty kuntatalouden ja -hallinnon neuvottelukunnassa 11.6.2024.

Luonnos hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi maatilatalouden tuloverolain 5 ja 21 §:n, tuloverolain 32 §:n ja varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 19 §:n muuttamisesta on julkaistu valtioneuvoston verkkosivuilla 28.2.2024. Luonnos on ollut lausuntokierroksella 28.2.2024–22.3.2024. Lausuntoja saapui lausuntoaikana 10 kappaletta.

2 Nykytila ja sen arviointi

2.1 Tulolähteet ja tulolajit luonnollisen henkilön verotuksessa

Verotuksessa tulot jaetaan tulolähteisiin ja luonnollisilla henkilöillä ja kuolinpesillä lisäksi tulolajeihin. Kunkin tulolähteen verotettava tulo lasketaan erikseen. Myös tappio vahvistetaan verotuksessa tulolähteittäin. Tulolähteitä ovat elinkeinotoiminnan, maatalouden ja muun toiminnan tulolähteet.

Tuloverolain (1535/1992) 2 §:n mukaan elinkeinotoiminnan ja maatalouden tuloksen laskemisesta säädetään erikseen. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968), jäljempänä *elinkeinoverolaki*, 1 §:n mukaan elinkeinotoiminnan tulos lasketaan tuloverotusta toimitettaessa mainitussa laissa säädetyllä tavalla. Elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa. Elinkeinoverolain 2 §:n mukaan verovelvollisen harjoittama liike- ja ammattitoiminta muodostaa elinkeinotoiminnan tulolähteen. Maatilatalouden tuloverolaisissa (543/1967) tarkoitettu maatalouden tulos lasketaan valtion- ja kunnallisverotusta toimitettaessa mainitussa laissa säädetyllä tavalla. Tuloverolain perusteella verotettava muun toiminnan tulolähde muodostuu kaikesta siitä toiminnasta, jota ei pidetä elinkeinotoimintana eikä maatalouden harjoittamisena. Tulolähdejako noudattaa tuloverolain, elinkeinoverolain ja maatilatalouden tuloverolain soveltamisaloja.

Luonnollisten henkilöiden verotuksessa sovelletaan eriytettyä verojärjestelmää, jonka mukaan tulot jaetaan tulolähteiden ohella myös tulolajeihin. Tulolajeja ovat ansiotulot ja pääomatulot. Ansiotuloihin sovelletaan progressiivista veroasteikkoa, kun taas pääomatulot verotetaan suhteellisen verokannan mukaan. Pääomatulojen verokanta on 30 prosenttia 30 000 euroon saakka ja sen ylittävältä osalta verokanta on 34 prosenttia.

¹ <https://vm.fi/hanke?tunnus=VM019:00/2024>

Tuloverolain perusteella verotettavan muun toiminnan tulolähteen tulojen jakautuminen pääomatuloihin ja ansiotuloihin määräytyy tulon luonteen perusteella. Tuloverolain 32 §:n nojalla veronalaista pääomatuloa on omaisuuden tuotto, omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ja muu sellainen tulo, jota varallisuuden voidaan katsoa kerryttäneen. Pääomatuloa on muun ohessa korkotulo, osinkotulo, vuokratulo, voitto-osuus, henkivakuutuksen tuotto, kapitalisaatiosopimuksen tuotto, metsätalouden pääomatulo, maa-aineksista saadut tulot, luovutusvoitto ja osakesäästötililtä nostettu tuotto. Tuloverolain 61 §:n mukaan tulo, joka ei ole pääomatuloa, on ansiotuloa. Nykyisessä tuloverojärjestelmässä metsätalouden tulo kuuluu muun toiminnan tulolähteeseen. Luonnollisella henkilöllä ja kuolinpesällä myös metsätalouden tulo jaetaan ansiotuloksi (hankintatyön arvo) ja pääomatuloksi (metsätalouden pääomatulo, tuloverolain 43 §).

Luonnollisen henkilön elinkeinotoiminnan tulos jaetaan elinkeinotoiminnan nettovarallisuuden perusteella verotettavaksi pääomatulona ja ansiotulona. Vastaavasti luonnollisen henkilön maatalouden tulos jaetaan maatalouden nettovarallisuuden perusteella verotettavaksi pääomatulona ja ansiotulona. Tämä koskee myös maatalouden tulolähteeseen kuuluvia vuokratuloja.

Tuloverolain 38 §:n 1 momentin mukaan jaettava yritystulo katsotaan pääomatuloksi siihen määrään saakka, joka vastaa elinkeinotoimintaan tai maatalouteen verovuotta edeltäneen verovuoden päättyessä kuuluneelle nettovarallisuudelle laskettua 20 prosentin vuotuista tuottoa. Verovelvollisen tai yrittäjäpuolisoiden ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen päättymistä tekemästä vaatimuksesta jaettavan yritystulon pääomatulo-osuudeksi katsotaan kuitenkin kymmenen prosentin vuotuista tuottoa vastaava määrä. Jos verovelvollinen on verovuonna aloittanut elinkeinotoiminnan tai maatalouden harjoittamisen, pääomatulo-osuus lasketaan elinkeinotoimintaan tai maatalouteen verovuoden päättyessä kuuluvan nettovarallisuuden perusteella. Verovelvollisen tai yrittäjäpuolisoiden ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen päättymistä tekemästä vaatimuksesta jaettava yritystulo katsotaan kuitenkin kokonaan ansiotuloksi, jollei 2 momentista muuta johdu. Tuloverolain 38 §:n 2 momentin mukaan jaettava yritystulo katsotaan nettovarallisuudesta riippumatta pääomatuloksi siihen määrään saakka, joka vastaa verovelvollisen omistamien maatalouden varoihin kuuluvien arvopapereiden sekä elinkeinotoiminnan käyttöomaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja arvopapereiden luovutusvoittoja.

Maatalouden nettovarallisuus lasketaan yritystulon jakamista varten varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005), jäljempänä *arvostamislaki*, mukaisesti. Maatalouden nettovarallisuus saadaan vähentämällä maatalouden varoista maatalouteen kuuluvat velat. Muiden tulolähteiden varat ja velat eivät kuulu maatalouden nettovarallisuuteen. Esimerkiksi metsätalouden varoja ei oteta huomioon maatalouden nettovarallisuutta määritettäessä.

2.2 Metsän, pellon ja maatalousrakennusten vuokratulojen verotus

Vuokratulojen verotukseen voi vaikuttaa se, mihin tulolähteeseen vuokratulo katsotaan kuuluvan. Jos kyseessä on tuloverolain mukaan verotettavan muun toiminnan tulolähteeseen kuuluva vuokratulo, verotetaan vuokratuloa pääomatulona tuloverolain 32 §:n mukaisesti. Jos kyse on maatalouden tulolähteeseen kuuluvasta vuokratulosta, otetaan se huomioon maatalouden tulosta laskettaessa ja tulo jaetaan pääomatulona ja ansiotulona verotettavaksi maatalouden nettovarallisuuteen perustuen.

Maatalouden tuloverolain 2 §:n 1 momentin mukaan maataloudella tarkoitetaan varsinaista maataloutta sekä sellaista erikoismaataloutta taikka maa- tai metsätalouteen liittyvää muuta

toimintaa, jota ei ole pidettävä eri liikkeenä. Kyseisen pykälän 2 momentin mukaan maatilalla tarkoitetaan itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta.

Maatilatalouden tuloverolain 5 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaan maatalouden veronalaisia tuloja ovat muun ohessa tilasta, sen osasta ja tilalla olevasta rakennuksesta saadut vuokrat ja muut sellaiset korvaukset. Kyseisen lainkohdan nojalla maatalouden tuloa ovat muun muassa pelloista ja metsistä saadut vuokratulot. Lisäksi tuulivoimayhtiöiden tuulivoimalan rakennuspaikasta maksamat vuokrat sekä niiden maanomistajille maksamat vaikutusalue- tai muut korvaukset ovat lainkohdan nojalla maatalouden tuloa, vaikka kiinteistöllä ei harjoitettaisikaan varsinaista maataloutta.

Vuokratulojen kuulumista maatalouden tulolähteeseen on arvioitu oikeuskäytännössä. Tapauksessa KHO 1996-B-514 arvioitiin metsän vuokrauksesta saadun tulon tulolähdettä. Siinä oli kyse tilanteesta, jossa verovelvollisen omistamaan tilaan kuului yksinomaan metsämaata. Verovelvollinen oli vuokrannut osan metsästä puhelinyhtiölle radiopuhelintukiasemaksi 30 vuodeksi kertakaikkista vuokraa vastaan. Verovelvollisen vuokrauksesta saamaa kertakaikkista vuokraa pidettiin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa maatalouden tulolähteen tulona.

Tapaus KHO 31.12.1997/3455 koski pellon vuokratuloja. Siinä arvioinnin kohteena oli tilanne, jossa verovelvollinen ei ollut itse harjoittanut maataloutta. Verovelvollinen oli antanut isältään lahjaksi saamansa peltoa käsittävän määräalan vuokralle. Vuokralainen oli viljellyt peltoa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kysymyksessä oli maatilan vuokraus ja vuokratulo oli siten verovelvollisen maatalouden tuloa, joka oli jaettava pääoma- ja ansiotulo-osuuksiin.

Tapauksessa KVL 1997/210 oli kyse pellon ja maatilan rakennusten vuokratulojen tulolähteestä. Verovelvollisen omistamaan tilaan kuului sekä peltoa että metsää. Verovelvollinen oli aiemmin (1981–1992) harjoittanut tilalla maataloutta, mutta oli sittemmin lopettanut maatalouden harjoittamisen. Vuoden 1993 verotuksessa maatalouden rakennukset oli siirretty yksityistalouden käyttöön. Keskusverolautakunta katsoi ratkaisussaan, että jos verovelvollinen vuokraa omistamansa tilan pellot tai talousrakennukset, niin pellon vuokratulo on hänen veronalaista tuloaan maatalouden tulolähteessä, mutta yksityiskäyttöön otettujen tuotantorakennusten vuokratulo on hänen tuloverolain 32 §:ssä tarkoitettua pääomatuloaan. Verovelvollinen haki päätökseen muutosta pellon vuokratulon verotusta koskevilta osilta. Korkein hallinto-oikeus ei muuttanut keskusverolautakunnan ratkaisua (KHO 1998:40).

2.3 Nykytilan arviointi

Verojärjestelmän näkökulmasta vuokratulojen verotustapa riippuu vuokralle annetun omaisuuden laadusta. Tuloverolain mukaan verotettavan muun toiminnan tulolähteeseen kuuluva vuokratulo, esimerkiksi asuinhuoneistoista saatu vuokratulo, verotetaan suoraan pääomatulona. Pellosta saatu vuokratulo on maatalouden tuloa, joka jaetaan verotettavaksi ansio- ja pääomatulona maatalouden nettovarallisuuden perusteella. Riippuu siten vuokratulon, maatalouden muiden tulojen sekä maatalouteen kuuluvan varallisuuden määrästä, kuinka suuri osuus pellon vuokratulosta lopulta verotetaan pääomatulona. Pellosta saatua vuokratuloa on pidetty oikeus- ja verotuskäytännössä maatalouden tulona niissäkin tilanteissa, että verovelvollinen ei ole itse harjoittanut varsinaista maataloutta tai on pysyvästi lopettanut maatalouden harjoittamisen.

Vastaavasti myös metsän vuokratuloa verotetaan maatalouden tulolähteessä, vaikka metsän vuokraus ei liittyisikään varsinaiseen maatalouden harjoittamiseen. Metsän vuokratulojen verokohtelu poikkeaa siten myös muiden metsätalouden tulojen verokohtelusta, sillä nykyisessä tuloverojärjestelmässä metsätalouden tulo kuuluu muun toiminnan tulolähteeseen. Pellot

kuuluvat maatalouden varoihin eli ne osaltaan kasvattavat maatalouden tulosta pääomatulona verotettavaa osuutta. Metsät sen sijaan eivät kuulu maatalouden varoihin, vaikka niiden perusteella saataisiin maatalouden tuloon luettavaa vuokratuloa. Ellei verovelvollisella ole muuta maatalouden omaisuutta, verotetaan voimalaitoksen rakennuspaikaksi vuokratun metsän vuokrauksesta saatu vuokratulo käytännössä kokonaan ansiotulona.

3 Tavoitteet

Esityksen tavoitteena on hallitusohjelman mukaisesti yhdenmukaistaa peltojen ja metsien vuokratulon verokohtelu muiden vuokratulojen kanssa.

4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset

4.1 Keskeiset ehdotukset

Esityksessä ehdotetaan maatalaan kuuluvista maa-alueista saatujen vuokratulojen siirtämistä maatalouden tulolähteestä verotettavaksi pääomatulona tuloverolain mukaisesti. Muutos koskisi pellon ja metsän vuokratuloa. Metsän vuokratulon verottaminen pääomatulona tuloverolain mukaisesti on perusteltua, sillä metsätalouden tulot verotetaan muutenkin tuloverolain mukaisesti ja pääosin pääomatulona (hankintatyön arvoa lukuun ottamatta). Maatalousmaan kuten pellon osalta vuokratulojen verottaminen tuloverolain mukaisesti on perusteltua erityisesti silloin, kun vuokraaminen ei liity verovelvollisen harjoittamaan maatalouteen. Näin on esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen on lopettanut maatalouden harjoittamisen tai ei ole ikinä harjoittanutkaan maataloutta. Tilanteissa, joissa vuokraus on selkeästi kytköksissä verovelvollisen muutoin harjoittamaan maatalouteen, maatalousmaasta saatavan vuokratulon verottaminen maatalouden tulona voisi olla perusteltavissa. Selkeyden vuoksi esityksessä ehdotetaan kuitenkin myös kaiken maatalousmaasta saadun vuokratulon verottamista tuloverolain mukaisesti. Näin verotuksessa välttyttäisiin tarpeettomilta rajanvedoilta yksittäisissä tapauksissa ja kaikkia maatalousmaan vuokratuloja verotettaisiin samalla tavalla.

Maatalouden rakennuksista ja rakennelmista saadut vuokratulot säilyisivät edelleen maatalouden tulolähteessä. 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. Näistä käytännön syistä johtuen muutos on rajattu koskemaan vain maa-alueen vuokraamista. Maatalouden rakennusten ja rakennelmien rakennuspaikkojen vuokratulot on perusteltua verottaa vastaavasti maatalouden tulolähteessä kuin itse rakennusten ja rakennelmien vuokratulotkin. Maatilatalouden tuloverolain 5 §:n 1 momentin 9 kohta ehdotetaan muutettavaksi siten, että sen nojalla maatalouden veronalaisia tuloja olisivat vain maatilalla olevasta rakennuksesta ja rakennelmasta saadut vuokrat ja vastaavat korvaukset. Lisäksi lain 21 §:ään ehdotetaan säädettäväksi uusi 2 momentti, jonka mukaan muut kuin lain 5 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitetut maatilasta tai sen osasta saadut vuokratulot verotettaisiin tuloverolaissa säädetyllä tavalla, eli käytännössä pääomatulona.

Tuloverolakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 32 §:n 2 momentti, jossa säädettäisiin pääomatuloksi maatalaan kuuluvasta maa-alueesta saatu vuokra ja siihen rinnastuvat korvaukset. Uusi 2 momentti ei koskisi maatilalan rakennusten ja rakennelmien rakennuspaikkoja, joihin soveltuisi ehdotettu maatilatalouden tuloverolain 5 §:n 1 momentin 9 kohta. Maataloutta harjoittavilla tietyillä yhteisöillä, kuten osakeyhtiöillä, ei enää ole

henkilökohtaisen tulon tulolähdettä, joten näillä verovelvollisilla vuokratulojen verotus siirtyisi maatalouden tulolähteestä elinkeinotoiminnan tulolähteeseen.

Kun maa-alueiden vuokrauksesta saadut tulot verotettaisiin tuloverolain mukaisesti, määräytyisi myös vuokrattuun maa-alueeseen kohdistuvien menojen vähennyskelpoisuus tuloverolain mukaisesti. Tuloverolain 54 §:n perusteella verovelvollisella on oikeus vähentää pääomatuloista niiden hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot. Tuloverolain 114 §:n nojalla verovelvollisen tulonhankinnassa käytettyjen rakennusten, koneiden ja kaluston sekä patenttien ynnä muiden sellaisten hyödykkeiden hankintamenot vähennetään vuotuisina poistoina noudattaen soveltuvin osin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännöksiä. Ehdotetun muutoksen seurauksena esimerkiksi vuokratun pellon salaojien hankinta- ja perusparannusmenot vähennettäisiin jatkossa maatilatalouden tuloverolain 10 §:n mukaisten 20 prosentin menojäännöspoistojen sijasta elinkeinoverolain 39 §:n mukaisina tasapoistoina hyödykkeen taloudellisena käyttöaikana. Siirryttäessä menojäännöspoistoista tasapoistoihin hyödykkeen taloudellinen käyttöaika laskettaisiin käyttöönottoajankohdasta lukien. Esimerkiksi jos taloudellinen käyttöaika on 20 vuotta, ja ensimmäiset 5 vuotta on tehty menojäännöspoistoja, siirryttäessä sen jälkeen tasapoistoihin jaksotettaisiin jäljellä oleva menojäännös tasapoistoiksi 15 vuodelle.

Ehdotuksen suhde maatalouden nettovarallisuuden laskentaan, yrittäjävähennykseen ja sukupolvenvaihdosluovutuksen verovapaussäätelyyn

Koska maatilan maa-alueiden vuokratulo, rakennusten ja rakennelmien rakennuspaikkojen mahdollista vuokratuloa lukuun ottamatta, ei enää jatkossa olisi maatalouden tuloa, olisi verojärjestelmän johdonmukaisuuden näkökulmasta perusteltua, että vuokratuja maa-alueita ei enää jatkossa luettaisi mukaan maatalouden varoihin maatalouden nettovarallisuutta laskettaessa. Verohallinto laskee nykyisin viran puolesta maatalousmaan verotusarvot maatilan kiinteistöistä rekisteröityjen tietojen perusteella kaikille maatalousmaata omistaville verovelvollisille. Tätä pinta-alaperusteisten varojen summatietoa käytetään verovelvollisen ilmoittamien muiden varallisuus- ja velkatietojen ohella maatalouden nettovarallisuuslaskennan pohjana. Verohallinnolla ei kuitenkaan ole tietoa verovelvollisten maatalousmaan vuokraustilanteesta peltolohko-, pelto- tai kiinteistötasolla. Tämän johdosta Verohallinto ei pystyisi jatkossa ottamaan viran puolesta nettovarallisuuslaskentaan mukaan verotusarvoa vain verovelvollisen omassa käytössä olevien peltojen osalta. Maatalousmaan arvo lasketaan keskimääräisten kuntakohtaisten tuottoarvojen perusteella, ja arvojen laskeminen käsin veroilmoitusta varten olisi monille verovelvollisille merkittävä hallinnollinen taakka. Ongelma voitaisiin pyrkiä ratkaisemaan siten, että maatalouden varoihin ja sen ulkopuolelle rajatun vuokratun maatalousmaan arvo määritettäisiin suhteellisesti. Tällöin maatalouden varoihin ei luettaisi sitä suhteellista osaa verovelvollisen kaiken maatalousmaan arvosta, joka vastaa verovuoden aikana vuokralle annettuna olleen maatalousmaan pinta-alan suhdetta verovelvollisen kaiken maatalousmaan pinta-alaan. Tällöin verovelvollisen tulisi ilmoittaa vain vuokralle annettuna olleen maatalousmaan pinta-ala, ja Verohallinto pystyisi laskemaan tämän tiedon pohjalta maatalousmaan verotusarvot kuten tähänkin asti. Ratkaisu ei kuitenkaan johtaisi aineellisesti oikeaan lopputulokseen, ja siitä aiheutuisi hallinnollista taakkaa niin verovelvollisille kuin Verohallinnollekin. Mikäli vuokralle annettua maatalousmaata ei poistettaisi maatalouden nettovarallisuudesta, nostaisi se näiden maataloudenharjoittajien maatalouden nettovarallisuutta, minkä johdosta maataloudenharjoittajien tulosta tavanomaista suurempi osa verotettaisiin pääomatulona ansiotulon sijaan. Asia on kuitenkin varsin vähämerkityksinen, koska tyypillisesti maatalousmaita aletaan vuokrata siinä vaiheessa, kun oma maatalouden harjoittaminen on lopetettu. Vuoden 2022 verotustietojen perusteella arvioiden maataloudenharjoittajien kokonaishyöty (verotulojen alenema) tämän korkeamman

nettovarallisuuden johdosta olisi vain noin 200 000 euroa. Kun kokonaisarvioinnissa otetaan huomioon, että edellä kuvattu suhteellinen nettovarallisuusratkaisukin aiheuttaisi lisääntyntä hallinnollista taakkaa, sekä asian vähäinen merkitys niin käytännössä kuin verotuottovaikutusten kannalta, katsotaan perustelluimmaksi vaihtoehdoksi olla ehdottamatta muutoksia maatalouden nettovarallisuuden laskentaan vuokralle annetun maatalousmaan osalta. Myös nämä maatalousmaat luettaisiin siten osaksi maatalouden nettovarallisuutta kuten aiemminkin, eikä esityksellä siten ehdoteta muutoksia tätä koskevaan aiempaan oikeus- ja verotuskäytäntöön.

Kun tulolähde vaihtuisi, niin vuokratuloja ei enää laskettaisi mukaan yrittäjävähennyksen laskentapohjaan.

Tuloverolain 48 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaiseen sukupolvenvaihdosten verovapaussäännöksen soveltamiseen tulolähteen vaihtumisella ei olisi käytännössä vaikutusta. Oikeuskäytännössä ratkaisussa KHO 2010:25 on katsottu, että oman maatalouden harjoittamisen lopettamisen jälkeen lähes kymmenen vuoden ajan vuokralle annettuna olleet pellot voitiin edelleen luovuttaa tuloverolain 48 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisena sukupolvenvaihdoslouvuksena. Ratkaisussa on todettu, että kyseinen säännös ei edellytä, että luovuttajan on harjoitettava aktiivisesti maataloutta juuri ennen luovutusta. Koska säännös kuitenkin edellyttää, että luovutuksen kohteena on verovelvollisen harjoittamaan maatalouteen kuuluva omaisuus, on selvää, että mikäli verovelvollinen on hankkinut omaisuuden antaakseen sen vuokralle käyttämättä kyseistä omaisuutta lainkaan itse harjoittamassaan maataloudessa, ei säännöstä voida soveltaa kyseisen omaisuuden luovutukseen. Ehdotuksella ei siten ole tarkoitus muuttaa sukupolvenvaihdossäännöksen soveltamisesta aiemmin syntyntä oikeus- ja verotuskäytäntöä ja tarkoituksena on, että syntyntä oikeus- ja verotuskäytäntöä voidaan edelleen soveltaa huolimatta siitä, että vuokratulot jatkossa verotettaisiin muun toiminnan tulolähteessä maatalouden tulolähteen sijaan.

Ehdotetulla muutoksella ei olisi vaikutuksia myöskään perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 55 §:n soveltamiseen. Jos huojennuksen edellytykset täytyvät vakiintunutta oikeus- ja verotuskäytäntöä vastaavasti, kyseisen säännöksen 2 momenttia sovellettaisiin maatalouden maatalousmaahan maatalouden nettovarallisuuteen kuuluvana eränä, vaikka vuokratuloja ei enää verotettaisi maatalouden tulolähteessä.

4.2 Pääasialliset vaikutukset

4.2.1 Vaikutukset verotuottoon

Maatalouden vuokratuloja koskevan muutoksen vaikutuksia on arvioitu Verohallinnon ylläpitämällä HVSR-mikrosimulointimallilla. Laskelmaan sisältyy merkittävää epävarmuutta, koska vuokratuloja tai vuokraamiseen liittyviä kuluja ei ilmoiteta erillisenä kohtanaan maatalouden veroilmoituksilla. Vuokratulon määrä arvioidaan sen sijaan veroilmoituksen muiden tietojen avulla sekä erilaisia oletuksia käyttämällä. Vuokrapeltojen sekä pelloista saatavien vuokratulojen määriä on lisäksi arvioitu Luonnonvarakeskuksen maatalouden tilastojen perusteella. Tämän jälkeen on verotustietoja vertaamalla tehty arvio metsistä saaduista vuokratuloista. Tämän perusteella laskelmassa on käytetty karkeaa oletusta, että maataloudenharjoittajien ja maatalousyhtymien pelloista ja metsistä saamat vuokratuotot olisivat yhteensä noin 150 miljoonaa euroa vuodessa. Laskelma on tämän jälkeen tehty verovelvollistasolla.

Muutos kasvattaisi verotuloja kokonaisuudessaan 2 miljoonalla eurolla. Muutos kasvattaisi valtion verotuloja noin 12 miljoonalla eurolla sekä alentaisi kuntien verotuloja noin 8

miljoonalla, seurakuntien verotuloja noin miljoonalla eurolla ja Kansaneläkelaitoksen verotuloja noin miljoonalla eurolla.

4.2.2 Vaikutukset investointeihin ja ympäristöön

Merkittävän osan muutoksessa pääomatuloksi säädettävistä tuloista arvioidaan koostuvan maanviljelyskäytössä olevien peltojen vuokratuloista. Pienempi, mutta tulevaisuudessa todennäköisesti kasvava osa näistä tuloista koostuu tuulivoimayhtiöiden maksamista vuokrasta ja korvauksista. Muutoksen voidaan tältä osin arvioida liittyvän tuulivoimainvestoinneille suotuisan toimintaympäristön vahvistamiseen pääministeri Orpon hallituksen hallitusohjelman mukaisesti. Muutoksen ei kuitenkaan arvioida suoraan merkittävästi lisäävän tuulivoimainvestointeja. Muutoksella ei siten myöskään arvioida olevan merkittäviä suoria ympäristövaikutuksia.

4.2.3 Vaikutukset verovelvollisiin

Koska muutoksen jälkeen vuokratulot katsottaisiin kokonaisuudessaan pääomatuloksi, muutos alentaisi jossain määrin veronalaisia ansiotuloja ja kasvattaisi pääomatuloja. Koska ansiotulojen verotus voi tulojen määrästä riippuen olla kevyempää tai kireämpää kuin pääomatulojen verotus, muutos kohdentuisi eri verovelvollisiin jossain määrin eri tavoin.

Vaikutusarviolaskelmaan liittyvien epävarmuuksien ja oletusten vuoksi laskelman vaikutuksia ei voida tarkastella verovelvollistasolla kaikkien verovelvollisten osalta. Voidaan arvioida, että niistä verovelvollisista, joiden verotus muuttuisi, pienempi osa olisi sellaisia, jotka harjoittavat maataloutta aktiivisesti. Näiden verovelvollisten osalta muutoksen arvioidaan kokonaisuudessaan hieman keventävän verotusta.

Sellaisia verovelvollisia, joiden ei arvioida harjoittavan maataloutta aktiivisesti, mutta joiden verotus muuttuisi, tunnistettiin noin 45 000 kappaletta. Näiden verovelvollisten osalta verotus kiristyisi yhteensä noin 2,5 miljoonalla eurolla. Tulonsaajaryhmittäin (sosioekonomisen aseman mukaisesti) näitä verovelvollisia tarkasteltaessa kuolinpesien verotus kiristyisi noin 2,5 miljoonalla eurolla, eläkeläisten verotus kiristyisi noin 0,3 miljoonalla eurolla, palkansaajien verotus kevenyisi noin 1,1 miljoonalla eurolla ja muiden tulonsaajien verotus kiristyisi yhteensä noin 0,8 miljoonalla eurolla. Tuloluokittain tarkasteltuna niiden verovelvollisten osalta, jotka eivät harjoita maataloutta aktiivisesti, verotus kiristyisi pienituloisilta ja kevenisi suurituloisilta. Tämän voidaan arvioida johtuvan siitä, että pienen ansiotulon verotus on pääomatuloverotusta kevyempää, kun taas suuren ansiotulon verotus on sitä kireämpää. Merkittävä osa niistä, joilla verotus kiristyisi, on kuitenkin kuolinpesiä, joiden saama tulo on kevyesti verotettua.

Muutoksen arvioidaan vähentävän veroilmoituksen antamisesta johtuvaa hallinnollista taakkaa erityisesti sellaisille verovelvollisille, joilla ei ole muuta maatalouden tulona verotettavaa tuloa kuin pellon tai metsän vuokrauksesta saatua tuloa. Näistä valtaosan arvioidaan olevan yksityishenkilöitä. Jatkossa näiden verovelvollisten ei tulisi antaa erillistä maatalouden veroilmoitusta. Toisaalta joiltakin maataloudenharjoittajilta muutos saattaisi jatkossa edellyttää tarkempien tietojen antamista vuokralle annetusta omaisuudesta, jonka voidaan arvioida jonkin verran kasvattavan näille verovelvolliselle aiheutuvaa hallinnollista taakkaa. Näiden verovelvollisten lukumäärä arvioidaan pieneksi. Kokonaisuudessaan arvioidaan, että vaikutukset verovelvollisten hallinnolliseen taakkaan ovat vähäisiä.

4.2.4 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Muutosehdotuksella arvioidaan olevan vähäisiä vaikutuksia Verohallinnon toimintoihin, kuten asiakas- ja virkailijaohjeistukseen ja tietojärjestelmiin. Muutoksen voimaan tultua asiakkaiden neuvontatarpeen arvioidaan väliaikaisesti kasvavan. Verohallinnon arvion mukaan tietojärjestelmien muutosten aiheuttamat kertaluontoiset kustannukset olisivat noin 150 000–225 000 euroa. Muutosten ylläpidosta aiheutuu myös pieniä vuosittaisia kustannuksia.

4.2.5 Verotuottovaikutuksen kompensatio

Pääministeri Petteri Orpon hallituksen hallitusohjelman mukaisesti veroperustemuutoksista aiheutuvat verotuottomuutokset kompensoitaisiin kunnille. Tässä esityksessä ehdotetut muutokset vähentävät kuntien kunnallisverotuloja yhteensä 8 miljoonaa euroa. Verotulomuutos kompensoidaan valtionosuusjärjestelmän kautta.

5 Lausuntopalaute

Esitysluonnoksesta annettiin lausuntokierroksella 10 lausuntoa. Lausunnon hallituksen esitysluonnoksesta ovat antaneet maa- ja metsätalousministeriö, Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitto MTK ry, Pro Agria Keskusten Liitto ry, ProAgria Keski-Pohjanmaa ry, Suomen veroasiantuntijat ry, Svenska lantbruksproducenternas centralförbund SLC r.f., Verohallinto, Veronmaksajain Keskusliitto ry, Ahvenanmaan maakuntahallitus ja professori Pekka Nykänen. Työ- ja elinkeinoministeriö ilmoitti, ettei sillä ole lausuttavaa esitysluonnokseen.

Suurimmassa osassa lausuntoja ehdotuksen tavoitteita maatalouden vuokratulojen (pellot ja metsät) verokohtelun yhtenäistämisestä muiden vuokratulojen verokohtelun kanssa kannatettiin. Erityisesti metsän vuokratulojen verotusta tuloverolain mukaisesti pääomatulona pidettiin lausunnoissa perusteltuna. Maatalousmaan kuten peltojen verokohtelun osalta lausunnonantajien näkemykset olivat puolestaan hieman hajanaisempia. Osassa lausunnoista maatalousmaan vuokratulon verottamista tuloverolain mukaan kannatettiin, kun taas toisissa lausunnoissa maatalousmaan vuokratulon verotuksen nykytilaa eli verottamista maatalouden tulona pidettiin selkeänä ja kannatettavampana ratkaisuna. Muutamissa lausunnoissa tuotiin lisäksi esille, että maatalousmaan verottaminen maatalouden tulolähteessä voisi olla perusteltua silloin, kun vuokraaminen liittyy verovelvollisen harjoittamaan maatalouteen. Yhdessä lausunnossa kritisoitiin sitä, että maatalouden rakennusten vuokratulot verotettaisiin jatkossakin maatalouden tulona. Ratkaisua pidettiin epäjohdonmukaisena ja ratkaisulle esitettyjä perusteluita suppeina.

Lausunnoissa kommentoitiin erityisesti ehdotuksen vaikutuksia maatalon sukupolvenvaihdoksiin ja erityisesti ehdotuksen suhdetta sukupolvenvaihdosluovutusten verovapautta koskevaan tuloverolain 48 §:n ja sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverohuojennusta koskevaan perintö- ja lahjaverolain 55 §:ään. Toisissa lausunnoissa oltiin huolissaan erityisesti hallituksen esitysluonnokseen sisältyneestä ehdotetusta muutoksesta (vuokrattujen maa-alueiden rajaaminen pois maatalouden varoista). Lausunnoissa katsottiin, että ehdotettu muutos voisi johtaa siihen, ettei tuloverolain 48 §:ää ja mahdollisesti myöskään perintö- ja lahjaverolain 55 §:ää voitaisi enää soveltaa maatalon sukupolvenvaihdoksiin nykyisessä laajuudessaan. Toisaalta toisissa lausunnoissa katsottiin, ettei vuokrattujen maa-alueiden tulolähteen vaihtumisen pitäisi johtaa tuloverolain 48 §:n soveltumattomuuteen. Arvostamislakiin ehdotettua muutosta pidettiin ongelmallisena myös siitä näkökulmasta, että hyvinkin lyhytkestoinen vuokraus voisi rajata maapohjan maatalouden varojen ulkopuolelle. Yhdessä lausunnossa katsottiin lisäksi, että vuokratut pellot olisi hallinnollisen yksinkertaisuuden vuoksi perusteltua edelleen säilyttää maatalouden varoina. Lausunnoissa

kommentoitiin lisäksi hallituksen esitysluonnokseen sisältynyttä ehdotusta siitä, että vuokralla ja toisaalta maatalouskäytössä olleen maapohjan arvojen jako nettovarallisuuslaskennassa määritettäisiin suhteellisesti. Luonnokseen sisältynyttä suhteellista laskentatapaa pääosin kannatettiin lausunnoissa. Toisaalta tuotiin myös esille, että maatalousmaan hehtaarikohtainen arvo voi vaihdella merkittävästikin riippuen muun muassa siitä, onko pelto salaojitettu vai ei.

Lausunnoissa esitettiin ehdotukseen myös muita täsmennyksiä sekä pykälien että perusteluiden osalta. Täsmennyksiä toivottiin muun ohessa vuokraustoimintaan liittyvien menojen (esimerkiksi salaojien hankintamenot) vähennyskelpoisuuteen muutoksen jälkeen sekä tuloverolain mukaan verotettavaksi siirtyvien muiden sen kaltaisten korvausten käsitteeseen. Lisäksi lausunnoissa tuotiin esiin huomioita ehdotuksen vaikutuksista.

Esityksessä on otettu huomioon lausuntokierroksella esiin nostettuja seikkoja. Ehdotettuja säännöksiä ja esityksen perusteluita samoin kuin vaikutusarvioita on täsmennetty lausuntopalautteen perusteella, sekä poistettu esityksestä varojen arvostamisesta verotuksessa annettuun lakiin ehdotettu muutos.

6 Säännöskohtaiset perustelut

6.1 Maatilatalouden tuloverolaki

5 §. Pykälän 1 momentin 9 kohta ehdotetaan muutettavaksi siten, että se käsittäisi vain maatilalla olevasta rakennuksesta ja rakennelmasta samoin kuin niiden rakennuspaikoista saadut vuokrat ja vastaavat korvaukset. Säännös koskisi verovelvollisen omistamien tai hallitsemien rakennuksien, rakennelmien ja niiden rakennuspaikkojen osalta saatuja vuokria ja muita sellaisia korvauksia. Esimerkiksi tuulivoimalan tai aurinkovoimalan rakennuspaikasta saatu vuokratulo verotettaisiin tuloverolain mukaisesti, koska voimala on jonkun muun tahon omistuksessa kuin rakennuspaikan vuokranantajan itsensä, eikä toisen tahon omistamaa voimalaa lähtökohtaisesti katsota maatilaan kuuluvaksi rakennukseksi.

Muutoksella ei ole tarkoitus muuttaa oikeuskäytäntöä siitä, minkä tulolähteen tulona rakennusten vuokratulo verotetaan. Jos siis rakennus on siirtynyt maatalouden käytöstä yksityiskäyttöön, verotettaisiin vuokratulo nykyisen käytännön mukaisesti tuloverolain mukaisena pääomatulona. Muut maatilan vuokratulot verotettaisiin jatkossa pääomatulona siten kuin tuloverolaissa säädetään.

21 §. Pykälän uudessa 2 momentissa säädettäisiin selvyuden vuoksi, että muut kuin lain 5 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitetut vuokratulot ja muut sellaiset korvaukset verotetaan tuloverolaissa säädetyllä tavalla.

6.2 Tuloverolaki

32 §. Pääomatulo. Pykälän uudessa 2 momentissa säädettäisiin pääomatuloksi maatilatalouden tuloverolain 5 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitettuja maatalouden veronalaisia tuloja lukuun ottamatta myös maatilasta tai sen osasta saadut vuokrat ja muut sen kaltaiset korvaukset. Erityisesti tällaiseen vuokratuloon rinnastuvien korvausten pääomatuloluonne saattaisi olla epäselvä ilman erillistä lain säännöstä, sillä kyse ei ole varsinaisesti kiinteistön vuokrauksesta maksetusta korvauksesta. Säännöksessä tarkoitettuja muita sen kaltaisia korvauksia olisivat esimerkiksi tuulivoimaloiden lähikiinteistöjen omistajille osuutena tuulivoimalan liikevaihdosta tai muulla vastaavalla perusteella maksetut vaikutusaluekorvaukset, joita maksetaan siitä, että tietyille etäisyydelle voimalasta kohdistuu rajoituksia esimerkiksi rakentamismahdollisuuksien osalta. Myös maanomistajan ja ulkopuolisen tahon tekemiin

sopimuksiin perustuvat, metsäalueiden määräaikaisesta käsittelemättä jättämisestä maksettavat korvaukset hiilinielun edistämiseksi tai maiseman suojelemiseksi ovat esimerkkejä maatilalta saadun vuokratulon kaltaisista korvauksista.

Muotoilu ”maatilasta ja sen osasta” kattaisi myös metsistä saadut vuokratulot, sillä maatilatalouden tuloverolain 2 §:n 2 momentin mukaan maatilalla tarkoitetaan tässä laissa itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta. Vaikka kysymys olisi metsätilan perusteella saadusta tulosta, ei tuloa pidettäisi kuitenkaan missään tilanteessa metsätalouden pääomatulona.

7 Voimaantulo

Lait ehdotetaan tulevaksi voimaan 1.1.2025. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2025 toimitettavassa verotuksessa.

8 Suhde muihin esityksiin

8.1 Suhde talousarvioesitykseen

Esitys liittyy vuoden 2025 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Ponsi

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

maatilatalouden tuloverolain 5 ja 21 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 5 §:n 1 momentin 9 kohta, ja
lisätään 21 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1541/1992, uusi 2 momentti seuraavasti:

5 §

Edellä 4 §:ssä tarkoitettuja maatalouden verovuoden veronalaisia tuloja ovat muun ohessa:

9) maatilalla olevasta rakennuksesta, rakennelmasta ja niiden rakennuspaikoista saadut vuokrat ja muut sellaiset korvaukset;

21 §

Maatilasta tai sen osasta saadut vuokrat ja muut sellaiset korvaukset, 5 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitettuja tuloja lukuun ottamatta, verotetaan tuloverolaissa säädetyllä tavalla.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2025 toimitettavassa verotuksessa.

2.

Laki

tuloverolain 32 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään tuloverolain (1535/1992) 32 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 732/2019, uusi 2 momentti seuraavasti:

32 §

Pääomatulo

Pääomatuloa on myös maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 5 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitettuja tuloja lukuun ottamatta maatilasta tai sen osasta saadut vuokrat ja muut sen kaltaiset korvaukset.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2025 toimitettavassa verotuksessa.

Helsingissä 20.6.2024

Pääministeri

Petteri Orpo

Valtiovarainministeri Riikka Purra

1.

Laki

maatilatalouden tuloverolain 5 ja 21 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 5 §:n 1 momentin 9 kohta, ja
lisätään 21 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1541/1992, uusi 2 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

5 §
Edellä 4 §:ssä tarkoitettuja maatalouden
verovuoden veronalaisia tuloja ovat muun
ohessa:

9) tilasta, sen osasta ja tilalla olevasta
rakennuksesta saadut vuokrat ja muut sellaiset
korvaukset;

21 §

5 §
Edellä 4 §:ssä tarkoitettuja maatalouden
verovuoden veronalaisia tuloja ovat muun
ohessa:

9) *maatilalla* olevasta rakennuksesta,
rakennelmasta ja niiden rakennuspaikoista
saadut vuokrat ja muut sellaiset korvaukset;

21 §

*Maatilasta tai sen osasta saadut vuokrat ja
muut sellaiset korvaukset, 5 §:n 1 momentin 9
kohdassa tarkoitettuja tuloja lukuun
ottamatta, verotetaan tuloverolaissa
säädettyllä tavalla.*

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20

*Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran
verovuodelta 2025 toimitettavassa
verotuksessa.*

2.

Laki

tuloverolain 32 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään tuloverolain (1535/1992) 32 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 732/2019, uusi 2 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

32 §

32 §

Pääomatulo

Pääomatulo

Pääomatuloa on myös maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 5 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitettuja tuloja lukuun ottamatta maatilasta tai sen osasta saadut vuokrat ja muut sen kaltaiset korvaukset.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2025 toimitettavassa verotuksessa.
