

**Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi maatilatalouden tuloverolain 10 a §:n muuttamisesta**

**ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Esityksessä ehdotetaan maatilatalouden tuloverolakia muutettavaksi siten, että maatalouden tulosta vähennettävän tasausvarauksen enimmäismäärä korotetaan nykyisestä 13 500 eurosta 25 000 euroon.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Sitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

---

## PERUSTELUT

### 1 Nykytila

#### 1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö

Maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 10 a §:n mukaan verovelvollinen voi vähentää maatalouden puhtaasta tulosta tasausvarauksen. Tasausvarauksen suuruus on enintään 40 prosenttia maatalouden puhtaasta tulosta ennen varauksen vähentämistä, kuitenkin enintään 13 500 euroa. Pienempää kuin 800 euron tasausvarausta ei kuitenkaan saa tehdä. Puhdas tulo lasketaan vähentämällä maatalouden veronalaisista tuloista menot, jotka ovat aiheutuneet tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä.

Tasausvaraus on luettava maatalouden veronalaiseksi tuloksi tai käytettävä laissa mainitun omaisuuden hankinta- tai perusparannusmenojen kattamiseen viimeistään kolmantena verovuotena sen verovuoden päättymisestä, jolta jätetyssä veroilmoituksessa tasausvaraus on tehty. Aikaisemmin tehty varaus on käytettävä ennen myöhemmin tehtyä. Tasausvarausta saadaan käyttää maatilatalouden tuloverolain 10 b §:ssä mainittujen koneiden, kaluston ja laitteiden, rakennusten ja rakennelmien sekä siltojen, patojen ja muiden vastaavien hankinta- ja perusparannusmenoihin.

Tasausvaraukseen ei liity talletusvelvollisuutta ja se voidaan tehdä riippumatta vanhan varauksen käytöstä. Tasausvarauksella katettu meno tai sen osa ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen.

Jollei verovelvollinen ole esittänyt selvitystä tasausvarauksen lukemisesta tuloksi tai käyttämisestä laissa tarkoitetulla tavalla, tasausvaraus luetaan maatalouden veronalaiseksi tuloksi sinä verovuotena, jona se olisi viimeistään ollut luettava tuloksi tai käytettävä.

Tehdyistä, suoraan tuloutetuista ja investointeihin käytetyistä tasausvarauksista on saatavilla tietoa muun muassa Tilastokeskuksen metsä- ja maatalousyritysten taloustilastoista sekä maatalouden harjoittajien verotustiedoista. Viimeisimmät käytettävissä olevat maatalouden verotustiedot ovat vuodelta 2016. Niiden perusteella vuonna 2016 puhdasta tuloa sai noin 107 000 maatalouden harjoittajaa tai maatalousyhtymää. Aktiivisia eli valtiolta tukea saaneita maataloita oli vuonna 2016 noin 50 900, joista maatalouden harjoittajia oli noin 46 000 ja maatalousyhtymiä noin 4 900. Uutta tasausvarausta teki noin 11 800 maatalouden harjoittajaa tai yhtymää, joista noin 10 900 (92 prosenttia) sai myös tukea valtiolta. Uutta tasausvarausta teki enimmäismääräisesti (13 500 eurolla) noin 4 800 maatalouden harjoittajaa tai maatalousyhtymää. Tasausvarausta tuloutti suoraan noin 6 400 ja käytti investointeihin noin 6 000 maatalouden harjoittajaa tai maatalousyhtymää. Taulukkoon on koottu näitä ja vastaavia tietoja verovuosilta 2014—2016. Lukumääräisesti pieni osa maatalouden harjoittajista on osakeyhtiömuotoisia. Maataloudesta tuloa sai vuonna 2017 noin 750 osakeyhtiötä, joista uutta tasausvarausta teki noin 50.

## HE 319/2018 vp

Taulukko: Tasausvarausten lisäys, suora tuloutus ja investointi verovuosina 2014—2016

	2014	2015	2016
Puhdasta tuloa saaneita maatalouden harjoittajia tai maatalousyhtymiä, kpl	110 000	107 000	107 000
Tukea valtiolta saaneita, kpl	55 700	53 700	50 800
Tasausvarausta tehneitä, kpl	12 900	10 000	11 800
Tasausvarausta täysimääräisesti tehneitä, kpl	5 500	3 600	4 800
Tasausvarausta suoraan tulouttaneita, kpl	7 000	7 800	6 400
Tasausvarausta investointeihin käyttäneitä, kpl	7 600	6 900	6 000
Tehty tasausvaraus, milj. euroa	118	85	106
Suoraan tuloutettu tasausvaraus, milj. euroa	45	55	43
Investointeihin käytetty tasausvaraus, milj. euroa	75	65	56

### 1.2 Euroopan unionin valtiontukisääntely

Euroopan unionin valtiontukisääntely on osa unionin kilpailuoikeutta, jonka tarkoituksena on taata tasavertaiset kilpailuolosuhteet koko unionin alueella. Valtiontuesta säädetään Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 107—109 artikloissa. Sääntely on tärkeä osa Euroopan laajuisten sisämarkkinoiden toimintaa ja sen tarkoituksena on varmistaa, etteivät jäsenvaltioiden viranomaiset myönnä sellaisia tukia, jotka vääristävät kilpailua eivätkä siten sovi sisämarkkinoille. Tavoitteena on myös vähentää jäsenvaltioiden välistä tukikilpailua.

SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

Komissio on antanut tiedonannon valtiontuen käsitteestä (Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontuen käsitteestä (2016/C 262/01)). Tiedonannossa selvennetään eri tekijöitä, jotka muodostavat valtiontuen käsitteen: yrityksen olemassaolo, toimenpiteen johtuminen valtiosta, toimenpiteen rahoittaminen valtion varoista, edun myöntäminen, toimenpiteen valikoivuus ja sen vaikutus kilpailuun ja jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

Myös veroedut voidaan katsoa valtiontuiksi, sillä luopuminen tuloista, jotka muutoin olisi maksettu valtiolle, merkitsee valtion varojen siirtoa. Tiedonannon mukaan valtiontukiarvioinnissa yleisestä verojärjestelmästä poikkeavia toimenpiteitä on arvioitava muun muassa toimenpiteen aineellisen valikoivuuden perusteella. Yritysten tavanomaisia kustannuksia lieventävien toimenpiteiden aineellista valikoivuutta arvioidaan kolmivaiheisen analyysin avulla. Ensin on selvitettävä viitejärjestelmä ja sen jälkeen se, muodostaako toimenpide poikkeuksen viitejärjestelmästä. Lähtökohtaisesti poikkeus viitejärjestelmästä on valtiontukea. Jos poikkeustoimenpide kuitenkin on perusteltavissa viitejärjestelmän luonteella ja yleisellä rakenteella, toimenpidettä ei pidetä valikoivana. Verotoimenpiteet, jotka ovat kaikkien jäsenvaltion alueella toimivien taloudellisten toimijoiden saatavilla, ovat periaatteessa luonteeltaan yleisiä toimenpiteitä. Tällöin ne ovat yhtäläisin perustein kaikkien yritysten saatavilla eikä niiden soveltamisalaa ole rajoitettu.

Komissio on antanut useita yksityiskohtaisia sääntöjä siitä, millaiset valtiontuet ovat sisämarkkinoille hyväksytyjä. Jäsenvaltioiden viranomaiset joutuvat tukijärjestelyjä suunnitellessaan ottamaan huomioon näiden sääntöjen ehdot, jotta tuki olisi hyväksyttävissä sisämarkkinoille.

Ilmoitusmenettelyn tarkoituksena on varmistaa tukien yhteensopivuus sisämarkkinoille. Tuki-toimenpidettä ei pääsääntöisesti voida ottaa käyttöön ennen kuin komissio on hyväksynyt tukijärjestelmän. Ennakoilmoitusvelvollisuudesta on kuitenkin säädetty merkittäviä poikkeuksia. Ennakoilmoitusvelvollisuutta ei ole esimerkiksi silloin, kun tuki myönnetään Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen annetun komission asetuksen (EU) N:o 1407/2013 perusteella niin sanottuna de minimis -tukena enintään 200 000 euroa kolmen verovuoden aikana.

Lisäksi maataloutta koskevan tuen oikeusperusta voi pohjautua Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen maatalousalalla annettuun komission asetukseen (EU) N:o 1408/2013 (maatalouden de minimis -asetus), tiettyjen maa- ja metsätalousalan ja maaseutualueiden tukimuotojen toteutamisesta sisämarkkinoille soveltuviksi Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan mukaisesti annettuun komission asetukseen (EU) N:o 702/2014 (maa- ja metsätalouden ryhmäpoikkeusasetus) tai Euroopan unionin maa- ja metsätalousalan ja maaseutualueiden valtioneuvoston vuosina 2014—2020 annettuihin suuntaviivoihin (2014/C 204/01).

## **2 Esityksen tavoitteet ja ehdotetut muutokset**

### **2.1 Ehdotetut muutokset**

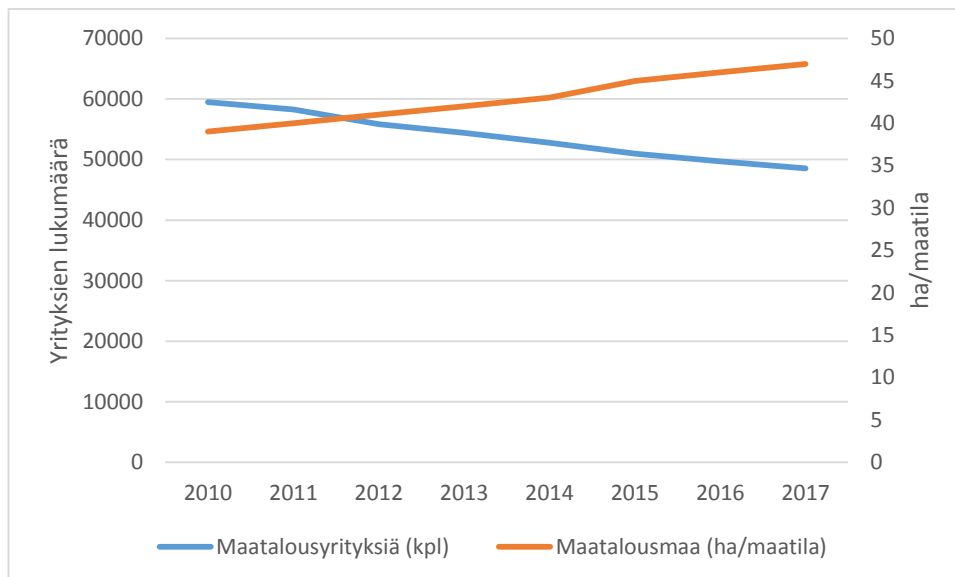
Hallitus päätti vuoden 2018 elokuussa pidetyssä budjettiriihessä, että hallituskaudella toteutetaan muutos, jonka tavoitteena on nostaa maatalouden hankinta- ja perusparannusmenoihin tarkoitettua tasausvarauksen enimmäismäärää maataloustulon verotuksessa 25 000 euroon. Päätös oli yksi hallituksen sopimista toimenpiteistä maatalouden kannattavuuden parantamiseksi pitkällä aikavälillä.

Esityksessä ehdotetaan, että tasausvarauksen euromäärän enimmäismäärä, joka nykyisin on 13 500 euroa, korotetaan 25 000 euroon. Varauksen prosenttiperusteista enimmäismäärää tai varauksen käyttöaikaa ei ehdoteta muutettavaksi.

Lisäksi ehdotetaan täsmennettäväksi ajankohtaa, jolloin vaatimus tasausvarauksen käyttämisestä on esitettävä. Verovelvollinen voisi vähentää veroilmoituksessaan ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen päättymistä tekemänsä varauksen.

Varauksen enimmäismäärää on korotettu edellisen kerran vuonna 2001, jolloin markkamääräistä enimmäismäärää korotettiin 40 000 markasta 80 000 markkaan ja prosenttiperusteista määrää 30 prosentista 40 prosenttiin. Myös varauksen käyttöaikaa pidennettiin kahdesta vuodesta kolmeen vuoteen. Vuoden 2001 lopussa sääntelyyn tehtiin euron käyttöönotosta aiheutuneet muutokset. Kun otetaan huomioon edellisestä muutoksesta kulunut aika, enimmäismäärän tarkistusta voidaan pitää perusteltuna. Ehdotuksen tavoitteena on osaltaan vastata myös maatalouden rakennekehitykseen, joka on kasvattanut tilakokoa.

Kuvio: Maatalous- ja puutarhayrietykset sekä niiden käytössä oleva maatalousmaa 2010—2017. Aktiiviset tilat, joiden taloudellinen koko on vähintään 2 000 euroa.



Lähde: Luonnonvarakeskus

## 2.2 Ehdotettu muutos valtiontukisääntelyn näkökulmasta

### *Yleistä tasausvarauksesta Euroopan unionin valtiontukisääntelyn kannalta*

Maatilatalouden tuloverolain tasausvarauksen voidaan katsoa johtavan taloudellisen etuun, joka muodostuu veronmaksun lykkääntymisestä aiheutuvasta korkovaikutuksesta ja veroasteen alenemisesta aiheutuvasta progressioedusta. Ehdotettu tasausvarauksen korottaminen lisäisi korotusta käyttävien maatalouden harjoittajien verotuksen kautta saaman edun määrää erityisesti korotusta seuraavan kolmen vuoden aikana. Verotoimenpiteen kyseessä ollessa on selvää, että etu on valtiontukisääntelyssä tarkoitettulla tavalla valtion varoista myönnetty.

Valtiontukisääntöjä sovelletaan ainoastaan silloin, kun tuensaaja on SEUT 107 artiklassa tarkoitettu yritys. Maatalouden harjoittaja on yleisimmin luonnollinen henkilö, aviopari, jakamaton kuolinpesä tai verotusyhtymä. Maataloutta voidaan harjoittaa myös osakeyhtiömuodossa. Euroopan unionin tuomioistuimien on johdonmukaisesti määritellyt yritykset taloudellista toimintaa harjoittaviksi yksiköiksi, riippumatta niiden oikeudellisesta muodosta ja rahoitustavasta. Maataloutta on pidettävä taloudellisena toimintana, joten maatalouden harjoittajan voidaan katsoa täyttävän valtiontukisääntelyssä tarkoitettua yrityksen tunnusmerkit riippumatta siitä, missä oikeudellisessa muodossa toimintaa harjoitetaan. Valtiontukisääntelyssä tarkoitettua vaikutuksen jäsenvaltioiden väliseen kauppaan voidaan katsoa myös täyttyvän.

### *Toimenpiteen valikoivuus ja viitejärjestelmä*

Jotta valtiontuki kuuluisi SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, sen on oltava valikoiva eli suosittava jotakin yritystä tai tuotannonalaa. Näin ollen tukikäsitteen piiriin eivät kuulu

kaikki talouden toimijoita suosivat toimenpiteet, vaan ainoastaan ne, joilla myönnetään etua tietyille valikoiduille yrityksille tai yrityslajeille tai toimialoille.

Toimenpiteen valikoivuutta arvioidaan suhteessa viitejärjestelmään. Komission valtioneuvoston tiedonannon kohdan 134 mukaan viitejärjestelmä perustuu sellaisiin tekijöihin kuin veropohja, verovelvolliset, verotettava tapahtuma ja verokannat, ja viitejärjestelmänä on periaatteessa vero itse. Esimerkkeinä viitejärjestelmistä mainitaan huomattavan laajat verojärjestelmät, kuten yhtiöverojärjestelmä tai arvonlisäverojärjestelmä.

Tasausvarauksen viitejärjestelmänä voidaan pitää joko elinkeinonharjoittajien tuloveroa yleensä tai maatalouden tuloveroa. Maatalousyrittäjien verotuksen voidaan katsoa sisältävän merkittäviä eroja verotettavissa tapahtumissa verrattuna elinkeinotoiminnan verotukseen. Maanviljelijöiden verotuksessa sovelletaan kassaperiaatetta, jonka mukaan tulo luetaan sen vuoden tuloksi, jona se on saatu, kun taas muiden elinkeinonharjoittajien verotuksessa sovelletaan lähtökohtaisesti suoriteperusteista verotusta. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) mukaista toimintaa harjoittava on myös kirjanpitolain (1336/1997) mukaan kirjanpitovelvollinen, kun taas maataloutta harjoittava verovelvollinen on pääsääntöisesti vain muistiinpanovelvollinen. Maataloutta harjoittava osakeyhtiö on kirjanpitovelvollinen, mutta senkin verotuksessa sovelletaan kassaperiaatetta, jolloin kirjanpito on muutettava verotusta varten sen mukaiseksi. Lisäksi esimerkiksi maatalouden rakennuspoistot eroavat elinkeinotoiminnan poistoista. Maatilatalouden tuloverolain voitaneen siten katsoa muodostavan oman viitejärjestelmänsä.

Viitejärjestelmän määrittämisen jälkeen on tarkasteltava sitä, kohteleeke toimenpide yrityksiä eri tavoin viitejärjestelmästä poiketen. Jos maatalouden tuloveron katsottaisiin edellä kuvatulla tavalla muodostavan oman viitejärjestelmänsä, tasausvarauksen ei voitane katsoa kohtelevan maatalousyrittäjiä keskenään eri tavoin. Varaus on kaikkien maatalousyrittäjien käytettävissä. Myös laissa olevat rajaukset varauksen käytölle, kuten varauksen minimimäärä 800 euroa, voitaneen katsoa varausjärjestelmän kannalta perustelluiksi. Tasausvaraus ei muodostaisi poikkeamaa viitejärjestelmästä eikä se siten olisi valikoiva toimenpide.

Edellä todetusta huolimatta ei voida poissulkea sitä vaihtoehtoa, että toimenpiteen kannalta merkityksellinen viitejärjestelmä olisi elinkeinonharjoittajien tuloverojärjestelmä kokonaisuudessaan. Tällöin maatalousyrittäjiä verrattaisiin muiden alojen yrittäjiin ja olisi arvioitava, onko tasausvaraus omiaan suosimaan maatalousyrittäjiä verrattuna muihin yrityksiin, jotka ovat samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, ottaen huomioon viitejärjestelmään kiinteästi liittyvä tavoite (valtioneuvoston tiedonannon kohta 135). Tasausvarauksen voitaneen katsoa suosivan maatalousyrittäjiä, jos muilla yrittäjillä ei ole mahdollisuutta vastaavanlaisen varauksen tekemiseen.

Vaikka kyse olisi viitejärjestelmästä poikkeavasta toimenpiteestä, sitä ei kuitenkaan pidetä valikoivana ja siten valtioneuvostona, jos se on perusteltu järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella (valtioneuvoston tiedonannon kohta 138). Jäsenvaltiolla on todistustaakka siitä, että poikkeukselle on olemassa hyväksyttävät perusteet.

Toimenpide pitää siten pystyä perustelemaan yleisen verojärjestelmän sisäisellä logiikalla. Komission tiedonannon mukaan näin on silloin, kun toimenpide on suora seuraus viitejärjestelmän perus- tai pääperiaatteista tai tulosta järjestelmään olennaisena osana kuuluvista ja sen toiminnan ja vaikuttavuuden kannalta tarpeellisista mekanismeista. Poikkeamistoimenpiteen perusteluina ei voida käyttää ulkoisia poliittisia tavoitteita, jotka eivät ole olennainen osa järjestelmää (valtioneuvoston tiedonannon kohta 138). Komission tiedonannon mukaan hyväksyttävistä perusteista voivat olla tarve ottaa huomioon erityiset kirjanpito vaatimukset, hallinnollinen toteutettavuus,

verotuksen neutraliteetin periaate, tuloveron progressiivisuus ja sen uudelleenjakotavoite, tarve välttää kaksinkertainen verotus tai verovelkojen tehokas perintä (valtioneuvoston tiedonannon kohta 139). Suomea koskevassa peltomaan verovapaata myyntiä koskevassa tapauksessa C 9/10 (ex N 417/09) komissio katsoi, että Suomen esittämät perustelut eivät osoittaneet verovapauden olevan tarpeellinen tai tarkoituksenmukainen suhteessa yleisen verojärjestelmän tehokkuuteen tai että verovapauden väitettyjen erityispiirteiden ja myönnetyn verohelpotuksen välillä olisi yhteys. Päätöksen kohdan 39 mukaan Suomen viranomaiset myöntävät itsekkin, että kyseisellä verohelpotuksella tavoiteltu päämäärä – maatalousmaan omistusrakenteen muuttaminen – on verojärjestelmään nähden ulkoinen (luovutusvoittovero).

Tasausvarausta on sovellettu vuodesta 1991. Sen käyttöönoton taustalla oli valtiovarainministeriön asettaman maatalousverotyöryhmä-89:n ehdotus (työryhmämuistio 1989:VM 26). Tasausvarauksella korvattiin määrääjän voimassa ollut maatalouden investointivarausjärjestelmä. Työryhmän mukaan tälle uudelle tuloksentasauskeinolle voitiin asettaa seuraavia tavoitteita:

- Menetelmän tulisi vähentää kassaperiaatteeseen kohdistuvia paineita epätaloudellisiin ratkaisuihin.
- Menetelmä ei sisältäisi investointivarauslain ohjailuvaikutuksia.
- Menetelmän tulisi olla riittävän yksinkertainen, jotta verovelvolliset hyväksyisivät sen käyttöönsä ja sen soveltaminen hallinnossa olisi vaivatonta.
- Menetelmä ei saisi sisältää kokonaisverouudistukselle vieraita huomattavia veronhuojennustekijöitä.

Tasausvarausta voitaisiin edellä mainittujen tavoitteiden vuoksi pitää perusteltuna maatalouden harjoittajien verotuksen luonteeseen ja yleiseen rakenteeseen nähden. Tavoitteet liittyvät kiinteästi maatalouden tuloverolain mukaiseen kassaperiaatteeseen, joka on seurausta maatalouden harjoittajiin sovellettavasta erityisestä kirjanpitoimenettelystä eli muistiinpanovelvollisuudesta. Tasausvarausta poikkeavana toimenpiteenä voitaisiin siten perustella maatalouden tuloverojärjestelmän sisäisellä logiikalla.

Valtioneuvoston tiedonannon kohdan 140 mukaan jäsenvaltioiden on otettava käyttöön asianmukaisia valvonta- ja seurantamenettelyjä, joilla varmistetaan, että poikkeukset ovat verojärjestelmän periaatteiden ja yleisen rakenteen mukaisia. Lisäksi poikkeusten tulee olla oikeasuhteisia eikä niillä voida mennä pidemmälle kuin on tarpeellista, toisin sanoen tavoiteltua oikeutettua tavoitetta ei voitaisi saavuttaa lievemmällä toimenpiteillä. Näiden vaatimusten voitaneen katsoa täyttyvän tasausvarauksen osalta, ottaen erityisesti huomioon sen, että varauksesta muodostuu sen käyttäjille vain suhteellisen pieni etu eivätkä maatalousyrittäjät siten pääse varauksen ansiosta merkittävästi parempaan asemaan muihin yrittäjiin verrattuna.

#### *Tuen oikeusperusta maa- ja metsätaloutta koskevan sääntelyn nojalla*

Mikäli katsottaisiin, että ehdotettu toimenpide muodostaisi etuuden, joka lähtökohtaisesti täyttäisi SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen tunnusmerkit, tuki voitaisiin katsoa yhteismarkkinoille yhteensopivaksi ainoastaan poikkeuksellisesti.

Maatalouden harjoittajia koskevien erityisten valtioneuvoston sääntöjen johdosta de minimis -perusteisesti myönnettyjen tukien yhteismäärä ei saisi maatalouden harjoittajien osalta ylittää 15 000 euroa yhdelle tuensaajalle kolmen verovuoden jakson aikana. Valtiontuen määräksi katsottaisiin se määrä, joka ilman tukitoimenpidettä olisi määrätty veron määräksi, ja tosiasiallisesti määrätyn veron erotus. Edellä todetulla tavalla ehdotettu tasausvarauksen korottaminen lisäisi korotusta käyttävien maatalouden harjoittajien verotuksen kautta saaman edun määrää. Näiden verovaikutusten euromäärien arvioiminen tarkasti etukäteen on vaikeaa, koska niihin

vaikuttavat kunkin maatalouden harjoittajan yksilölliset olosuhteet ja toimenpidevalinnat. Tasausvarausta ei olisi mahdollista käsitellä de minimis -tukena, koska sen kautta syntyvä tuki ei ole läpinäkyvää eikä sen määrää voida arvioida tarkasti etukäteen. Lisäksi tuen yhteensovittaminen muiden maatalouden saamien valtiontukien kanssa ei olisi käytännössä toteutettavissa yhteismäärän pienuuden takia.

Tukimuotojen soveltamisalaan liittyvien rajausten vuoksi toimenpide ei soveltuisi toteuttavaksi myöskään maatalouden ryhmäpoikkeusasetuksen tai maa- ja metsätalouden ja maaseutualueiden valtiontuesta vuosina 2014—2020 annettujen suuntaviivojen mukaisesti.

#### *Yhteenveto*

On olemassa perusteita katsoa, että maatalouden tuloverolaki muodostaisi oman viitejärjestelmän, jolloin tasausvarauksessa ei olisi kyse valikoivasta edusta eikä se siten kuuluisi SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan. Näin ollen tasausvarauksessa tai sen korottamisessa ei olisi kyse valtiontuesta. Vaikka viitejärjestelmänä pidettäisiin edellä sanotusta poiketen koko elinkeinotoiminnan verojärjestelmää, tasausvarausta poikkeavana toimenpiteenä voitaisiin perustella maatalouden tuloverojärjestelmän sisäisellä logiikalla, jonka mukaan tasausvaraus on olennainen osa maatalouden tuloksentasausta. Tällöinkään tasausvarausta ei pidettäisi Euroopan unionin oikeuden mukaisena valtiontukena.

Asiaan liittyvän tulkinnanvaraisuuden vuoksi ehdotetusta muutoksesta on kuitenkin tarkoitus käydä keskustelua komission kanssa.

### **3 Esityksen taloudelliset vaikutukset**

Esityksen taloudellisia vaikutuksia on arvioitu perustuen vuoden 2016 maatalouden harjoittajien verotusaineistoon sekä Tuja-mikrosimulointimallilla tehtyihin laskelmiin. Vaikutusarviolaskelma on tehty vertaamalla tasausvarauksen enimmäismäärän noston vaikutusta tilanteeseen, jossa tasausvarauksen enimmäismäärä pysyisi nykyisen suuruisena. Osakeyhtiömuotoisten maatalouden harjoittajien vähäisen määrän vuoksi vaikutus yhteisöverokertymään olisi vähäinen. Alkuvuosina verovaikutus aiheutuu pääosin korkeammista uusista varauksista sekä ansiotuloveron progressiosta. Laskelmissa on sovellettu lisäksi seuraavia oletuksia. Ne maatalousyrittäjät, jotka tekevät uutta varausta nykyisen enimmäismäärän verran, pyrkivät tekemään mahdollisimman paljon uutta tasausvarausta, kun varauksen enimmäismäärää kasvatetaan. Nykyisen enimmäisrajan ylittävästä uudesta varauksesta oletetaan käytettävän investointeihin yksi neljäsosa. Tasausvaraus, jota ei käytetä investointeihin, tuloutetaan viimeisenä mahdollisena eli kolmantena vuonna.

Tasausvarauksen enimmäismäärän korotus kohdistuisi niihin maataloihin, joiden puhdas tulo on riittävän suuri nykyisen enimmäismääräisen tasausvarauksen tekemiseen. Muille tiloille enimmäismäärän nostolla ei olisi vaikutusta. Kun noin 50 900 aktiivitalan puhdas tulo oli verovuonna 2016 keskimäärin noin 21 000 euroa, kohdistuisi tasausvarauksen enimmäismäärän nosto arviolta 4 800 tilaan, joiden puhtaan tulon keskiarvo on noin 80 000 euroa. Uuden enimmäismääräisen tasausvarauksen voisi tehdä noin 2 800 tilaa, joiden puhtaan tulon keskiarvo on noin 100 000 euroa.

Tasausvarauksen enimmäismäärän korotuksen arvioidaan vähentävän verotuloja vuonna 2020 yhteensä noin 16 miljoonalla eurolla, joista noin 12 miljoonaa euroa palautuu takaisin verotuottoon vuonna 2023, kun myös suoraan tuloutetun tasausvarauksen määrä kasvaa. Ehdotetun muutoksen pysyväksi verotulojen alenemaksi jäisi siten yhteensä arviolta noin neljä miljoonaa



euroa. Vuonna 2020 valtion verotulojen arvioidaan vähentyvän noin viidellä miljoonalla eurolla, kuntien verotulojen noin yhdeksällä miljoonalla eurolla, seurakuntien verotulojen noin yhdellä miljoonalla eurolla ja Kansaneläkelaitoksen verotulojen noin yhdellä miljoonalla eurolla. Vuonna 2023 valtion verotulojen arvioidaan jälleen lisääntyvän noin neljällä miljoonalla eurolla, kuntien verotulojen noin seitsemällä miljoonalla eurolla, seurakuntien verotulojen noin 0,5 miljoonalla eurolla ja Kansaneläkelaitoksen verotulojen noin 0,5 miljoonalla eurolla.

Pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelman mukaan veroperustemuutoksista aiheutuvat verotuottomuutokset kompensoidaan kunnille. Tässä esityksessä ehdotetut muutokset vähentäisivät kuntien verotuloja yhteensä yhdeksällä miljoonalla eurolla vuonna 2020 ja kasvattaisivat uudelleen kuntien verotuloja seitsemällä miljoonalla eurolla vuonna 2023. Verotulomuutokset kompensoitaisiin valtionosuusjärjestelmän kautta ja kompensatiot toteutettaisiin erillisillä hallituksen esityksillä.

Muutosehdotuksella olisi vain vähäisiä vaikutuksia Verohallinnon toimintoihin, kuten asiakas- ja virkailijaohjeistukseen ja tietojärjestelmiin.

#### **4 Asian valmistelu**

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä.

Lausuntonsa hallituksen esitysluonnoksesta ovat antaneet maa- ja metsätalousministeriö, Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitto MTK ry, Svenska lantbruksproducenternas centralförbund SLC r.f., Verohallinto ja Veronmaksajain Keskusliitto ry.

Lausunnoissa pääosin kannatettiin hanketta. Eräissä lausunnoissa esitettiin, että tasausvarauksen euromääräinen yläraja tulisi poistaa kokonaan. Kahden lausunnonantajan mukaan muutoslakia tulisi voida soveltaa nopeammin, joko verovuodelta 2018 tai 2019 toimitettavassa verotuksessa. Verohallinnon lausunnossa tuotiin esiin, että varmuus Euroopan unionin valtioneuvoston päätöksentekoon koskevasta tulkinnasta olisi toivottavaa saada mahdollisimman nopeasti, jotta muutosten toimeenpanoon voidaan ryhtyä ajoissa.

Esitys on käsitelty kuntatalouden ja -hallinnon neuvottelukunnan erillisneuvottelussa.

#### **5 Voimaantulo**

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan mahdollisimman pian. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

## Laki

### maatilatalouden tuloverolain 10 a §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 10 a §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 899/2001, seuraavasti:

#### 10 a §

Verovelvollinen voi vähentää maatilalan maatalouden puhtaasta tulosta veroilmoituksessaan ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen päättymistä tekemänsä varauksen (*tasausvaraus*). Tasausvarauksen suuruus on enintään 40 prosenttia maatilalan maatalouden puhtaasta tulosta ennen varauksen vähentämistä, kuitenkin enintään 25 000 euroa. Pienempää kuin 800 euron tasausvarausta ei kuitenkaan saa tehdä. Tasausvarauksen määrää laskettaessa jätetään täysien satojen eurojen yli menevä osa lukuun ottamatta.

---

Tämä laki tulee voimaan                      päivänä                      kuuta 20                    .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran                      vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

Helsingissä 31 päivänä tammikuuta 2019

**Pääministeri**

**Juha Sipilä**

Valtiovarainministeri Petteri Orpo

## Laki

### maatilatalouden tuloverolain 10 a §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 10 a §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 899/2001, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

#### 10 a §

Verovelvollinen voi vähentää maatilalan maatalouden puhtaasta tulosta veroilmoituksessaan tekemänsä varauksen (*tasausvaraus*). Tasausvarauksen suuruus on enintään 40 prosenttia maatilalan maatalouden puhtaasta tulosta ennen varauksen vähentämistä, kuitenkin enintään 13 500 euroa. Pienempää kuin 800 euron tasausvarausta ei kuitenkaan saa tehdä. Tasausvarauksen määrää laskettaessa jätetään täysien satojen eurojen yli menevä osa lukuun ottamatta.

*Ehdotus*

#### 10 a §

Verovelvollinen voi vähentää maatilalan maatalouden puhtaasta tulosta veroilmoituksessaan *ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen päättymistä* tekemänsä varauksen (*tasausvaraus*). Tasausvarauksen suuruus on enintään 40 prosenttia maatilalan maatalouden puhtaasta tulosta ennen varauksen vähentämistä, kuitenkin enintään 25 000 euroa. Pienempää kuin 800 euron tasausvarausta ei kuitenkaan saa tehdä. Tasausvarauksen määrää laskettaessa jätetään täysien satojen eurojen yli menevä osa lukuun ottamatta.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .*

*Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.*