

SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN JULKAISUJA
A-sarja N:o 193

Lauri Mannio

MAATILAN KAUPAN VEROTUS

With an English Summary

**SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN
JULKAISUJA**

A-sarja N:o 193

SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN JULKAISUJA

A-sarja N:o 193

LAURI MANNIO

MAATILAN KAUPAN VEROTUS

With an English Summary

HELSINKI 1993

MAATILAN KAUPAN VEROTUS

KIRJOITTANUT

LAURI MANNIO

OIKEUSTIETEEN LISENSIAATTI

Yliopistollinen väitöskirja, joka Helsingin yliopiston
oikeustieteellisen tiedekunnan suostumuksella esitetään
julkisesti tarkastettavaksi luentosalissa XII
perjantaina syyskuun 24 päivänä 1993 klo 12.

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

© 1993 Suomalainen Lakimiesyhdistys
ja Lauri Mannio

ISSN 0356-7206 (painettu)

ISBN 951-855-130-8 (kovakantinen)
ISSN 2814-8053 (verkkojulkaisu)
ISBN 978-951-855-660-5 (PDF)

Vammalan Kirjapaino Oy Vammala 1993

ALKUSANAT

Tutkimusaiheen valinta perustuu kiinnostukseen, jonka on herättänyt pitkäaikainen työskentelyni maatalousverotuksen parissa. Tutkimuksen edistämistä olen kiitollinen monille henkilöille ja tahoille. Näistä seuraavassa mainitaan vain pieni osa.

Professori *Edward Andersson* on tutkimuksen esitarkastajana esittänyt lukuisia huomautuksia, parannusehdotuksia, neuvoja ja kommentteja. Hänen, samoin kuin toisen esitarkastajan, vs. professori, oikeustieteen tohtori *Timo Viherkentän* kommentit ja ohjeet olen pyrkinyt ottamaan huomioon parhaan kykyni mukaan. Kiitän esitarkastajia. Oikeustieteen tohtori, dosentti *Pauli K. Mattilaa* kiitän siitä, että hän on suostunut vastaväittäjäksi.

Tutkimustyön olen suorittanut Helsingin kauppakorkeakoulun oikeustieteen laitoksella. Laitoksen johtaja, professori *Heikki Niskakangas* on työvelvollisuuksien järjestelyillä toteuttanut hyvät edellytykset tutkimustyölle. Hän on myös esittänyt tutkimuksen kohdentamista, tavoitteiden asettamista sekä tutkimustulosten esittämistä koskevia varteenotettavia näkökohtia. Kauppatieteen tohtori, apulaisprofessori *Markku Koskela* on tarkastanut eräitä laskelmia. Esitän molemmille kiitokseni.

Työn aikana olen käynyt lukemattomia puhelinkeskusteluja verohallinnossa sekä maatalous- ja metsähallinnossa työskentelevien henkilöiden kanssa. Keskustelut ovat avartaneet näkemystäni sekä lisänneet reaali maailman tuntemustani. Monesti keskustelun tuloksena on lisäksi ollut kirjallisen aineiston saanti tai osoitus sellaisen pariin. Olen kiitollinen saamastani avusta.

Filosofian maisteri *Marketta Majapuro* on oikonut suomenkieltäni. MA *David Miller* on kääntänyt englannin kielelle yhteenvedon. Kiitän kumpaakin kärsivällisistä ja ripeästä työstä.

Tutkimustyötä varten olen saanut Osuuspankkijärjestön Kyösti Haatajan säätiöltä apurahan, mistä esitän kiitokseni. Kiitollinen olen myös Suomalaiselle lakimiesyhdistykselle siitä, että se on hyväksynyt kirjani julkaistavaksi A-sarjassaan.

Helsingissä 20 päivänä toukokuuta 1993

Lauri Mannio

SISÄLLYS

ALKUSANAT	I
SISÄLLYS	III
LÄHTEET	VIII
LYHENTEET	XVIII
1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimusaiheen valinta	1
1.2 Tutkimuksen tavoitteet	3
1.3 Rajaukset	7
1.4 Jäsentely	9
1.5 Tutkimusaineisto	11
2 MAATILATALOUDEN OLOSUHTEIDEN JA VEROTUKSEN KEHITYKSESTÄ TILAKAUPAN KANNALTA	13
2.1 Tarkastelun taustaa	13
2.2 Maatalouden tuotantopanosten ja tuotteiden käytön kehitys	14
2.2.1 Maatalouden ulkopuolisen tuotantopanostuksen kehittyminen	14
2.2.2 Maatilan tuotteiden luovutus tilan ulkopuolelle	17
2.3 Maatalouden verojärjestelmän kehityksestä	19
2.3.1 Maatilojen verotuksen varhaishistoriaa	19
2.3.2 Nettotulon verotus ja siirtyminen pinta-alaverotukseen	21
2.3.3 Siirtyminen lopullisesti nettotulon verottamiseen	26
2.4 Pinta-alaverotus ja nettotulon verotus tilakaupan kannalta	27
2.4.1 Investointien kohtelu pinta-alaverotuksessa ja nettotulon verotuksessa ..	27
2.4.2 Tilakauppa pinta-alaverotuksessa ja nettotulon verotuksessa	29
3 MAATILAN KAUPPAAN LIITTYVIÄ ERITYISPIIRTEITÄ	33
3.1 Tilakaupassa siirtyvän omaisuuden erityispiirteitä	33
3.2 Maatilan kaupan hintatasot	35
3.3 Maatalousyrityksen yritysmuodosta verotuksen kannalta	37
3.3.1 Henkilöllisen kohdistamisen kysymyksiä tilan substanssikaupassa	37
3.3.2 Vertailua yhtiömuotoisten yritysten kauppoihin	38
3.3.3 Kuolinpesä ja yhtymä yritysmuotoina	40

4	MAATALOUSYRITYKSEN MYYJÄN VEROTUS	42
4.1	Myyntitulon määrittämiskysymyksiä	42
4.1.1	Yleistä maatilán kauppahinnan määrittämisestä	42
4.1.2	Syytinki tilakaupan verotuksessa	44
4.2	Luovutusvoittooperusteinen verotus tilakaupassa	48
4.2.1	Luovutusvoittoverotuksen ala tilakaupassa	48
4.2.2	Luovutusvoiton muodostumisperusteista	50
4.2.3	Luovutusvoittoverotusta koskevat säännökset	55
4.2.4	Rakennusten myyntitulon verotuksen arviointia	58
4.3	Maatalouden tulona verotettava myyntitulo	62
4.3.1	MVL:n piiriin tilakaupassa kuuluvat hyödykkeet	62
4.3.2	Maatalousirtaimiston myyntitulon jaksotus	64
4.3.2.1	Myyntitulon tuloutuminen	64
4.3.2.2	Maatalousirtaimiston myyntitulosta tehtävät vähennykset	68
4.3.3	Maatilan kaupasta erillisten irtaimiston kauppohen verotus	71
4.3.3.1	Maatalousirtaimiston kaupan erillisyyden syitä	71
4.3.3.2	Erillisen irtaimistokaupan verotusvaihtoehdot	72
4.4	Maatalousyrityksen myynnissä syntyvä kertatulo ja progressiontasaus	76
4.4.1	Tarkastelun taustaa	76
4.4.2	Purkaufuvan kertatulon syntyyn johtavia tekijöitä	78
4.4.3	Kertatulon muodostumisesta eri tuotantosunnilla	80
4.4.4	Myynnissä purkaufuvan kertatulon kuulumisesta progressiontasauksen piiriin	84
4.4.5	Karjanmyyntitulojen jaksotussäännös progressiontasauksen kannalta	89
4.4.6	Maatalousyrityksen myyntitulon progressiontasauksen kehittäminen	95
4.5	Maatilan myynnin veroseuraamukset metsätaloudessa	100
4.5.1	Taustaa tarkastelulle	100
4.5.2	Juoksevan toiminnan siirtyminen ja verotus	101
4.5.3	Myyntivoittooperusteinen verotus	104
4.5.4	Metsätalouden pinta-alaverotus ja myyntivoittoverotus	106
4.5.4.1	Kaksinkertaisen verotuksen syitä	106
4.5.4.2	Kasvun arvon kaksinkertaisen verotuksen poistaminen	107
4.5.5	Nettotulon verotus ja myyntivoittoverotus	113
5	OSTAJAN VEROTUS, KAUPPAHINNAN KOHDENTAMINEN	118
5.1	Luvun tarkastelukulmista	118
5.2	Tilakauppaan sisältyvien hyödykkeiden verokohtelu ostajalla	121
5.2.1	Peltomaa verotuksessa	121
5.2.2	Perusparannusinvestointien hankintameno	126
5.2.3	Maatalousrakennusten hankintameno	128
5.2.3.1	Hankintamennon jaksottaminen	128
5.2.3.2	Vastaamattomuudesta ostajan ja myyjän verotuksessa	129
5.2.4	Irtaimen käyttöomaisuuden hankintameno	131
5.2.5	Vaihto-omaisuuden hankintameno	132
5.2.5.1	Vaihto-omaisuuden luonne ja verotus	132
5.2.5.2	Tuote- ja tarvikevarastohen hankintameno	133

5.2.5.3 Kotieläinten hankintamenon jaksottaminen	134
5.2.6 Käteiskauppahinnan kohdistamisen merkitys	136
5.3 Periaatteellisia näkökohtia kauppahinnan kohdistamisesta verotuksessa	138
5.3.1 Ostajan verotuksen hankintameno menokäsitteen valossa	138
5.3.2 Kauppahinnan jakamisen yhdenmukaisuus ostajan ja myyjän verotuksessa	141
5.4 Käypien arvojen mukainen kauppahinnan jako	146
5.4.1 Käypien arvojen mukaisen jaon perusedellytykset	146
5.4.2 Käypien arvojen määrittämisessä tarvittavan tiedon saatavuudesta	148
5.4.3 Verotusarvojen suhde käypien arvojen mukaisen jaon toteuttamisessa ...	158
5.4.3.1 Verotusarvojen käytön asemasta verotuksessa	158
5.4.3.2 Verotusarvojen ja käypien arvojen eroista	160
5.4.3.3 Verotusarvojen käyttö jakoperusteena Ruotsissa	165
5.4.3.4 Verotusarvojen käyttö näyttövelvollisuuden valossa	167
6 KUOLINPESÄN JA YHTYMÄN MAATILAN KAUPPOJEN VEROTUS	175
6.1 Kuolinpesän kauppojen verotus	175
6.1.1 Yleistä kuolinpesän verotuksesta	175
6.1.2 Kuolinpesän maatalousyrityksen myynnin verotus	177
6.1.2.1 Kuolinpesän osuuksien myynti osakkaalle	177
6.1.2.2 Kuolinpesän substanssin myynnin verotus	183
6.1.3 Kuolinpesästä ostetun maatalousomaisuuden hankintameno	185
6.2 Yhtymäomaisuuden kaupan verotus	187
6.2.1 Maatalousyhtymistä ja niiden verotuksesta	187
6.2.2 Yhtymäomaisuuden osuuksien myynnin verotus	189
6.2.2.1 Myyntitulon kohdistamisen päävaihtoehdot	189
6.2.2.2 Omistuksen jakautuminen ja verotuksen kohdentaminen	192
6.2.3 Yhtymäomaisuuden kaupassa muodostuva menopohja	195
6.3 Kokoavasti kuolinpesä- ja yhtymämuotoisen yrityksen kaupan verotuksesta	198
7 LAHJANLUONTEISEN MAATILAN KAUPAN VEROTUS	202
7.1 Taustaa tarkastelulle	202
7.2 Tilakaupan alihintaisuuden ja lahjanluonteisuuden käsitteistä	205
7.2.1 Maatilan arvoperusteista tilakaupassa	205
7.2.2 Vastikkeen määrittämiskysymyksiä alihintaisen kaupan verotuksessa	211
7.2.3 Lahjanluonteisuuden tunnistaminen alihintaisista luovutuksista	214
7.2.3.1 Lahjoitustahdon toteaminen alihintaisissa luovutuksissa	214
7.2.3.2 Ostajan työpanoksen korvaava alihintaisuus	218
7.3 Kaupan lahjanluonteisuuteen tuloverotuksessa liittyviä näkökohtia	221
7.3.1 Tulojen ja menojen henkilöllinen kohdistaminen	221
7.3.2 Jatkuvuus tulojen ja menojen verokäsittelyssä yrityksessä	223
7.4 Lahjanluonteisen kaupan verotuksen malleja	225
7.4.1 Mallien merkityksestä	225
7.4.2 Luovutuksen pääasiallisen luonteen mukainen verotus	226
7.4.2.1 Luovutus vastikkeellisena	226
7.4.2.2 Luovutus vastikkeettomana	227

7.4.2.3 Vastikkeellisuuden rajan asettamisen merkityksestä	230
7.4.3 Luovutuksen jakamisperiaate	234
7.4.4 Mallien asemasta maatalan luovutuksen verotuksessa Suomessa	237
7.5 Maatalousyrityksen lahjanluonteisen kaupan verotus Suomessa	239
7.5.1 Tulkintatuki yksityiskäyttöönottoa ja yrityksen vastikkeetonta siirtymää koskevista säännöksistä	239
7.5.2 Tulkintatuki tulon ja menon yleisistä kohdistamisperiaatteista	244
7.6 Normisuosituksia lahjanluonteisten maatalan kauppajen verotukseen	249
7.6.1 Veroluottojen purkautumisen oikeutukseen liittyviä näkökohtia	249
7.6.2 Veroluottojen siirtyminen kun jatkuvuus on turvattu	252
7.6.3 Veroluottojen siirtymisratkaisusta erityistapauksissa	259
7.7 Lahjanluonteiseen kauppaan liittyvästä lahjaverotuksesta	261
8 MAATILAN KAUPAN VEROKOITTELUSTA MUUTAMISSA MAISSA	265
8.1 Vertailun tarkoituksesta ja vertailumaiden maataloudesta	265
8.2 Ruotsi	266
8.2.1 Veronalaisen tulon laajuus tilakaupassa	266
8.2.2 Veronalaisen kertatulon progression taso	267
8.2.2.1 Kertatulon määrään vaikuttavia tekijöitä	267
8.2.2.2 Kertatulon verotuksellinen erityiskohtelu	269
8.2.3 Veroluoton käsittely lahjanluonteisissa luovutuksissa	270
8.3 Tanska	271
8.3.1 Tulon veronalaisuus	271
8.3.2 Verokantahuojennus	272
8.3.3 Veroluottojen siirtyminen luovutuksessa	274
8.3.3.1 Tuloutumisongelma ja sen merkitys	274
8.3.3.2 Tuloutumisongelman ratkaisu	275
8.4 Norja	277
8.4.1 Veronalaisen tulon laajuuskysymys	277
8.4.2 Kertatulon muodostuminen ja progression tason tarve	278
8.4.3 Veroluottojen käsittely lahjanluonteisissa luovutuksissa	279
8.5 Saksa	282
8.5.1 Veronalaisen tulon määrään liittyvät huojennukset	282
8.5.2 Kertatulon verotuksellinen erityiskäsittely	285
8.5.2.1 Menon jaksotuksesta ja tuloutumisesta tilakaupassa	285
8.5.2.2 Myyntitulon verokantahuojennus	287
8.5.3 Lahjanluonteisten kauppajen verokohtelu	287
8.6 Yhteenveto vertailusta	290
8.6.1 Tulon veronalaisuus	290
8.6.2 Kertatulon erityiskohtelut	290
8.6.3 Lahjanluonteisten kauppajen verotus	291
9 VEROTUS JA MUUT MAATILAN KAUPAN EDISTÄMISVÄLINEET	293
9.1 Tarkastelun taustaa	293
9.2 Maatalousyrityksen kaupan tukeminen verotuksessa	296
9.2.1 Verotuksen laajuus	296

9.2.2 Verotuksen jaksotusedut tilakaupassa	297
9.3 Lainoituksen muodossa annettu tuki ja verotus	301
9.3.1 Lainatuesta maatilakaupan rahoituksessa	301
9.3.2 Lainan ja veroluoton neutraliteettivertailua	302
9.3.3 Luototusedun lopullinen kohdentuminen lainassa ja veroluotossa	307
9.3.3.1 Suoran lainatuen siirtymisongelma	307
9.3.3.2 Veroluoton siirtymäedun kohdentuminen	309
9.4 Yrittäjäeläkkeet tilakaupan tukimuotoina	311
9.5 Tilakaupan tukimuotojen yhteisvaikutuksesta	316
9.5.1 Tilakaupan tukimuodot ja rakennekehitys	316
9.5.2 Tilakaupan tukimuotojen sallittavuudesta EY:n ja GATTin valossa	318
10 KOKOAVIA LOPPUPÄÄTELMÄÄ	324
10.1 Tulojen veronalaisuus tilakaupassa	324
10.2 Lahjanluonteisen kaupan verotus	326
10.3 Maatalouden tukipolitiikka ja maatilán kaupan verotus	329
ENGLISH SUMMARY	332
OIKEUSTAPAUKSET	342
ASIAHAKEMISTO	344

LÄHTEET

- Aalto*, Esa, Koron vähennysoikeus henkilöverotuksessa. Jyväskylä 1988.
- Aarnio*, Aulis, Oikeussäännösten tulkinnasta. Helsinki 1982.
- Aarnio*, Aulis – *Kangas*, Urpo, Suomen jäämistöoikeus I osa. Perintöoikeus. Jyväskylä 1985.
- Aarnio*, Aulis – *Kangas*, Urpo, Suomen jäämistöoikeus I osa. Toinen täydellisesti uudistettu painos. Tampere 1989.
- Aereboe*, Friedrich, Die Beurteilung von Landgütern und Grundstücken. 2. Aufl. Berlin 1919.
- Ahonen*, Leo, Diskonttausarvo metsän hinnoitusinformaationa. Acta Forestalia Fennica 105. Helsinki 1970.
- Ala-Mantila*, Ossi, Talousrakennusten pääoma-arvoista ja poistoista kirjanpitoliloilla. MTTL:n tiedonantoja n:o 128 s. 5 ss. Helsinki 1987.
- Althoefer*, Klaus *Fichtelmann*, Helmar – *Schlücking*, Franz-Josef – *Walter*, Helmut. Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft. Berlin 1987.
- Andersson*, Edward, Resultatutjämning vid inkomstbeskattningen. Vammala 1962. (Resultatutjämning)
- Andersson*, Edward, Bevisbördans fördelning vid inkomst- och förmögenhetsbskattningen. JFT 1967 s. 168 ss.
- Andersson*, Edward, Maatilan luovutukseen nykyisin liittyvistä verotusongelmista. DL 1969 s. 179 ss.
- Andersson*, Edward, Verovelvollisen kuoleman vaikutus tuloverotukseen. Verotus 1975 s. 69 ss.
- Andersson*, Edward, Uudet sukupolvenvaihdosta edistävät perintöverosäädökset. DL 1980 s. 109 ss.
- Andersson*, Edward, Maatalousverotus. Helsinki 1981.
- Andersson*, Edward, Om de inkomstskatterättsliga periodiseringsreglernas flexibilitet. JFT 1983 s. 115 ss.
- Andersson*, Edward, Kirjanpidossa olevien, mutta liiketoimintaan kuulumattomien varojen ja tulojen verotuskäsittely. DL 1984 s. 113 ss.
- Andersson*, Edward, Tulontasauksen soveltamisesta erityisesti EVL:n alaiseen tuloon. Verotus 1985 s. 156 ss.
- Andersson*, Edward, Velkakirjojen, obligaatioiden ja eräiden saamisten luovutuksiin liittyvät voitot ja tappiot. TTT 1985 s. 124 ss.
- Andersson*, Edward, Tulo- ja varallisuusverolaki. Kolmas täydennetty painos. Vammala 1986.
- Andersson*, Edward, Skattefrågor vid aktieförsäljningar med obestäm köpeskillning. JFT 1988 s. 5 ss.

- Andersson, Edward*, Myyntivoittoverotus, 2. uusittu painos. Mänttä 1989.
- Andersson, Edward*, Uuden TVL:n epäneutraaleja kohtia. Juhlajulkaisu Lassi Kilpi 1920 4/2 1990. Vammala 1989. s. 21 ss. (Kilven juhla-julkaisu)
- Andersson, Edward*, Tulo- ja varallisuusverolaki. 4. painos. Jyväskylä 1990.
- Andersson, Edward*, Verotuslain kommentaari. 4. muuttumaton painos. Tampere 1991.
- Andersson, Edward*, Kringgående av gåvoscatt. JFT 1991 s. 13 ss.
- Andersson, Edward*, Liikeomaisuuden muuttuminen muuksi omaisuudeksi. Verotus 1991 s. 8 ss.
- Andersson, Edward*, Pääomatulon verotus. Jyväskylä 1993.
- Andersson, Edward*, Inkomstskattepraxis i HFD år 1992. JFT 1993 s. 16 ss.
- Andersson, Yngve*, Markpriser i jordbruket. Sveriges lantbruksuniversitet, Institutionen för ekonomi. Rapport 15. Uppsala 1989.
- Andersson, Bo – Bengtsson, Berth-Arne*, Kapitalförändringar och resultatberäkning i jordbruket. Sveriges lantbruksuniversitet. Institutionen för ekonomi. Rapport 235. Uppsala 1984.
- Bergström, Sture*, Skatter och civilrätt. Stockholm 1978.
- Betänkning nr. 1111/1987 Danmark, Generationsskiftets skatter og afgifter. Ministeriet for skatter og afgifter. Skattedepartementet. København.
- Carlsson, Magnus – Silfverberg Christer*, Generationsskiftet och blandade fång. Stockholm 1989.
- Danmarks statistik*, Statistisk årbog 1990. 94. årgang. Aarhus 1990.
- EEC Commission*, Conclusions and recommendations of the committee of independent experts on company taxation (chaired by Onno Ruding). Luxembourg 1992.
- EEC Commission*, Proposal for a council regulation instituting a community aid scheme for early retirement from farming. COM(91) 415 final.
- EEC Council*, Council Regulation No 2328/91 of 15 July on improving the efficiency of agricultural structures. O. J. No L 218.
- Englund, Göran*, Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv. Lund 1960.
- Englund, Göran*, Anmälan om boken Magnus Carlsson – Christer Silfverberg: Generationsskiftet och blandade fång. Skattenytt 1989 s. 304 ss.
- Englund, Tom*, Väldigt många verotuksen harmonisointi EY:ssä. Verotus 1992 s. 154 ss.
- Enroth, Ari*, Maatilayrityksen kannattavuuden laskenta nykyarvomenetelmällä. Tutkimusraportti. Maatalouskeskusten liiton julkaisuja n:o 831. Suunnitteluosaston sarja A 19. Helsinki 1991.
- Gatt Secreteriat*, Trade Negotiations Committee, Multinational Trade Negotiations The Uruguay Round. 20. December 1991.
- Haase, Fritz*, Agrarstrukturelle Entwicklung in der Bundesrepublik Deutschland bis zum Jahre 2000. Berichte über Landwirtschaft. Band 69 (1). März 1990.
- Habich, Jürgen*, Behandlung der gemischten Schenkung als Veräußerung nach § 17 EStG und nach anderen Normen der Ertragsteuerlichen Gewinnermittlung. Göttingen 1987.
- Hallberg, Pekka*, Oikeusturva ja verotus. Juhlajulkaisu Lassi Kilpi 1920.4/2.1990. Vammala 1989 s. 47 ss.
- Halonen, Eino*, Maatilan omistajan vaihdos. Vero-oikeudellisia esitelmä 1978. Verohallituksen julkaisu 119. s. 163 ss
- Halonen, Eino*, Omistajan vaihdoksesta maatilalla johtuvista verotusseuraamuksista. Verotus 1979 s. 170 ss.
- Hannelius, Simo*, Metsälön arviointi ja kauppahinnat vv. 1983–1984. Maataloushallinnon aikakauskirja 4/1986 s. 16 ss.

- Heiskanen, Ossi*, Maa- ja metsätalousmaan jyvitysperusteinen arvonmääritys. Maanmittaus-
hallituksen julkaisu 50. Helsinki 1983.
- Helmers, Dag*, Kringående av skattelag. Uppsala 1956.
- Hintikka, Niilo*, OECD:n maatalousministerikokous Pariisissa. Maatilahallinnon aikakauskir-
ja 2/1992 s. 1 ss.
- Hjerpe, Riitta*, Suomen talous 1860–1985: kasvu ja rakennemuutos. Suomen Pankin julkai-
suja. Kasvututkimuksia; 13. Helsinki 1988.
- Honkanen, Seppo*, Perikuntien ja yhtymien omistamien maatilojen lukumäärän ja rakenteen
kehitys. PTT:n raportteja ja artikkeleita. N:o 65. Espoo 1988.
- Huhtaniemi, Pekka*, GATT:n Uruguayan kierroksen vaikutukset voivat ulottua syvälle Suomen
maatalous- ja elintarvikepolitiikkaan. PTT Katsaus 2/1990.
- Hämäläinen, Jarmo – Imponen, Vesa – Kaila, Simo*, Paikannettujen koealatietojen käyttö puun-
korjuun ja metsänuudistamisen suunnittelussa. Metsätehon katsaus 18/1990. (Metsätehon
katsaus 18/1990)
- Ihamuotila, Risto*, Suomen maatalouselinkeinon pääomakanta ja velkaisuusaste vuosina 1961–
1980. Helsingin yliopiston Maatalousekonomian laitoksen julkaisuja n:o 10. Helsinki 1983.
- Ihamuotila, Risto – Stanton, B.*, A Balance sheet of Agriculture for Finland 1948–1967. MTT:n
julkaisuja n:o 20. Helsinki 1970.
- Ikkala, Olli*, Käyttöomaisuuden arvonnvähennykset tulo- ja omaisuusverotuksessa. Porvoo 1957.
- Ikkala, Olli*, Luonnolliset vähennykset ja liiketulo. Porvoo 1962.
- Ikkala, Olli – Andersson, Edward – Nuorvala, Erkki*, Uusi elinkeinoverolainsäädäntö. Seitse-
mäs, uusittu painos. Jyväskylä 1991.
- Immonen, Raimo*, Fuusion verokohtelu. Jyväskylä 1992.
- Ingberg, Mikael – Mattila, Pauli K. – Skurnik, Samuli*, Tuloverotuksen veropohjan laajuus Suo-
messä. PTT:n raportteja ja artikkeleita n:o 61. Espoo 1987.
- Johansson, Gunnar*, Något om beskattning av egenföretagare. Svensk skattetidning 1991 s. 581
ss.
- Jutikkala, Eino*, Suomen talonpojan historia. Turku 1958.
- Juvonen, Esko, Työn ja pääoman vaikutus maataloustuloon. MTTL:n tiedonantoja N:o 101.*
Helsinki 1983.
- Jääskeläinen, Alpo*, Kuolinpesän ja yhtymän osuuskien kaupat maatilatalouden verotuksessa.
Verotus 1980 s. 47 ss.
- Kanerva, Veikko*, Kiinteistön arviointi. Helsinki 1982.
- Karnovs lovsamling*, 1989. (Tanskan lain teksti- ja selitysteos)
- Kartio, Leena*, Esineoikeuden perusteet. Tampere 1991.
- Keltikangas, V.* Metsänarvon laskennan luennot. Helsinki 1947.
- Kiinteistöjen kauppahintatilasto 1992. Maanmittauslaitos. Forssa 1993.
- Kilpi, Lassi*, Pääomavähennys. Vero-oikeudellinen tutkimus pääomavähennyksen suhteesta
luonnollisiin vähennyksiin tulo- ja omaisuusverolaissa. Vammala 1952.
- Kilpi, Lassi*, Yhteisön ja sen jäsenen kahdenkertainen verotus. Porvoo 1962.
- Kilpi, Lassi*, Kiinteistöverotus. 1968. Porvoo
- Kilpi, Lassi*, Eräitä verotuksellisen yhtymän ja siihen verrattavan yhteisön luonnetta koskevia
näkökohtia. Verotus 1972 s. 3 ss.
- Kilpi, Lassi*, Veroseuraamuksen ennakoinnista osituksessa ja perinnönjaossa. Verosuunnit-
telun mahdollisuuksista. Lakimiesliiton Koulutuskeskuksen julkaisusarja n:o 13. Vamma-
la 1974. (Verosuunnittelun mahdollisuuksista)

- Kilpi, Lassi, Veronmaksukyky ja tulon jaksotus. LM 1975 s. 487 ss.*
- Kilpi, Lassi, Näyttökysymykset arvioverotuksessa. Verotus 1980. s. 284 ss.*
- Kilpi, Lassi, KHO:n oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1980. DL 1991 s. 1 ss.*
- Kilpi, Lassi, Yhtymän vai osakkaan tulo ja meno. Verotus 1986 s. 212 ss.*
- Kilpi, Lassi, Oikeustapauksia varojen ulosotosta osakeyhtiöstä ja vastaavuusteorian soveltamisesta tällaisiin tilanteisiin. Verotus 1988 s. 349 ss.*
- Kiviranta, Esko, Maatilaverotus. WSOY Tietopalvelut. Jatkuvatäydenteinen. Seurattu toukokuulle 1993 asti.*
- Kiviranta, Esko, Verotusseminaari MTK:n Liittokokouksessa 12.-13. 6. 1992. Maataloustuotaja n:o 8/1992 s. 20 ss.*
- Knobbe-Keuk, Brigitte, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht. 7. Auflage, Köln 1989.*
- Knuuti, Kaarina, Isännyydenvaihdokset maataloilla 1982. Maatalousyrittäjien eläkelaitoksen julkaisuja n:o 1/1985. Espoo 1985.*
- Komiteamietinnöt:
- 1881:2. Keisarillisen senaatin Suomenmaan Valtiosäätäjien esityksestä vuonna 1879 asettaman Verokomitean lausunto ja ehdotukset
 - 1921:18. Verotusreformien valmistamista varten asetetun komitean mietintö
 - 1961:3. Maatalouden verokomitean mietintö
 - 1965: B 19. Maatalouden verokomitean 1964 mietintö
 - 1967: B 70. Maan arvonnousun verottaminen. Maapoliittisia verouudistuksia selvittelevän toimikunnan mietintö.
 - 1974:23. Pääomatulojen verotuskomitean mietintö.
 - 1979:22. Inflaatiolaskentatoimikunnan mietintö
 - 1980:16. Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan mietintö
 - 1981:15. Maatalouden konekustannustoimikunnan mietintö
 - 1981:24. Maatalousverokomitean mietintö
 - 1985:55. Maatalousmaan verotusarvotoimikunnan mietintö
 - 1987:24. Maatalous 2000 komitean mietintö
 - 1987:37. Omaisuustulojen verotustoimikunnan mietintö
 - 1987:39. Yritysverotuksen uudistamistoimikunnan mietintö
 - 1989:2. Kiinteistöveroimikunnan mietintö.
 - 1989:40. Maatilalainsäädännön uudistamistoimikunnan mietintö.
 - 1989:48. Puukaupan veroimikunnan mietintö
 - 1989:64. Maatalousyrittäjien luopumisjärjestelmien eläkeimikunnan mietintö.
 - 1992:7. Verotuksen oikeussuojatoimikunnan mietintö
- Kunnas, Heikki J. Metsätaloustuotanto Suomessa 1860–1965. Suomen Pankin taloustieteellisen tutkimuslaitoksen julkaisuja. Kasvututkimuksia IV. Helsinki 1973.*
- Köhne, Manfred – Wesche, Rüdiger, Die Besteuerung der Landwirtschaft. Stuttgart 1982.*
- Köhne, Manfred – Wesche, Rüdiger, Landwirtschaftliche Steuerlehre. Stuttgart 1990.*
- Köhne, Manfred, Neue Anstösse für die Buchführung. Agrarwirtschaft. Jahrgang 40. Juli 1991. Heft 7.*
- Landbrugshåndbog, år 1990 og år 1992. Dansk landbrugs realkreditfond. Fredriksberg 1990 ja 1992.*
- Laur, Ernst, Einführung in die Wirtschaftspraxis des Landbaues. 2. Aufl. Berlin 1930.*
- Lehtinen, Aimo, Maatilan kauppahinnan jakamisesta. Verotus 1972 s. 115 ss.*

- Lehtinen, Aimo*, Näkökohtia maatilakaupan verotuksesta. Verotus 1981 s. 54 ss.
- Lemmetty, Jussi*, Leimikon hinnoittelu- ja suunnittelumenetelmän tarkkuus. Metsätehon katsaus 12/1991 (Metsätehon katsaus 12/1991)
- Leppiniemi, Jarmo*, Liikekirjanpito. WSOY:n Tietopalvelu. Jatkuvatäydenteinen. Seurattu toukokuulle 1993 asti.
- Leppiniemi, Jarmo*, Kaupan kohteena olevan yrityksen taloudellinen analyysi. Teoksessa Yrityskauppaopas. Jyväskylä 1986.
- Lignings-ABC for 1991 og for 1992. Skattedirektoratet, Oslo 1992 og 1993.
- Ligningsvejledning 1990, Told- og Skattestyrelsen. København 1991.
- Linnakangas, Esko*, Kuolinpesän ja sen osakkaan tuloverotuksesta. Verotus 1982 s. 185 ss.
- Linnakangas, Esko*, Yritysmuodon muutokset. Teoksessa Yritysjärjestelyt. Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja n:o 53. Mänttä 1990. (Yritysjärjestelyt)
- Linnakangas, Esko*, Kuolinpesien asema uudessa tulo- ja varallisuusverolaissa. Verotus 1989 s. 131 ss.
- Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer*, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1-2. Lund 1990.
- Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer*, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. 2:a omarbetade upplagan. Lund 1991.
- Loven, Lasse*, Metsätalouden veronhuojennusten ja vähennysten siirtyminen omistajanvaihdostilanteissa. Verotus 1991 s. 390 ss.
- Lowenberg-DeBoer J. – Boehjle, Michael*, The Impact of Farmland Price Changes on Farm Size and Financial Structure. American Journal of Agricultural Economics. Volume 68. Number 4. 1986. s. 838 ss.
- Løken, Johan C.*, Alt ved det gamle i skattepolitikken? Skatterett 1992 s. 306 ss.
- Maatalousalan tiedotuskeskus (MTTK)*, Numerotietoa läntisen Euroopan maataloudesta 1992. Helsinki 1992.
- Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1986. Verohallitus. Verohallinnon käsikirja. Maatalouden verotus. Verovuosi 1986. Verohallituksen julkaisu 379. Helsinki 1987.
- Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1988. Verohallitus. Verohallinnon käsikirja. Maatalouden verotus. Verovuosi 1988. Verohallituksen julkaisu 445. Helsinki 1989.
- Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1989. Verohallitus. Verohallinnon käsikirja. Maatalouden verotus. Verovuosi 1989. Verohallituksen julkaisu 489. Helsinki 1990.
- Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990. Verohallitus. Verohallinnon käsikirja. Maatalouden verotus. Verovuosi 1990. Verohallituksen julkaisu 527. Helsinki 1991.
- Maatalousyrittäjien eläkelaitos, Toimintakertomus vuodelta 1991. Helsinki 1992. (Melan vuosikertomus 1991).
- Maatilatalouden yritys- ja tulotilasto. Vuosi 1984. Tilastokeskus, Helsinki 1986.
- Maatilatalouden yritys- ja tulotilasto. Vuosi 1988. Tilastokeskus, Helsinki 1990.
- Maatilatalouden yritys- ja tulotilasto. Vuosi 1990. Tilastokeskus, Helsinki 1993.
- Maatilatilastollinen vuosikirja 1986. Maatilahallitus. Suomen virallinen tilasto. Maa- ja metsätalous 1987:2. Helsinki 1987.
- Maatilatilastollinen vuosikirja 1990. Maatilahallitus. Suomen virallinen tilasto. Maa- ja metsätalous 1991:2. Helsinki 1991.
- Mannio, Lauri*, Verotustekijöiden vaikutus päätöksentekoon maatilataloudessa. Helsinki 1984. Julkaisematon lisensoitittu.
- Mattila, Pauli K.*, Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa erityisesti silmällä pi-

- täen kiinteää omaisuutta ja yritysvarallisuutta. Vammala 1984. (Varojen arvostus)
- Mattila, Pauli K.*, Yrityskauppaan liittyvät veronäkökohdat. Teoksessa Yrityskauppaopas s. 51 ss. Jyväskylä 1986. (Yrityskauppaopas)
- Mattila, Pauli K.*, Yrityskaupan veronäkökohtia. Verotus 1986 s. 12 ss., s. 325 ss.
- Mattila, Pauli K.*, Yrityskaupan erilaisten rahoitusmuotojen vero-ongelmista. Verotus 1991 s. 26 ss.
- Mattila, Pauli K.* Yrityskaupan verotuksen erityiskysymyksiä. Tili- ja veropäivät 1991. Kirjanpitoimistojen Liitto ry.
- Matsson, Nils*, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter. Lund 1974.
- Mauranen, Tapani*, Maataloustuotteet kauppatavarana – arvioita kauppaan tulleiden kotimaisten maataloustuotteiden määrästä. Teoksessa Uutta maataloushistoriaa. Helsingin Yliopiston talous- ja sosiaalhistorian laitoksen tiedonantoja n:o 17. Helsinki 1985.
- MELA, LUEL ja SPVE* tilastovuodet 1989–1990. Espoo 1991
- Melz, Peter*, Kapitalvinst beskattningens problem. Stockholm 1986.
- Metsäntutkimuslaitos*, Metsätalastollinen vuosikirja
- 1986. Helsinki 1987.
 - 1987. Helsinki 1988.
 - 1990–91 Helsinki 1992.
- Moyer, H. Wayne – Josling, Timothy E.*, Agricultural Policy Reform. Politics and Process in the EC and the USA. Exeter 1990.
- MTTK*, Viljelijän rahoitusopas. Julkaisuja n:o 786, Tieto tuottamaan n:o 56. Maatalouskeskusten liitto. Helsinki 1989.
- MTTL*, Kannattavuustutkimustoimisto. Ajankohtaista maatalousekonomiaa: Eri tuotantosuuntaa harjoittavien kirjanpitoiltojen tuloksia, tilivuosi 1985. MTTL:n tiedonantoja n:o 127. Helsinki 1987.
- Myllyntaus, Timo*, Suomen talouspolitiikka ja valtiontalous 1809–1860. Suomen taloushistoria 1 (toim. Eino Jutikkala, Yrjö Kaukiainen, Sven-Erik Åström) s. 333 ss. Helsinki 1980.
- Nilsson, Folke – Toftered, Lennart*, Skatte- och deklarationshandboken. Första upplagan Borås 1985.
- Nilsson, Folke – Kindlund, Peter – Rydin, Urban – Stenman, Olle*, Företagarens deklaration 1993. Västerås 1993.
- Niskakangas, Heikki*, Rojaltit ja palvelumaksut kansainvälisessä vero-oikeudessa. Jyväskylä 1983.
- Nordland, Ivar – Brons-Petersen, Otto*, Dansk nationalrapport. Progressivitet och proportionalitet i skattesystemet. NSFS. 25. Göteborg 1991.
- Oksanen-Peltola, Leena*, Metsän arvon määrittäminen, teoksessa Tapion Taskukirja, 21. painos. Jyväskylä 1991.
- Oksanen-Peltola, Leena*, Metsän arvonmääritys summa-arvomenetelmällä. Summa-arvomenetelmän aputaulukoiden ATK-laskentajärjestelmä ja menetelmän perusteet. Helsinki 1991.
- Ot. prp. nr. 35 (1990-91), Finans- og tolldepartementet (Norge). Skattereformen 1992.
- Ot. prp. nr. 16 (1991-92), Finans- og tolldepartementet (Norge), Oppfølging av skattereformen 1992.
- Owens, Jeffrey P.* Tax expenditures and direct expenditures as instruments of social policy. Teoksessa Sijbren Cnossen (editor), Comparative Tax Studies, Amsterdam 1983.
- Pekkarinen, Jukka – Sutela, Pekka*, Kansantaloustiede 2. Toinen painos. Juva 1986.
- Peltonen, Matti*, Maataloustuotannon uudenaikaistuminen tilatasolta nähtynä (noin 1860–1913),

- teoksessa *Uutta maataloushistoriaa*. Helsingin Yliopiston talous- ja sosiaalhistorian laitoksen tiedonantoja n:o 17. Helsinki 1985.
- Penttilä, Seppo*, Osakkeen arvo verotuksessa. Jyväskylä 1991. (Penttilä)
- Penttilä, Seppo*, Verosanasto. Hanko 1986.
- Persson, Roger*, Svensk Nationalrapport. Progressivitet och proportionalitet i skattesystemet. NSFS. 25. Göteborg 1991.
- Pihkala, Erkki*, Maa- ja metsätalouden uusi asema. Teoksessa *Suomen taloushistoria 2*. (toim. Viljo Rasila) s. 387 ss. Helsinki 1982.
- Pitkänen, Kari*, Väestörakenteen muuttuminen ja väestönkehitys. Teoksessa *Suomen taloushistoria 1* (toim. Eino Jutikkala, Yrjö Kaukiainen ja Sven-Erik Åström) s. 367 ss. Helsinki 1980.
- Puronen, Pertti*, Eräitä huomioita kuolinpesän ja lesken verotuksesta tulo- ja varallisuusverotuksessa. Verotus 1986 s. 60 ss.
- Puronen, Pertti*, Lahjaverotuksen ala. Tampere 1990.
- Puronen, Pertti*, Jäämistösuunnittelun perusteet erityisesti yksityisen liikkeenharjoittajan kannalta. Tili- ja veropäivät 1991. Kirjanpito toimistojen Liitto r.y.
- Puurunen, Maija – Sumelius, John*, Tuotantopanosten hinnat ja maatalouden tulokset Suomessa ja eräissä Euroopan maissa. MTTL:n tiedonantoja n:o 162. Helsinki 1991.
- Päivinen, Risto*, Metsän mittausta, teoksessa *Tapion Taskukirja 21*. painos. Jyväskylä 1991.
- Ranta-Lassila, Hannele*, Tärkeimmät verouudistushankkeet. Keskuskauppakamarin suuri veropäivä. 6.10. 1992.
- Rekola, Aarne*, Tulo- ja omaisuusverolaki. Porvoo 1947.
- Riksskatteverket*, (Ruotsi) Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning 1988. Stockholm 1988.
- Riksskatteverket*, (Ruotsi), Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning 1989. Stockholm 1989.
- Ryynänen, Viljo*, Teknisen kehityksen edellyttämän tilakoon ja vallitsevan tilakoon välinen kuilu. Virkaanastujaisesityelmä. Helsingin yliopiston maatalousekonomian laitoksen julkaisuja n:o 9. Helsinki 1972. (Virkaanastujaisesityelmä)
- Ryynänen, Viljo*, Arvioimistieteen perusteita ja menetelmiä. Helsingin yliopiston maanviljelystalouden laitoksen julkaisuja 1/1978.
- Ryynänen, Viljo*, Kiinteistöjen arvo ja arvioimisongelmat. Maatalouspolitiikan saroilta. Samuli Suomelan 60-vuotisjuhla julkaisu. Helsinki 1978 s. 77 ss.
- Ryynänen, Viljo – Pölkki, Lauri*, Maanviljelystalous. Rauma 1982.
- Ryynänen, Viljo – Ryhänen, Matti*, Maatilan tuotannon suunnittelu. Helsingin yliopiston Maatalousekonomian laitoksen julkaisuja 32. Helsinki 1988.
- Räbinä, Timo*, Maatilan sukupolvenvaihdosluovutuksesta tuloverotuksessa. Verotus 1991 s. 83 ss.
- Räbinä, Timo*, Maatilan lahjanluonteisen sukupolvenvaihdosluovutuksen erityiskysymyksiä: nimiperiaate ja ennakkoperintö. Verotus 1992 s. 441 ss.
- Silfverberg, Christer*, Rättsutvecklingen inom arvs- och gåvoskatteområdet. Svensk skattetidning 1991 s. 652 ss.
- Silfverberg, Christer*, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv. Stockholm 1992.
- Sipiläinen, Timo – Ryynänen, Viljo*, Tuotannon suunnitteluharjoitukset. Helsingin yliopiston Maatalousekonomian laitoksen opetusmoniste 2. Helsinki 1989.
- Skurnik, Samuli*, Empiirisen yritysverotutkimuksen lähtökohdista. PTT:n raportteja ja artikkeleita n:o 81. Espoo 1989.

- Soininen, Arvo M.* Maa- ja metsätalous. Teoksessa Suomen taloushistoria 2 (toim. Viljo Rasi-la). Helsinki 1982. s. 27 ss.
- SOU 1982:1*, Statens offentliga utredningar 1982:1 Budgetdepartementet. (Ruotsi) Real bes-kattning. Betänkande av realbeskattningsutredningen. Stockholm 1982.
- SOU 1989:36*, Inflationskorrigerad inkomstbeskattning.
- Surrey, Stanley S. – McDaniel, Paul R.*, Tax Expenditure. Cambridge 1985.
- Survo, Ilpo – Isosaari, Heikki*, Perikunta- ja yhtymämuotoisten maatilojen taloudellinen ase-ma. PTT:n Raportteja ja artikkeleita n:o 78. Espoo 1988.
- Suviranta, Antti*, Trädet och frukterna. TfR 1963 s. 445 ss.
- Syrjälä, Pertti*, Metsätalastoja, teoksessa Tapion Taskukirja 21. painos. Jyväskylä 1991.
- Tax Management Inc. (USA)* Tax Management portfolios. Farming and Ranching-Tax Account-ing No 413. Washington D.C. 1987. (Tax Management 413)
- Tikka, Kari S.*, Veron minimoinnista. Vammala 1972. (Tikka)
- Tikka, Kari S.*, KHO:n ja KVL:n päätöksiä. Tilinpäätäjän päivä no 26, 1977 s. VII/1 ss. Te-hokkaan tuotannon tutkimussäätiö.
- Tikka, Kari S.* Inflationsmodeller i Finland. NSFS Nr. 9. Göteborg 1982.
- Tikka, Kari S.*, Onko lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välinen tehtävänjako ve-rotuksen sääntelyssä muotoutunut tarkoituksenmukaiseksi? Juhlajulkaisu Aarne Nuorvala 1912–18/4–1982. Vammala 1982 s. 272 ss. (Nuorvalan juhla-julkaisu)
- Tikka, Kari S.*, Konserni- ja intressipiirijäätelusta tuloverotuksessa – havaintoja oikeuskäy-tännöstä ja näkökohtia lainsäädännön kehittämistä. Vero-opintopäivät 1982 s. 29 ss.
- Tikka, Kari S.*, Oikeustieteen tehtävistä verotutkimuksessa. LM 1983 s. 1079 ss.
- Tikka, Kari S.*, Veronalaisuuden ja vähennyskelpoisuuden vastaamattomuustilanteista ja arvo-jen epäjatkavuustilanteista tuloverotuksessa. Vero-opintopäivät 1983 s. 138 ss.
- Tikka, Kari S.*, Förutsebarheten i beskattningen. Rättssäkerheten i beskattningen. NSFS 12. Göteborg 1983 s. 89 ss.
- Tikka, Kari S.*, Kuka on oikea verovelvollinen? – Ongelmia tulojen ja menojen kohdistami-nessa. Vero-opintopäivät 1985 s. 21 ss.
- Tikka, Kari S.*, Yritysjärjestelysäännökset kokonaisverouudistuksen osana. Teoksessa Yritys-järjestelyt. Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja n:o 53. Mänttä 1990. (Yritys-järjestelyt)
- Tikka, Kari S.*, Veropolitiikka. Jyväskylä 1990.
- Tikka, Kari S.* Yritysverotuksen perusteet. Helsinki 1991.
- Tikka, Kari S.* Osakkeiden arvonlaskut ja muut menetykset verotuksessa. Tili- ja veropäivät 1991. Kirjanpitoimistojen Liitto r.y.
- Tikka, Kari S.* Eri sijoituskohteiden muuttuva verotusasema. Vero-opintopäivät 1992 s. 19 ss.
- Tikka, Kari S.*, – *Nykänen, Olli*, Yritysverotus I ja II. WSOY-Tietopalvelut. Jatkuvatäyden-tei-nen. (Seurattu toukokuuhun 1993).
- Tolonen, Sirkka*, Selvitys yksilöllisestä varhaiseläkkeestä vuodelta 1988. Maatalousyrittäjien eläkelaitoksen julkaisuja 2/90. Espoo 1990.
- Tuisku, Juhani*, Befrämjandet av generationsväxlingana och möjligheter till successiva gene-rationsväxlingar i det finländska jordbruket. Nordiske jordbruksforskernes förenings rapport nr. 28. år 1986: Planlægning og gennemførelse af generationsskiftet i landbruget s. 83 ss.
- Tunturi, Markku O.*, Lainhuutoleimaverosta. Jyväskylä 1982.
- Työryhmämuistioita (TM):

- VM 1985:18. Veroluokitustyöryhmän muistio.
 - MMM 1986:18. Maatalouden pääomahuolto- ja rahoitustyöryhmän I muistio
 - MMM 1987:3. Maatalouden pääomahuolto- ja rahoitustyöryhmän II muistio.
 - VM 1988:3. Yritysjärjestelytyöryhmän muistio.
 - VM 1989:26. Maatalousverotyöryhmä-89:n muistio. Helsinki 1989.
 - VM 1990: 22. Mature-työryhmän muistio. Maatilojen tuet ja tulot.
 - MMM 1991:2. Metsätalouden tietohallintotyöryhmän muistio. Maa- ja metsätalousministeriö.
 - VM 1991:28. Pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen kehittämislinjat. Asiantuntijaryhmän muistio.
 - MMM 1992:3. Maatalous 2000 tarkistustyöryhmän muistio. Maa- ja metsätalousministeriö.
 - VM 1992:5. Puun myyntitulojen verotustyöryhmän muistio.
 - VM 1992:13. Yritysverotuksen veropohjatyöryhmän muistio
 - VM 1993:4. Sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverotyöryhmän muistio.
- Varmola, Risto, Perikuntien ja yhtymien merkitys maataloudessa. Pellervo-Seuran markkinatutkimuslaitoksen julkaisuja n:o 32. Helsinki 1986.
- VM, vero-osasto, Selityksiä uuteen tulo- ja omaisuusverolakiin. Helsinki 1944.
- VM:, suunnittelusihteeristö, Verotuet Suomessa. VM:n julkaisusarja n:o 2/1988. Helsinki 1989.
- Viate, Gerard, The Reform of Agricultural Policies: Needs and Possibilities. Maatilahallinnon aikakauskirja 1/1992.
- Viherkenttä, Timo, Uusi kiinteistövero. Jyväskylä 1992.
- Viherkenttä, Timo, EY-jäsenyys ja verojärjestelmän sopeuttaminen. TTT Katsaus 1/1993 s. 54 ss.
- Viita, Pentti, Maataloustuotanto Suomessa 1860–1960. Suomen Pankin taloustieteellisen tutkimuslaitoksen julkaisuja. Kasvututkimuksia 1. Helsinki 1965.
- Viita, Pentti, Koneet ja kalusto Suomen maataloudessa 1900–1959. Kokonaistaloudellisia ongelmia. Kansantaloudellisia tutkimuksia XXV. Helsinki 1964.
- Voipio, Jaakko, Verotuksen kiertämisestä. Porvoo 1968.
- Voipio, Jaakko, Elinkeinoverolain tausta, synty ja kehittyminen. Vammala 1979.
- Waller, Erik, Gäva av företagsförmögenhet. Skattnytt 1990 s. 759 ss.
- Wendt, Karl Friedrich, Steuerliche Fragen bei der Begründung einer Mitunternehmenshaft zur Sicherung der späteren Hofnachfolge. Berichte über Landwirtschaft. Band 61 (4) November 1983 s. 489 ss.
- Wiiala, Arwid, Kiinteistöarvioinnin käsikirja. Otaniemi 1976.
- Wikström, Kauko, Valtion tuloveron rakenne. Tutkimus tuloveron rakenteesta ja sen perusteiden historiallisesta kehityksestä. Turun yliopiston julkaisuja. Sarja C osa 52. Turku 1985.
- Ylä-Liedenpohja, Jouko, Verotuksen tulokäsité. Verotus 1982 s. 176 ss.
- Ylätalo, Matti, Determination of the Capitalized and Market Values of Supplementary Arable Land in Southern Finland, 1972–1986. Journal of Agricultural science in Finland. Maataloustieteellinen aikakauskirja vol 63. N:o 3/91.(Ylätalo)
- Ylätalo, Matti, Miksi lisämaasta maksetaan korkeita hintoja. Maataloushallinnon aikakauskirja 4/1980.
- Ylätalo, Matti – Pyykkönen, Perttu, Maatilatalouden pääomakanta sekä rakennekehitys ja pääomahuolto 1990-luvulla. Pellervon taloudellisen tutkimuslaitoksen julkaisuja n:o 10. Espoo 1991.

Zimmer, Frederik, Arv og Skatt. Særlig om inntektsbeskatning ved generasjonsskifte. 2. utgave. Tano 1990.

Zimmer, Frederik, Generasjonsskifte og landbruk i skattereformens slutfase. Skatterett 1992 s. 384 ss.

Zimmer, Frederik, Litteraturanmälan; Christer Silfverberg: Gåvobeskatningen i nordiskt perspektiv. Skatterett 1992 s. 404 ss.

LYHENTEET

BFH	= Bundesfinanzhof. Bundesfinanzhofin päätös (Saksa)
DL	= Defensor Legis
EETOL	= Laki tulo- ja omaisuusverosta (207/1920)
EETVL	= Tulo- ja varallisuusverolaki (31.12.1974/1043)
EPL	= Ennakkoperintälaki (28.11.1959/418)
ESTDV	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (Saksa)
ESG	= Einkommensteuergesetz (Saksa)
ETOL	= Laki tulo- ja omaisuusverosta (306/1924)
ETVL	= Tulo- ja varallisuusverolaki (29.12.1988//1240)
EVL	= Laki elinkeinotulon verottamisesta (24.6.1968/360)
GATT	= General Agreement on Tariffs and Trade
HE	= Hallituksen esitys eduskunnalle
ibid.	= ibidem (sama tekijä sama teos)
JFT	= Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland
KHO	= Korkein hallinto-oikeus, korkeimman hallinto-oikeuden päätös
KL	= Kommunalskattelag (SFS 1928:370) (Ruotsi)
Kom.miet.	= Komiteanmietintö
KPA	= Kirjanpitoasetus (30.12.1992/1575)
KPL	= Kirjanpitolaki (10.08.1973/655)
KVL	= Keskusverolautakunta, keskusverolautakunnan päätös
LeimaL	= Leimaverolaki (6.8.1943/662)
LM	= Lakimies
LO	= Lääninoikeus, lääninoikeuden päätös
LRF	= Lantbrukarnas Riksförbund (Ruotsi)
LuEL	= Luopumiseläkelaki (4.1.1974/16)
MELA	= Maatalousyrittäjien eläkelaitos
MEL	= Maaseutuelinkeinolaki (28.12.1990/1295)
MEA	= Maaseutuelinkeinoasetus (8.2.1991/248)
MK	= Maakaari
MKunA	= Asetus maalaiskuntain kunnallishallinnosta (15.6.1898)
MMM	= Maa- ja metsätalousministeriö
MTK	= Maa- ja metsätaloustuottajain keskusliitto MTK ry.

MTTL	= Maatalouden taloudellinen tutkimuslaitos
MVL	= Maatilatalouden tuloverolaki (15.12.1967/543)
MVA	= Maatilatalouden tuloveroasetus (18.3.1988/233)
MYEL	= Maatalousyrittäjien eläke (laki 14.7.1969/467)
NSFS	= Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie
OECD	= Organisation for Economic Co-operation and Development
Ot.prp.	= Proposisjoner til Odelstinget (Norja)
PerVL	= Perintö- ja lahjaverolaki (12.7.1940/378)
PK	= Perintökaari (5.2.1965/40)
RSV Dt	= Riksskatteverkets anvisningar och föreskrifter i frågor rörande inkomst- och förmögenhetstaxering (Ruotsi)
RSV/FB Dt	= Riksskatteverkets serie för förhandsbesked i frågor rörande inkomst och förmögenhetstaxering
RÅ	= Regeringsrättens årsbok (Ruotsi)
SI	= Lag om statlig inkomstskatt (SFS 1947:576)
Sktl	= Skatteloven. Lov. nr. 8 av. 18 august 1911 om skatt av formue og inntekt (Norja)
SN	= Skattenytt (Ruotsi)
SOU	= Statens offentliga utredningar (Ruotsi)
SpvE	= Maatalousyrittäjien sukupolvenvaihdoseläke (laki 28.12.1990/1317)
SvSkT	= Svensk Skattetidning
T:	= Taltio
TfR	= Tidsskrift for rettsvitenskap
TM	= Työryhmämuistio
TOL	= Tulo- ja omaisuusverolaki (19.11.1943/888)
TVL	= Tuloverolaki (30.12.1992/15359)
vp.	= Valtiopäivät
VerL	= Verotuslaki (12.12.1958/482)
VeroH	= Verohallitus
VVL	= Varallisuusverolaki (30.12.1992/1537)
VM	= Valtiovarainministeriö

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen valinta

Maatalouselinkeinosta ja sen harjoittamisesta on monille syntynyt kuva, jossa yritystoiminnan piirteet ovat vain hämärästi, jos ollenkaan nähtävissä. Tämä johdattaa pitkälti siitä, että maataloussektori on tehokkaasti eristetty ja suojattu ulkomaista kilpailua vastaan. Kotimaistakaan kilpailua ei ole siinä määrin kuin muussa yritystoiminnassa. Maataloustuotteiden markkinat ovat viime vuosiin asti olleet menekin ja hintatason suhteen melko taatut ja vakaat.

Maatalouden tulonmuodostuksessa valtiolla on merkittävä asema paljolti maataloustulolain asettamien velvoitteiden takia. Maatalouden tulotason turvaaminen vaikuttaa myös tilakaupan toteuttamisedellytyksiin. Muiden tilakauppaan vaikuttavien tekijöiden kuten verotuksen merkitystä ei kuitenkaan ole syytä väheksyä. Näin on etenkin, jos tuottajahintojen tukemismahdollisuudet vähenevät tulevaisuudessa ja verotekijöiden suhteellinen merkitys lisääntyy.

Maatalousyrityksen toiminnan aikaisen tukemisen ohella valtiovalta osallistuu maatalon kaupan, etenkin sukupolvenvaihdoksen, taloudellisten raskastusten alentamiseen. Merkittävimpiä suoria tukimuotoja ovat halpakorkoisten, pitkäaikaisten lainojen myöntäminen valtion varoista tai korkotuen maksaminen rahoituslaitosten antamille lainoille. Myös valtion osallistumisessa yrittäjäeläkkeen kustannuksiin on nähtävissä tilakaupan raskastusten keventämispiirteitä. Maatalon kauppaa vaikuttava erityinen eläkejärjestely on sukupolvenvaihdoseläke.

Verosäännöksillä on valtion suorien tukitoimien ohella suuri merkitys maatalousyrityksen kaupan yhteydessä. Verotuksen merkityksen selvittämiseksi on analysoitava tilakaupan reaaliympäristöä ja tutkittava minkälaisia seurauksia verosäännökset siihen liittävät. Tulosta on arvioitava vero-oikeudessa vallitsevien periaatteiden toteutumisen kannalta. Merkittäviä näkökohtia ovat verotuksen laajuus- ja jaksotuskysymysten ratkaiseminen. Myös veronmaksukykyisyysperiaatteen toteutuminen on seuraamisen arvoinen seikka.

Maatalousyrityksen kauppaa koskevien verotuksellisten sääntelyjen mahdollinen kirjo verovelvollisia suosivalla ja syrjivällä asteikolla on paikoin laaja. Maatilan kaupan verotukseen sisältyvien suosivien tai syrjivien piirteiden toteamiseksi on mahdollista verrata verokohtelua liikeyritysten kaupan verokohteluun. Mahdollisuuksia suoraan vertailuun vähentävät maatalous- ja muiden yritysten yritystoiminnan erot.¹ Vertailuja voidaan tehdä myös muissa maissa totutettuihin sääntelyihin. Tässä suhteessa on otettava huomioon verojärjestelmien kokonaisuus eri maissa.

Verosäännökset vaikuttavat myös valtion suorien tilakaupan edistämistoimien nettotehon muodostumiseen. Verosäännösten ja suorien tukitoimien yhteisvaikutus ja yhteensopivuus on seuraamisen arvoinen seikka. Suorien tukitoimien olemassaolo tuo epävarmuutta verosäännösten tulkintaa koskevien suositusten tekoon. Verosäännöksen tulkinnassa saatetaan joutua valitsemaan kahdesta vaihtoehdosta, joista toinen merkitsee myönteistä ja toinen kielteistä suhtautumista etuun, joka voidaan antaa myös suoriin tukitoimiin.² Voidaan ajatella, että tuki olisi annettava sitä varten kehitettyjä menettelyjä hyödyntäen ainoastaan suoran tuen muodossa eikä lainkaan verotuksessa. Mahdollinen on myös ajatus, että tuki on annettava myös verotuksessa, jotta vaikutus olisi yhdensuuntainen suoran tuen kanssa.

Maatilan kaupan verotuksen tutkimiseen antaa erityistä aihetta veronormien sisällön epävarmuus monissa tärkeissä kysymyksissä. Tulkintaongelmien poistaminen on erityisen tärkeätä sen takia, että kaupan osapuolet eivät yleensä ole veroasiantuntijoita. Tosin heillä on saatavilla asiantuntija-apua. Maatalousyrityksiä on suuri määrä. Ne ovat pääosin luonnollisten henkilöiden välittömässä omistuksessa. Maatalousyritysten kauppvoja tapahtuu huomattava määrä, useita tuhansia vuosittain.³

¹ Perheyrietyksen kokoisia liikeyrityksiä harjoitetaan yleisesti yhtiömuodossa. Myös yritysvarallisuuden rakenteessa ja sen takia kaupan veroseuraamuksissa on huomattava ero. Vertailussa on siis oltava varovainen.

² Suora tuki voi olla olemassa tai mahdollinen tukijärjestelmän puitteissa. Esimerkkinä tuesta, joka voidaan antaa verotuksessa ja suorana tukena, on lainoitus. Verotuksen kautta annettuna sen muoto on veroluotto. Suoraan annettuna muoto on valtion suora laina tai korkosubventio rahalaitosluotolle.

³ 1980-luvun loppupuolella on arvioitu noin 2 300 maatilan vuosittain vaihtaneen omistajaa sukupolvenvaihdoskaupoissa. Suurimpaan osaan kaupoista liittyi sukupolvenvaihdoseläke. SpvE-tilojen kaupoissa siirtyi peltomaata vuosittain runsaat 30 000 ha ja metsämaata noin 77 000 ha. Kaupoilla siirtyi 1980-luvun lopulla vuosittain maatalouden lisämaaksi enimmillään pelto- maata noin 20 000 ha ja metsämaata runsas 50 000 ha. Suurin osa tilakaupoista tapahtui lähisukulaisten välillä. Enintään viidennes kokonaisten tilojen kaupoista tapahtui muiden kuin

Tutkimusaiheen valintaan vaikuttavat tutkijan henkilökohtaisen kiinnostuksen kohdentuminen ja kokemustaustat. Kirjoittajalla on ollut mahdollisuus tutustua sekä reaaliaimailmassa että maatalousekonomisten tutkimusten avulla erilaisten tilojen tuotantotoimintaan ja käytettäviin tuotantopanoksiin. Maatalousverotuksen piirissä työskentely rajoittuu MVL:n voimassa olon aikaan. Työskentely juristina lääninoikeudessa lisäsi normituntemusta, sekä antoi tietoa siitä, minkä tasoin reaalitydoin tilakauppojen verotuksista ainakin valitusasteessa jouduttiin päättämään.⁴ Verosäännöksille annettujen tulkintojen arviointi vero-oikeudellisten periaatteiden toteutumisen sekä ratkaisujen systeemikokonaisuuteen soveltumisen valossa on tutkijan rooliin siirtymisen jälkeen tuntunut erityisen mielenkiintoiselta.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet

Vero-oikeudellisen tutkimuksen yhtenä perinteisenä tavoitteena on oikeusnormien sisällön selvittäminen.⁵ Tällaisen oikeusdogmaattisen tutkimuksen osaluaita ovat oikeussäännösten sisällön selvittäminen ja systematisointi.⁶ Viimeksi mainittuun liittyy oikeudellisten käsitteiden konstruointi. Säännösten tulkintaa koskevan tiedon lisääntyminen parantaa oikeusvarmuutta. Tämä merkitsee myös ennustettavuuden parantumista, mikä on tilakaupan suunnittelun kannalta tärkeä kysymys.

lähisukulaisten välillä. Kokonaisista tilakaupoista vain osa päätyi maataloustuotantoon. Osa maataloista päätyi asuntotiloiksi. Keskimäärin 1980-luvulla poistui vuosittain 4 500 maatalaa. Tietolähteinä *Ylätalo - Pyykkönen*, s. 52 ss. ja kom. miet. 1989:40 s. 106. Maatalan kauppojen määrä on tosin 1990-luvun alussa tilapäisesti vähentynyt huomattavasti maatalouden epävarmojen tulevaisuudennäkymien takia.

⁴ Periaatteessa on mahdollista, että verotusta toimitettaessa on paikallistuntemuksen perusteella enemmän tietoa kaupan kohteen eri osien arvojen suhteesta kuin muutoksenhakuasteessa. Kaikki verolautakunnan käytettävissä oleva tieto ei ole sellaisessa muodossa, että se siirtyisi muutoksenhakuasteeseen. Käytännössä verolautakunnan jäsenten tiedot tilojen olosuhteista eivät ole niin yksityiskohtaiset, että niillä olisi suurta merkitystä hyödykkeiden arvojen määrittämisessä.

⁵ Vero-oikeudellisen tutkimuksen tarpeesta ja suuntautumisvaihtoehdoista ks. *Tikka*, Lakimies 1983 s. 1079 ss.

⁶ Vero-oikeuden säännösten tulkintatiedon tarvitsijaryhmiä ovat verovelvollisten lisäksi viranomaiset, verohallinto sekä hallintotuomioistuimet. Tulkintatoiminta edellyttää taustakseen laajan oikeudellisen materiaalin systematisointia sekä vero-oikeudellisten käsitteiden ja termien analyysiä. Ks. *Tikka*, Lakimies 1983 s. 1080 ss.

Tämä tutkimus kohdistuu pääosin maatilán kaupan verosäännösten sisällön selvittämiseen. Tarkastelukulmana ovat kuitenkin laajemminkin verosäännösten taloudelliset vaikutukset reaali maailmassa ja vaikutusten arviointi vero-oikeuden oppien ja periaatteiden valossa.⁷ Tällainen tarkastelu antaa pohjaa vaikeassa tulkintatilanteessa reaalisten argumenttien muodostamiseen. Myös tulkinnallisesti selvät sääntelytilanteet saattavat antaa aihetta taloudelliseen tarkasteluun. Näin on sen selvittämiseksi, johtaako normin soveltaminen reaali maailmassa vero-oikeuden periaatteiden mukaan hyväksyttävään tulokseen. Maatilán kaupan verotuksen merkittävimpien ja mielenkiintoisimpien kysymysten ja ongelmien saaminen tutkimuksen piiriin edellyttää tutkimuksen laajentamista lainopillisen tarkastelukulman ulkopuolelle.

Maatilán kaupan veroseuraamuksia voidaan tarkastella vero-oikeudellisessa tutkimuksessa luotujen käsitteiden, systematisointien ja periaatteiden valossa. Osa näistä on teknisiä ajattelun ja hahmottelun apuvälineitä ja luonteeltaan pysyviä. Periaatteista taas ainakin osa on arvostuksenvaraisia. Niiden asema ja merkitys saattavat muuttua aikojen kuluessa, mikä vaikeuttaa niiden käyttöä tulkinta-argumentteina. Näin on käynyt esimerkiksi veronmaksukykyisyyden periaatteelle. Sen painoarvo verojärjestelmässä on vähentynyt päätellen veroprogression lieventämispyrkimyksistä ja tasaisen verokannan käyttöön ottamisesta tiettyjen tulolajien verotuksessa.^{8,9}

Tilakaupan ja sen verotuksen taloudellisessa tarkastelussa tulon ja menon muodostuminen ja verokohtelu kertymis- ja vaikutusaikanaan ovat merkittäviä kysymyksiä. Vero-oikeudessa laajuuskysymystä koskevat käsitteet veronalainen tulo ja vähennyskelpoinen meno. Jakamista koskevat tulon ja menon ajallinen kohdistaminen eli jaksotus. Kun yritysomaisuus yrityksen toiminnan aikana vaihtaa omistajaa, jaksotuskysymys on tiiviissä yhteydessä henkilölliseen kohdistamiseen.¹⁰ Maatalousyrityksen kauppa toteutetaan miltei aina substanssin kauppa-

⁷ Empiirisen aineiston merkitystä yritysverotusta ja sen uudistamista koskevassa tutkimuksessa on korostanut *Skurnik* s. 2 ss. Käytettävälle tilastoaineistolle asetettavista vaatimuksista ks. s. 11 s.

⁸ Maksukykyisyysperiaate perusmuodossaan ei edellytä välttämättä progressiivista verotusta. Suhteellisessakin tuloverotuksessa maksukykyisyys toteutuu sikäli, että tulon suuressa vero suurenee. Progressiivisuuden vaatimus nousee pienimmän uhrauksen periaatteesta. Ks. *Tikka*, Veropolitiikka s. 51.

⁹ Veronmaksukyky voi joissakin tilanteissa, esimerkiksi jaksotussäännösten tulkinta-argumenttina, säilyttää arvonsa, vaikka verojärjestelmän progression lieventäminen vähentääkin maksukykyyn merkitystä veronmaksun kohdistamisessa. Veronmaksukykyyn merkityksestä tulon jaksotuksessa ks. *Kilpi*, *Lakimies* 1975 s. 487 ss.

¹⁰ Tuloverotuksen kohdistamistasoista ks. *Penttilä*, s. 13 s. Erityisesti henkilöllisestä kohdistamisesta ks. *Tikka*, Vero-opintopäivät 1985 s. 21 ss.

¹³ Tällaisen määrittelyn ovat esittäneet *Pekkarinen - Sutela*, s. 163 s. Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksien esittelyssä on eri kirjoittajilla laajuuden ja tarkastelukulman suhteen eroja. Ks. *Tikan* määritelmä, *Veropolitiikka* s. 47 ss.

man verotekijää.¹⁴ Toisaalta ohjausvaikutuksellinen tehokkuus, eli verojärjestelmään rakennettujen epäneutraalien säännösten kyky toteuttaa normien tarkoitus ilman epätoivottavia vaikutuksia, on hyvän verojärjestelmän ominaisuus.¹⁵ Verotusmenettelyä koskevista säännöksistä riippuu järjestelmän kyky tuottaa materiaalisesti oikea verotuspäätös. Tämä on hyvän verojärjestelmän ominaisuus, jonka toteutumisen maatalan kauppahinnan jakaminen oikein kauppaan sisältyville hyödykkeille asettaa kovalle koetukselle.

Verojärjestelmää voidaan tilakaupan osalta arvioida oikeuspoliittisesti. Silloin tulee pohdittavaksi, millaisia tavoitteita verojärjestelmällä pitäisi tilakaupan suhteen olla ja miten tavoitteisiin pitäisi pyrkiä.¹⁶ Tällä hetkellä ei ole yksimielisyyttä maatalouden rakennepoliitikasta eikä mm. siitä, kuinka paljon tilojen lukumäärää pitäisi vähentää.¹⁷ Vero-oikeudellisessa tutkimuksessa ei ole hedelmällistä keskittyä pohtimaan kiistanalaista ja yhteiskuntapoliittisin perustein aikanaan ratkaistavaa kysymystä, millainen maatalouden rakennekehityksen pitäisi olla. Tässä tutkimuksessa tyydytään käsittelemään verotuksen käyttökelpoisuutta erilaisten vaihtoehtojen toteuttamisessa.

Verosäännökset toimivat reaali maailmassa, johon kuuluvat tilakaupan erilaiset suorat julkiset tukimuodot. Tämän vuoksi on aiheellista tarkastella verotuksen ja näiden tukitoimien välistä suhdetta. Julkisten suorien tukitoimien olemassaololla ei ole pääsääntöisesti vaikutusta verosäännöksen tulkinnassa. Kuitenkin tilanteessa, jossa on kaksi tasavahvaa tulkintavaihtoehtoa, joista toinen johtaa suorien tukitoimien vaikutusta vähentävään ratkaisuun, olisi perusteltua valita tukitoimien kanssa vaikutuksiltaan yhdensuuntainen vaihtoehto.

Lyhyesti kerraten tämän tutkimuksen tarkoituksena on analysoida, mitä tilakaupan verotuksessa tapahtuu. Ensimmäinen vaihe on normin sisällön selvittäminen. Usean normin yhteisvaikutuksesta saattaa syntyä vero-oikeuden peri-

¹⁴ Tämä on yksi tapa kuvata neutraalia verotusta vastakohtana interventionistiselle eli ohjaavalle verotukselle. Ks. *Tikka*, Veropolitiikka s. 47 s. Neutraalisuus on määritettävissä myös siten, että verotus ei ohjaa silloin, kun sille ei ole asetettu nimenomaista ohjaavaa tavoitetta.

¹⁵ Ohjausvaikutuksellisesta tehokkuudesta ks. *Tikka*, Veropolitiikka s. 49 s.

¹⁶ Maatalan kaupan verotukseen liittyvä oikeuspoliittinen tavoite voisi olla vaikkapa maatalouden rakenteen parantaminen. Tilojen itsenäisenä jatkamisen ja sen vaihtoehtoon, li-sämaaksi myyntiin, voidaan periaatteessa vaikuttaa sääntelemällä myyntivoittoverotuksen yleis-ten ja sukulaiskauppojen verotussäännöksiin suhteellista edullisuutta.

¹⁷ Kom. miet. 1987:24 s. 98 ss. esitellyt maatalouden rakenteen kehityssuunnitteet ovat il-meisesti jääneet vanhoiksi. MTTL:n ennusteen noin 130 000 tilan olemassaolo vuonna 2000 vaikuttaa suurelta luvulta. Ks. TM MMM 1992:3 s. 34 ss., jossa esitetään erilaisia rakenne-kehityksen vaihtoehtoja. Vuoden 2000 tilaluku alenisi »ajautumisvaihtoehdon» mukaan 76 000 tilaan ja »muutosvaihtoehdon» mukaisesti 42 200 tilaan. Vaihtoehtojen sisällöstä ja vaikutuk-sista sekä muista tilaluvun kehitysarvioista ks. muistion viitattu kohta. Siitä, millaiseksi 1970

aatteiden vastaisia loputuloksia. Säästösten kokonaisvaikutuksen analysointi on sen vuoksi aiheellista. Usein tilakaupan verotuksen analyysissä on merkittävä ja mielenkiintoinen kysymys, minkälaisia seurauksia normin soveltaminen aiheuttaa reaali maailmassa. Näitä seurauksia arvioidaan vero-oikeuden periaatteiden valossa. Tässä tarkastelussa saatetaan todeta epäneutraalisuutta, esim. verovelvollisen päätyminen edullisesti tai epäedullisesti kohdeksi. Tällaista tilannetta tarkastellaan maatalouspoliittisten tavoitteiden valossa. Tämä on katsottu aiheelliseksi sen takia, että julkinen valta tukee eri tavoin tilakauppaa ja maatalousyritysten toimintaa. Eri kysymyksissä tutkimuksen painopiste on tässä kaavamaisesti esiteltujen vaiheiden eri kohdissa.¹⁸

Maatilan kauppa on tapahtuma, jossa verosuunnittelulla voidaan saavuttaa merkittäviäkin verosäästöjä. Tämän tutkimuksen tarkastelukulmana ei kuitenkaan ole verovelvollisen veron minimointi. Tärkeätä on tietää, millaisiin verotuksellisiin järjestelyihin on mahdollisuuksia ja mitä todellisuudessa toteutetaan. Lähtökohtana tulkintasuosituksissa on, että tasapuolinen verotustulos on voitava saavuttaa ilman tulkinnallisesti epävarmoja, epätavanomaisia järjestelyjä ja ettei tällaisilla toimilla toisaalta saada erityisiä verotuksellisia etuja.

1.3 Rajaukset

Tässä tutkimuksessa käsitellään tavanomaista maatilataloutta harjoittavan maatalousyrityksen vastikkeellisen luovutuksen verotusta. Maatiloilla harjoitetaan jo nykyään monipuolista sivuelinkeinotoimintaa. Sen merkitys tulee jatkossa lisääntymään. Osassa tapauksia toimintaa verotetaan MVL:n mukaan. Niissä tapauksissa, joissa toiminta on laajaa ja eriytynyt maataloudesta, verotus tapahtuu EVL:n mukaan. Tällaisen yritystoiminnan kaupan liittyvät kysymykset jäävät tarkastelun ulkopuolelle. Ne ovat erityiskysymyksiä, joihin ei tässä voida paneutua.

Maatalousyrityksen vastikkeettomaan omistuksen siirtymiseen ei liity tuloverotuksessa monimutkaisia ongelmia, sillä vastaanottaja jatkaa edeltäjänsä

luvun alussa nähtiin tavoiteltava tilakoko ja kuinka kaukana siitä tosiasiallisesti oltiin ks. Ryy-
nänen virkaanastujaisesityelmä vuodelta 1972.

¹⁸ Joissakin tapauksissa normin sisällön selvittäminen on painopistealue. Kuitenkin tarkastelun kohteeksi on otettu kysymykset, joissa ratkaisulla on huomattava taloudellinen merkitys. Aina ei tulkintaa ja taloudellisia seurauksia voida täysin eristää toisistaan. Taloudelliset seuraukset saattavat olla vaikeassa tulkintatilanteessa reaalisina argumentteina. Tulkinnallisesti selkeän säännöksen toiminnasta verojärjestelmässä saattaa syntyä taloudellisesti merkittäviä ja mielenkiintoisia tarkastelun aiheita.

verotuksellisesta asemasta.¹⁹ Tämän vuoksi nämä omistuksenvaihdokset eivät anna paljon tutkimisen aihetta tässä tuloverotukseen keskittyvässä tutkimuksessa. Itse asiassa otsikon »Maatilan kaupan verotus» ottaminen työn nimeksi ja sen mukainen rajausta ei merkitse, että merkittäviä maatilan omistuksenvaihdokseen liittyviä tulovero-ongelmia jäisi käsittelemättä. Koska omistuksenvaihdosten tuloverotukselliset ongelmat liittyvät vastikkeellisia aineksia sisältäviin luovutuksiin, otsikko suppeudessaan kuvastaa tutkimuksen painopistealuetta.²⁰

Tutkimuksen piiriin luetaan kaikki luovutukset, joissa luovutuksensaaja suorittaa taloudellista arvoa omaavaa vastiketta, siis myös lahjanluonteiset kaupat. Etuus voidaan antaa joko luovuttajalle eläkkeenä tms. tai tämän määräämälle, kuten vastaanottajan sisaruksille raha- tai muuna suorituksena.²¹ Maatalousyrityksen osittainen vastikkeellisuus voi ilmetä yhtenäisen luovutuksen lahjanluonteisuutena tai siten, että jokin osaluovutuksista ei ole täysin vastikkeellinen.

Tutkimuksen ulottaminen lahjanluonteisiin luovutuksiin on perusteltua myös siksi, että nämä muodostavat lukumääräisesti selvästi suurimman osan maatalousyritysten luovutuksista. Tilan luovuttajien toimeentulon turvaaminen sekä ostajan sisarusten perintöoikeudelliseen asemaan perustuvien hyvitysvaateiden toteuttaminen edellyttävät maatalousyrityksen luovutuksen tekemistä vastikkeellisesti. Maatalousyrittäjillä ei yleensä ole maatilan luovutuksessa siirtävän omaisuuden lisäksi riittävästi varallisuutta mainittuihin tarkoituksiin.

¹⁹ Andersson, DL 1969 s. 188 toteaa, etteivät vastikkeettomat maatilan omistuksen vaihdokset aiheuta epäkohtia tai tulkintaongelmia tuloverotuksessa. Tämän kirjoittajalla on samanlainen käsitys asiasta. Toki vastikkeettomassakin maatalousyrityksen siirtymässä tuloverotus tuo ongelman, jonka ratkaisemisella voi olla luovutuksensaajalle suurikin taloudellinen merkitys. Kysymys piilevän tuloverovelan ongelmasta on tällainen. Se voidaan nähdä osana perintö- ja lahjaverotuksen arvostusongelmaa.

²⁰ Jos haluttaisiin korostaa sitä, että työ käsittelee kaikki omistuksenvaihdokseen liittyvät tuloverokysymykset, työn otsikon pitäisi olla paljon laajempi, esim. »Maatilan omistuksenvaihdoksen verotus». Vaikka käsiteltävien ongelmien määrä hivenen lisääntyy, tällaisenkin otsikon mukaisessa työssä vastikkeellisten luovutusten osuus olisi selvästi dominoiva. Otsikko osoittaisi tosin aihepiirin, mutta ei oikeassa suhteessa työn painopistealuetta. Se, kuinka suuri osuus vastikkeelliselle ja vastikkeettomalle osalle esityksessä muodostuu, riippuu paljon esittämistavasta, mm. siitä, miten osittain vastikkeelliset luovutukset käsitellään. Ne voidaan esittää yhtenä kaupan muotona, kuten tässä työssä on tehty. Mahdollista on myös esittää ne vastikkeettoman luovutuksen alalajina.

²¹ Reaalimaailman monimuotoisuus pakottaa joustavuuteen rajauksen perusteeksi otettavan vastikkeellisuuden määrittelyssä. Käytännössä voi käydä, että luovuttaja pidättää itselleen jonkin oikeuden, joka merkitsee luovutuksensaajalle pientä rasisitusta, kuten oikeutta kotitarvekalastukseen tilaan kuuluvilla kalavesillä tai oikeutta polttopuiden ottoon tilan metsästä. Taloudellisesti vähämerkityksinen rasisitus vastaanottajalle ei tee luovutusta siten vastikkeelliseksi, että sillä olisi mielenkiintoa tämän tutkimuksen kannalta.

Tutkimus käsittelee varsinaisesti vain tuloverotusta.²² Lahjaverotuskin voi ilmetä tuloveron muodossa sivulahjan kunnallisverotuksessa. Lahjaverotuksella ja tuloverotuksella on lahjanluonteisissa kaupoissa liittymäkohtia, joiden takia lahjaverotusta ei voida jättää kokonaan ulkopuolelle. Muut verot, kuten kiinteistön leimavero ja kiinteistövero, jäävät vähäiselle käsittelylle. Liikevaihtoverotuksen ulottaminen maatilatalouteen tullee lähiaikoina toteutettavaksi. Siihen liittyvät kysymykset eivät mahdu tämän tutkimuksen alaan.

1.4 Jäsentely

Johdannon jälkeisessä 2. luvussa esitellään aluksi tilan ulkopuolisten tuotannon- ja palvelusalan hankkimisen ja tuotteiden tilan ulkopuolelle myynnin kehitystä. Yhdistämällä tähän tarkasteluun maatilatalouden verotusperusteiden vaiheet vastaavina aikoina voidaan arvioida kulloisenkin verojärjestelmän kyky kohdistaa verotus maksukyvyn mukaisesti. Samalla voidaan karkeasti arvioida verotusperusteiden vaikutusta tilan ostajan kykyyn suoriutua tilan hankinnan taloudellisista rasituksista. 3. luvussa esitetään taustatietoja verotuksen kannalta merkitsevästä olosuhteista, jotka ovat tyypillisiä maatalousyrityksen kaupassa.

Työn 4. luvussa käsitellään maatalousyrityksen kaupan verotuksellisia seurauksia myyjän kannalta. Tutkittavana on tulon veronalaisuus ja jaksotus. Maatalousyrityksessä näitä kysymyksiä monimutkaistavat myyntivoitoperusteisen verotuksen laaja soveltaminen sekä kassaperiaatteen käyttö.

5. luvussa käsitellään maatalousyrityksen ostajan verotuksen menopohjan muodostumista. Koska myyjän ja ostajan verotusten täytyy olla vastaavuussuhteessa, tässä luvussa käsitellään kysymyksiä, joilla on myös myyjän verotuksen kannalta merkitystä. Kauppahinnan jakaminen luovutuksen eri kohteille on saanut huomattavan sijan. Kysymyshän on merkittävä veronormien tarkoituksen faktilisen toteutumisen kannalta. Luvussa tarkastellaan myös eräiden tulon ja menon oikeaan kohdistamiseen liittyvien vero-oikeuden periaatteiden toteutumista tilakaupan verotuksessa.

6. luvussa käsitellään kuolinpesän ja yhtymän muodossa harjoitettujen maatalousyritysten myynnin verotusta. Käsittely on katsottu aiheelliseksi siksi, että

²² Perintö- ja lahjaverotuksen arvostuskysymyksiä on myös maatalousomaisuuden osalta perusteellisesti tutkinut P. K. Mattila teoksessaan Varojen arvostus perintö- ja lahjaverotuksessa. Maatilan kaupan yhteydessä monissa tapauksissa syntyvää lahjaverovelvollisuutta on tuottajajärjestö pitänyt merkittävänä tilakaupan rasituksena. Järjestön parannukseksi ehdottama maatilatalouden omaisuuden arvostuksen lieventäminen perintö- ja lahjaverotuksessa on veropoliittinen, yhdenvertaisuusongelmia eri kansalaisryhmien välille aiheuttava kysymys.

nämä toimintamuodot ovat yleisiä maataloudessa. Tarkastelun kohteena ovat tulon ja menon henkilöllinen kohdistaminen sekä jaksotus. Kohdistamisessa kysymys on tulon katsomisesta osakkaan tai kuolinpesän/yhitymän tuloksi ja siitä saako osakas osuuden hankintamenosta vähennyskelpoista menopohjaa. Jaksotuskysymyksessä on kyse siitä, purkautuvatko veroluotot omaisuuden siirtyessä osakkaalle.

Tutkimuksen 7. luvussa käsitellään lahjanluonteista maatalousyrityksen kauppaa. Lahjanluonteisuuden käsitteen määrittely, sen sisällön analysointi sekä alihintaisuuden valitsemisen todellinen merkitys myyjälle sekä alihinnan asettamisen motiivien selvittäminen ovat luvun esikysymyksiä.²³ Vero-oikeudellisessa tutkimuksessa kehitellyt vaihtoehtoiset lahjanluonteisten kauppojen käsittelytavat käydään läpi. Tarkastelu liittyy veroluoton problematiikkaan – lähinnä siihen, siirtyykö veroluotto ostajalle vai purkautuuko se. Kysymyksellä on tilakaupan rahoituksen kannalta huomattava merkitys. Asian merkitystä korostaa se, että valtaosa maatalousyritysten luovutuksista tapahtuu alihintaan.

Luvussa 8 luodaan vertaileva katsaus maatalousyritysten myynnin tuloverotukseen eräissä maissa. Aineellisesti vertaus käsittää tämän työn kotimaisen tarkastelun tärkeimmät alueet: myyntitulon verotus, mahdollisine jaksotus- tai verokantahuojennoineen sekä lahjanluonteisten kauppojen verotuskäsittely, lähinnä veroluottojen myyjältä ostajalle siirtymisen kannalta.

Luvussa 9 tarkastellaan veronormien periaatteellista käyttömahdollisuutta ja faktista käyttöä maatalousyrityksen kaupasta aiheutuvien taloudellisten rasitusten lieventämisessä. Samoin tarkastellaan maatilalla kaupan suoria tukitoimia sekä niiden ja verosäännösten suhdetta ja vuorovaikutusta. Tarkasteltavaksi on otettu, minkälaiset mahdollisuudet eri tukitoimien käyttöön on tulevaisuudessa todennäköisesti syntyvien kansainvälisten sitoumusten rajoittaessa tukitoimia.

Viimeisessä, 10. luvussa, esitetään johtopäätökset. Ne painottuvat verotuksen taloudellisten vaikutusten arviointiin ja siihen liittyviin suosituksiin. Johtopäätöksissä on esiin nostamisen arvoiseksi katsottu maatalousyrityksen myynnin yhteydessä ilmenevät veronalaisen tulon laajuuskysymykset sekä realisoituvan kertatulon jaksotuskysymykset. Samoin alihintaisen kaupan verotus ja erityisesti verovelan siirtymisprobleematiikka ovat merkittäviä. Verotuksen merkitys maatalouden rahoituksen kannalta ja verotuksen yhteensopivuus maatalouspolitiikan kanssa on otettu esiin.

²³ Tässä käytetyt termit alihintaisuus ja lahjanluonteisuus eivät ole synonyymeja. Alihintainen kauppa ei aina ole lahjanluonteinen.

1.5 Tutkimusaineisto

Tämän tutkimuksen tarkastelukulmien valinta on johtanut monitahoisuuteen tutkimusaineiston hankinnassa. Veronormien sisällön selvittäminen edellyttää perinteisten tulkintalähteiden käyttöä. Säädösten toimintaympäristöstä, maatalousyrityksestä ja sen kaupasta sekä tapauskohtaisista variaatioista, saa oikeimman kuvan tuntemalla suuren joukon tapauksia. Tutkimuksen dokumentoinnissa on reaaliaikailman osalta kuitenkin selkeintä käyttää tilan omaisuusosien arvojen määrittämisessä maatalousekonomiassa tehtyjä tutkimuksia.²⁴ Verotuksen taloudellisten vaikutusten tarkasteluun kehitetyistä erilaisista opeista ja systematisoinneista saa tietoa vero-oikeudellisesta kirjallisuudesta.

Oikeusnormien sisällön selvittämiseksi on käytetty tulkintalähdeopin mukaisia tietolähteitä. Lainvalmisteluaineisto ei ole kovin antoisa juuri tähän tutkimusteemaan liittyvien tulkintaongelmien ratkaisun kannalta. Oikeuskäytäntö, nimenomaan KHO:n ratkaisut ovat merkittävin tulkintatiedon antaja. Kuitenkaan viimeisimmistä merkittävistä lainsäännöksistä ei ole vielä ehtinyt tulla ennakopäätöksiä. Maatalousverotus ja maatalan kauppaa koskevat verosäännökset poikkeavat siinä määrin muun yritystoiminnan vastaavasta, että näiden osalta annettujen ennakkopäätösten hyödyntäminen tulkinnassa on vaikeata.

Maatalousyrityksen kauppaa koskeva vero-oikeudellinen kirjallisuus on vähäistä. *Andersson*, on MVL:n kommentaariteoksessaan käsitellyt maatalousyrityksen kaikkia luovutusmuotoja. Hänen muussa kirjallisessa tuotannossaan on myös maatalan kaupan verotukseen liittyviä kannanottoja. Muutoin maatalan kaupan verotuksesta on eräitä Verotus-lehden artikkeleita. Alaa koskeva kirjallisuus on melko vanhaa. Viimeisimmät lainmuutokset eivät ole tulleet perusteellisesti käsitellyiksi.

Reaaliaikailman tietoa tarvitaan sekä maatalousyrityksen toiminnasta että itse maatilakaupoista. Tilastoista ja maatalousekonomian tutkimuksista saa melko kattavan ja tarkan keskimääräiskuvan maatalousyrityksistä, niiden tuotantopanostuksesta ja -omaisuuden rakenteesta. Sitä vastoin tiedon saaminen tilakaupoista on vajavaista. Maatalousyritysten kauppahintojen absoluuttisesta suuruudesta on saatavilla tietoja. Koska tiedot siirtyvän omaisuuden arvon määrittämiseksi ovat vajavaiset, kauppahintatason määrittäminen ei voi olla tarkkaa. Kauppahinnan asetannan motiiveista ei ole saatavissa tutkittua tietoa.

²⁴ Eri tarkoituksiin ja erilaisten aineistojen pohjalta on laadittu jaotteluja, joissa jakopereineina ovat samanaikaisesti mukana tilakoko, tuotantosuunta ja maantieteellinen sijainti. Tällaiset tutkimukset tosin perustuvat tilastoaineistoon ja saattavat keskimääräistää tuloksia jopa harhaanjohtavasti. Tämän vuoksi yksittäistapausten tunteminen reaaliaikailmassa on tärkeä vertailukohde.

Vero-oikeudessa vallitsevista opeista ja periaatteista on melko runsaasti ko-timaista kirjallisuutta. Tulojen ja menojen henkilöllisestä kohdistamisesta, veronmaksukykyisyydestä, vastaavuus- ja jatkuvuusperiaatteista yleisesti kirjoi-tettu on sovellettavissa myös maatilan kaupan verotukseen. Näistä verotuksen yleisistä opeista kirjoittaneista mainittakoon *Andersson, Kilpi* ja *Tikka*.

Yrityskauppaan – maatalousyrittäjä mukaan lukien – liittyvää vero-oikeu-dellista tutkimusta on hyödynnetty saksalaisesta ja tanskalaisesta oikeuskir-jallisuudesta. Erityisesti kysymys veroluottojen purkautumisesta erilaisissa yri-tyksen luovutustapauksissa on Tanskassa verouudistuksen yhteydessä tullut pe-rusteellisesti käsitellyksi. Samaa voidaan sanoa Norjan verouudistuksen osalta. Yrityksen alihintaisen luovutuksen vaihtoehtoisia verotuskäsittelyjä ja niiden vaikutuksia verotuksen periaatteiden toteutumisen kannalta on tutkittu Saksassa. Yleensäkin katsaus ulkomaisiin yritys- ja tilakaupan verosäännöksiin sekä yri-tysten luovutuskäytäntöön antaa uusia näkökulmia ja vaihtoehtoisia ratkaisui-malleja.

Maatalouspolitiikan erikoisalut, joihin tilakaupan verosäännökset ehkä suo-ranaisimmin vaikuttavat, ovat maatalouden rakenne- ja rahoituspolitiikka. Niis-tä on tutkittua tietoa sekä komiteamietintöinä että muina tutkimuksina. Maata-lousekonomian tutkimukset antavat tietoa mm. maatalousyrittäjien optimaalisesta koosta ja rakenteesta sekä siitä, miten vallitsevaa yritysrakennetta on muutetta-va sen saavuttamiseksi. Nämä tutkimukset ovat tarpeellisia maatalouspolitiikas-ta päättävälle. Niitä tarvitaan myös arvioitaessa, missä määrin maatalousyrittä-jien kaupan verosäännökset edesauttavat tai estävät valitun maatalouspolitiikan toteutumista.

2 MAATILATALOUDEN OLOSUHTEIDEN JA VEROTUKSEN KEHITYKSESTÄ TILAKAUPAN KANNALTA

2.1 Tarkastelun taustaa

Maatilatalouden harjoittamisen muodot ja toimintaympäristö ovat aikojen kuluessa muuttuneet paljon. Reaalimaailmassa muutokset ovat näkyneet siinä, minkälaisin välinein ja menetelmin tuotanto tapahtuu ja miten tuotantoa hyödynnetään. Abstraktisemmin tarkastellen muutos on koskenut ulkoisten tuotantopanosten käyttöä maataloudessa sekä tuotteiden toimittamista markkinoille. Miten avoin maatilatalous sanotussa suhteessa on muuhun yhteiskuntaan nähden, vaikuttaa siihen missä määrin ja millaisin menetelmin julkinen valta voi vaikuttaa maatilatalouden olosuhteisiin.

Maatalouden tuotantotoiminnan integroituminen muuhun yhteiskuntaan on edellytys julkisen vallan mahdollisuuksille vaikuttaa maatalousyritysten tulonmuodostukseen. Valtion suorat tuet tuottajahintojen tukemisen muodossa toimivat vain, jos tuotanto myydään tilan ulkopuolelle. Vastaavasti menopuolen subventiot edellyttävät tilan ulkopuolisten tuotantopanosten olemassaoloa.¹ Tuotteiden ulkopuolelle myynnin ja ulkopuolisten tuotantopanosten hankintojen määrä vaikuttaa optimaalisen verojärjestelmän valintaan. Verosäännösten suhtautumisella tuotantopanosten hankintamenoihin ja tuotteiden myyntituloihin voidaan antaa etuja. Verotussäännösten suhteellinen merkitys ohjattujen tukimuotojen kanavana on vaihdellut eri aikoina. Näin on paitsi itse toiminnan aikana, myös tilakaupan verotuksen osalta.²

¹ Sekä tuottajahintojen tukeminen että menosubventiot ovat olleet varsin merkittävät viime vuosiin asti. Mahdollisuudet jakaa niitä saattavat vähentyä merkittävästi tulevaisuudessa mm. GATT-säännösten takia. Maatalouden tukeminen saattaa painottua jatkossa yritystoiminnan tukemisesta henkilöiden tukemiseen. Mm. suora tulotuki sisältää sosiaalisia aineksia.

² Maatalousyrittäjien tulotasoon vaikuttavat julkiset toimet ovat myös tilakaupan kannalta merkitykselliset. Ne vaikuttavat ostajan kykyyn suoriutua kauppahinnan maksusta. Tilakauppaa

Verojärjestelmän toimivuutta ja soveliaisuutta verotuksen periaatteiden toteuttamisen kannalta on tarkasteltava säännösten aikaista reaali maailmaa vastaan.³ Tilakauppaa varten ei ole juuri ollut erityisiä tuloverosäännöksiä. Tämä on johtunut jo verojärjestelmien lähtökohdista. Kuitenkin järjestelmien pääsääntöjen ja reaali maailman kehitysvaiheen perusteella voidaan arvioida tilakaupan veroseuraamuksia.

2.2 Maatalouden tuotantopanosten ja tuotteiden käytön kehitys

2.2.1 Maatalouden ulkopuolisen tuotantopanostuksen kehittyminen

Maatalouden tuotantopanostuksen eri osia on ryhdytty hankkimaan tilan ulkopuolelta eri kehitysvaiheissa. Koneiden, rakennusten ja vaihto-omaisuusluonteisten hyödykkeiden, kuten rehujen ja väkilannoitteiden painoarvo tuotannossa on kehittynyt eri aikoina. Hankinnasta syntyneiden menojen abso-luuttinen määrä on ollut eri hyödykkeillä toisistaan poikkeava.

Maatalouden koneistus tuotettiin viime vuosisadan puoliväliin asti pääosin tilalla. Vetovälineinä olleet eläimet kasvatettiin itse, työkoneet olivat pääosin puusta ja itse tehtävissä. Koneistus oli hyvin vaatimatonta. Koneistuksen kehityksen seuraavassa vaiheessa 1870-luvulla ryhdyttiin vetohevoset varustamaan metallisilla peltotyökaluilla, auroilla, äkeillä, niitto- ja haravakoneilla. Näitä hankkivat lähinnä suuret tilat.⁴ Koneiden kestoikä oli hyvin pitkä. Tässä vaiheessa

ja sukupolvenvaihdesta varten on suoria tukitoimia. Myös verotuksellisilla erityissääntelyillä on periaatteessa mahdollista tukea maatalon kauppaa.

³ Verosäännösten kykyä toteuttaa verotuksen periaatteita kunakin aikana on vaikea selvittää. Verotuksen periaatteet ovat vanhoina aikoina olleet epäyhtenäiset ja ehkä hyvinkin kaukana nykyisistä arvostuksista. Vanhojen verosäännösten silloisessa reaali maailmassa aiheuttamia seurauksia voidaan arvioida nykyistenkin arvostusten valossa. Säännösten soveliaisuutta kulloisenakin ajanjaksona on kuitenkin punnittava silloisten yhteiskunnallisten arvostusten perusteella.

⁴ *Peltonen*, s. 18 ss. esittää mielenkiintoisen tilaston muutamien rautarakenteisten pelto-viljelykoneiden (rauta-aura, jousiäes, niittokone, hevosharava, kylvökone, puimakone) käyttöön otosta Tammelan ja Urjalan pitäjissä. Aikasarjatarkastelu vuosilta 1880, 1900 ja 1912 osoittaa selvästi näiden koneiden yleistymisen ajoittumisen näillä maatalouden rintamailla. Koneiden yleisyyttä tilakokoluokittain vuonna 1912 esittävä tilasto osoittaa selvät erot. Kaikki koneet olivat alle 10 peltotehtaan tiloilla suhteellisen harvinaisia. 10–20 hehtaarin tiloilla koneet olivat selvästi yleisempiä. Yli 20 hehtaarin tiloilla koneiden esiintymistiheys oli vielä suurempi – ei kuitenkaan kaikkien.

koneistuksen arvo ei tilakohtaisesti eikä koko maata ajatellen muodostunut merkittäväksi.

Koneistuksen puolella vasta traktorien ja leikkuupuimurien markkinoille tulo aiheutti konekannan ja siihen sitoutuneen pääoman huomattavan kasvun. Traktoreita oli jo 1930-luvulla tuhansia kappaleita, mutta niiden laajempi käyttöön-otto tapahtui vasta sotien jälkeen 1950- ja -60-luvuilla. Leikkuupuimurit yleistyivät jonkin verran myöhemmin.^{5,6} Näiden kahden koneen ja niiden käyttöön liittyvän kaluston merkitys kustannuseränä on huomattava, ja hyödykeryhmän verokäsittely tilakaupan yhteydessä on merkittävä tekijä.

Maatalousrakennusten osalta tilan ulkopuolisten investointien kehitys ei ole ollut niin nopeata kuin koneissa. Maatalouden rakennukset tehtiin pitkään tilan metsästä saadusta puusta ja omalla työvoimalla. Rakennustuotannon erikoistuminen ja koneistuminen johtivat 1960-luvulta lähtien rakennustarvikkeiden lisääntyvään ostoon. Elementtitekniikan lisääntyvä käyttö on johtanut myös rakennustyöpanoksen enenevään siirtymiseen tilan ulkopuolelle ja siis ostettavaksi. Investoinnit tuotantorakennuksiin eivät viime vuosikymmeninä ole yltäneet koneinvestointien tasolle, mutta yksittäistapauksissa tuotantorakennukset saatavat edustaa hyvinkin suurta osaa tilakaupan arvosta.⁷

Maatalouden ulkopuolisesta panostuksesta on viimeisimpänä kehittynyt vaihto-omaisuusluonteisten tarvikkeiden ryhmä. Näihin kuuluvat väkilannoitteet, polttoaineet, rehut sekä erilaiset kasvinsuojeluaineet. Näistä syntyvät varastot eivät keskimääräisesti ole tilakauppavaiheessa merkittäviä, mutta tilan ulkopuolisina panoksina ne saattavat joillakin tuotantosuunnilla merkitä huomattavaa osuutta kokonaispanostuksesta.

Vaihto-omaisuusluonteisten ostopanosten osuus maatalouden kokonaismenoista oli vuonna 1984 nautakarjatiloiilla 53,4 %, sikataloustiloilla 74,7 %, siipikarjatiloiilla 78,4 % ja viljatiloiilla 41,1 %. Tuotantosuunnan sisälläkin tilakohtaiset osuudet vaihtelevat mm. rehuomavaraisuuden mukaan.⁸ Näiden osto-

⁵ Viita, Koneet ja kalusto Suomen maataloudessa 1900–1959, s. 194 ss. esittelee maatalouden koneellistamisen sekä eri koneiden lukumäärän että kaikkiin koneisiin sidotun pääoman kehityksen kyseisellä aikavälillä.

⁶ Maatalouden kiinteän pääoman bruttomuodostuksesta koneiden, rakennusten sekä maa- ja vesirakennusten osalta aikavälillä 1976–1986 ks. Maatilatilastollinen vuosikirja 1986 s. 250, 251.

⁷ Maitotilan 30 lehmän navetan arvo saattaa olla yli 500 000 mk.

⁸ Tiedot ovat Maatalouden yrittäjä- ja tulotilastosta vuodelta 1984 s. 84–85. Tuotantosuuntaajatteluun on otettu ne tilat, joilla maatalouden bruttotuloista 80–100 % on päätuotantosuunnan tuotteista. Tilaston ”tuotantopanosten ostoihin” on laskettu kotieläinmenot, rehut, muut kotieläintalouden menot, väkilannoitteet, kalkki, siemenet, kasvinsuojelumienot, poltto- ja voiteluaineet, sähkö, (käsi)työvälineet ja laitteet.

panosten osuuden lisäys on ollut huomattavan nopeata, mutta tuotantorajoitukset ja pyrkimys tilakohtaisen omavaraisuuden lisäämiseen ovat pysäyttäneet kasvun ja joidenkin panosten osalta jopa vähentäneet ostoja.⁹

Hyödykkeiden arvosuhteita nettotulon verotuksen alkuvaiheessa kuvaa yksi vuotta 1976 koskeva tutkimus. Sen mukaan maatalouden eri omaisuusosien arvosuhteet Etelä-Suomessa noin 25 peltotehtaan maitotiloilla (mt) ja viljatiloilla (vt) olivat seuraavat: maatalousmaa (mt) 41 %, (vt) 57 %, rakennukset (mt) 15 % (vt) 11 %, koneet ja kalusto (mt) 14 % (vt) 18 %, kotieläimet (mt) 16 % (vt) 1,6 %, varastot (mt) 10 % (vt) 7 %. Irtaimiston osuus oli yhteensä (mt) 40 % (vt) 26%.¹⁰

Metsätalouden osalta ulkopuolisten investointien kehityksen arviointi on vaikeata. Metsänparannusinvestoinnit muodostuvat pääosin työpanoksesta. Se tulee useasti viljelijältä itseltään. Metsän uudistusmenot ovat pitkään olleet vähäiset. 1950 -luvulta lähtien metsänhoitotyöt ja niiden kustannukset ovat lisääntyneet merkittävästi.¹¹ Vuonna 1965 metsänhoitokustannusten arvo oli 12 % metsätaloustuotannon bruttoarvosta.^{12, 13} Metsätalouden investoinneista ei muodostu merkittävästi sellaisia erillisiä hyödykkeitä, joille tilakaupassa voitaisiin ajatella jaettavan kauppahintaa.¹⁴

Tuotantopanostuksen kehityksen seuraaminen on aiheellista, jotta tiedettäisiin tulon hankkimismenojen määrä ja sen vaihtelu eri verovelvollisilla. Tuotantopanostuksen tunteminen antaa viitteitä siitä, minkä suuruinen ja rakenteinen maatalousomaisuus on eri aikoina siirtynyt maatalon kaupan yhteydessä. Vero-

⁹ Maatalouden väliuotekäytön kehityksestä vuosina 1976–1986 ks. Maatilatilastollinen vuosikirja 1986 s. 249. Siitä ilmenee, että kokonaistuotoksen jakautuminen eri panoksille on ollut varsin tasaista lukuun ottamatta rehumenoja, joiden osuus oli korkea 1980-luvun alussa.

¹⁰ Tutkimusalue käsitti kirjanpitoiltojen Etelä-Suomen alueen, mikä merkitsee suunnilleen linjan Pori-Jyväskylä-Mikkeli-Imatra eteläpuolista aluetta. Siitä, millä laskentamenetelmillä käypien arvojen mukaiseen jakoon on päädytty, ks. *Juonen* s. 17 s.

¹¹ Metsänhoito- ja perusparannustöiden kokonaiskustannukset omistajaryhmässä ”yksityiset ym.” olivat vuonna 1986 783,8 miljoonaa markkaa. Tähän summaan sisältyi valtion avustuksia 202 miljoonaa markkaa. Kyseiseen omistajaryhmään kuuluu miltei puolet muita kuin viljelijämetsänomistajia. Lähde: Metsätalastollinen vuosikirja 1986.

¹² Ks. *Kunnas*, s. 77 ss.

¹³ MVA 15 §:n nojalla verokuutiometrin raha-arvon laskennassa käytettävät keskimääräiset suhteelliset menovähennykset vuodelta 1992 ovat maan eri osissa 5 %:n ja 15 %:n välillä verokuutiometrin bruttoarvosta. Tämä ei osoittane suoraan käsitystä menojen tosiasiallisesta osuudesta. Oikeus tilakohtaisiin vähennyksiin on johtanut prosenttimäärien vastaavaan alenemiseen.

¹⁴ Puuston arvo kasvaa metsänparannusinvestoinneista. Metsäojitusten ja metsäautoteiden rakentamisen kustannukset ovat pitkäaikaisia aktivoitavissa olevia menoja.

tuksen useiden kohdentumisratkaisujen onnistuminen riippuu verojärjestelmän kyvystä ottaa huomioon tapauskohtaiset erot siirtyvän omaisuuden arvossa ja suoritettun vastikkeen määrässä.¹⁵

2.2.2 Maatilan tuotteiden luovutus tilan ulkopuolelle

Maataloudessa elettiin varsin pitkään omavaraistaloudessa. Tuotteet käytettiin sellaisinaan tai kotona jalostettuina omassa taloudessa. Valtaosa väestöstä sai pitkään toimeentulonsa maataloudesta, jolloin ei ollut merkittävää maatalouden ulkopuolista väestöä kuluttamassa tuotteita. Pitkään maataloustuotteiden kauppaa hankaloittivat merkantilistiset määräykset, joiden mukaan kauppaa saatiin käydä vain tietyissä kaupungeissa.¹⁶

Maatalouden tuotteet käytettiin varsin pitkään lähes kokonaisuudessaan tilalla, jolla ne tuotettiin. Maataloustuotteiden kauppaa koskevien tilastojen puuttuessa johtopäätöksiä voidaan tehdä yhteiskuntarakenteen muutoksista.¹⁷ Väestötutkimuksen mukaan vuonna 1865 väestöstä asui vain 6,7 % kaupungeissa.¹⁸ Ammatissa toimivasta väestöstä maatalousväestön osuus oli tuolloin 88 %.¹⁹ Maatalousväestöön kuuluviksi on luettu myös vuokramiehet, torpparit maatalouden työmiehet ja osa-aikaiset työntekijät. Viljelijä peri näiltä maksut pääosin luontoissuoritteina, maataloustuotteina ja työpanoksina ja maksoi palkat valtaosin maataloustuotteina, joten rahan käyttö tulo- ja menopuolella oli varsin vähäistä.

Maatalouden tuotteiden myynnistä tilan ulkopuolelle on myöhemmiltä ajoilta vaillinaisia tilastotietoja, joita voidaan väestösuhteiden kehityksen ohella käyttää selvittäessä viljelijöiden tuotteiden myynnistä saamien rahatulojen kehitystä.²⁰ Pihkalan mukaan maataloustuotteista tilan ulkopuolelle myyty osuus kas-

¹⁵ Tällaisia kohdentamiskysymyksiä ovat menon kohdistaminen sillä hankittua tuloa vastaan. Menon vähentäminen sen suorittajalla ja tulon verottaminen sillä, jonka hyväksi se tulee, ovat henkilöllisen kohdistamisen kysymyksiä.

¹⁶ Tosin useilla maaseutupaikkakunnillakin järjestettiin vuosittain markkinoita. Näiden merkitys tuotteiden markkinointitienä lieene ollut vähäinen.

¹⁷ Eri toimialojen kasvusta vuosien 1860 ja 1985 välisenä aikana ks. *Hjerppe* s. 64. ss. Esityksestä ilmenee kansantuoteosuuksien kasvu, työvoiman kasvu sekä maatalouden erikoistumiskehitys.

¹⁸ Ks. *Pitkänen* s 369.

¹⁹ Mts. 379. Ammattijakautuman selvittämistä vaikeuttaa se, että ryhmän teollisuus-työntekijät ja käsityöharjoittajat jälkimmäiseen ryhmään kuuluvista noin puolet oli maaseutukäsityöläisiä, joista monet harjoittivat maataloutta.

²⁰ Maatalouden tuotannon määrästä, tavaralajeista, tuotteiden markkinoinnista ks. *Viita*, Maataloustuotanto Suomessa 1860–1960 s. 24. ss. Teoksessa on esitelty myös tuotantopanosten määrän ja rakenteen kehitys sanottuna aikajaksena.

voi vuosisadan alusta 1970-luvulle suunnilleen samassa suhteessa kuin maatalousväestön osuus pieneni. 1910-luvun alussa tuotteista tuli markkinoille kolmannes, 1930-luvun lopulla 50–60 %, 1950-luvun alussa noin kaksi kolmasosaa ja 1970-luvun alussa noin 90 %.²¹

Metsätalouden puolella tilan ulkopuoliset tulot kehittyivät merkittävästi melko lyhyessä ajassa 1800-luvun puolivälin jälkeen. Metsävarojen käyttö tervan ja puuhiilen valmistukseen oli vähentynyt mitättömäksi jo 1800-luvulle tultaessa. Uutta käyttöä metsät saivat sahateollisuudessa ja kemiallisessa puunjalostusteollisuudessa. Kun sahateollisuuden tuotantorajoitukset oli 1860-luvun alussa poistettu, alkoi voimakas kasvu. Kemiallisen puunjalostusteollisuuden kasvu ajoittui hieman myöhemmäksi.²²

Maatilatalouteen metsätaloudesta tulevan rahan määrää lisäsivät sekä metsän hakkuiden lisääntyminen että tilan ulkopuolelle päätyvän puumäärän suhteellisen osuuden kasvu. Vuonna 1860 metsistä otettiin käyttöön puuta 16,3 milj. k-m³, vuonna 1938 lähes 38 milj. k-m³ ja vuonna 1965 noin 48,2 milj. k-m³.²³ Hakkuumäärät ovat tuosta myöhemmin lisääntyneet. Vuonna 1987 kokonaispoistuma oli 54,1 milj. k-m³.²⁴ Hakkuumäärät ja kantohinnat ovat vaihdelleet vuosittain, joskus merkittävästikin.^{25, 26} Hakatusta puutavarasta markkinoille pää-

²¹ Pihkala s. 400. Mauranen s. 39 on arvioinut maatalouden bruttotuotosta päätyneen markkinoille 1870-luvun lopulla suunnilleen 1/8, 1880-luvun lopulla 1/7, 1890-luvun lopulla 1/5, I maailmansodan alla 1/4 1920-luvun alkupuolella 1/3 ja 1930 luvun lopulla 1/2.

²² Puunjalostusteollisuuden eri alojen voimakkaimpien kasvujaksojen osalta ks. Kunnas s. 64 s.

²³ Ibid

²⁴ Ks. Metsätalostollinen vuosikirja 1990–91 s. 61, josta käy ilmi puuston poistuma vuosina 1980–1991. Vuonna 1991 kokonaispoistuma oli 44,6 milj. k-m³. Puuston kokonaispoistuma, hakkuumäärät ja markkinahakkuut eivät vastaa toisiaan, mutta niissä tapahtuvat muutokset korreloivat keskenään.

²⁵ Käytettävissä ei ole pitkältä ajalta koko maata käsittäviä tilastoja maatilametsänomistajien puunmyynneistä, vaan tilastot käsittävät yksityismetsänomistajien ryhmän, jossa metsätalonomistajien osuus metsänomistuksesta on nykyään noin puolet. Puuraaka-aineen kokonaispoistuma metsistä on välillä 1960–1987 vaihdellut 40,7 miljoonasta 63,3 miljoonaan kiintokuutiometriin. Ilmeisesti maataloudenharjoittajien puunmyynnit ovat vaihdelleet samassa suhteessa. Ks. Metsätalostollinen vuosikirja 1987 s. 199.

²⁶ Vuosien 1860 ja 1900 välisenä aikana eri puutavaralajien hinnoissa tapahtui selvä suhdannevaihteluja. Tuona aikana kuitupuun hinnat nousivat 60 % ja sahapuun noin 30 %. Kansantalouden hintataso pysyi suhteellisen tasaisena. Vuosien 1860 ja 1965 välisenä aikana puutavarain kantohintaindeksi nousi jonkin verran enemmän kuin kotimaisten tavarain tukkuhintaindeksi. Ks. Kunnas s. 85 ss. Erityisen voimakas hintojen nousu ja nopea lasku tapahtui 1950-luvun alussa ns. Korean korkeasuhdanteen aikana, jolloin kuitupuun hinnat kahden vuoden aikana nousivat noin viisinkertaiseksi ja alenivat sen jälkeen puoleen. Vastaavanlainen, mutta

tynyt osuus on kasvanut vuoden 1860 noin 20 %:sta vähitellen vuoden 1965 90 %:iin ja ilmeisesti myöhemmin sitäkin suuremmaksi.²⁷

Maatilan tuotteiden luovutukseen voitaneen rinnastaa verojen maksaminen maatilan tuotteina. Ennen kuin maataloustuotteiden markkinat muodostuivat ja rahatulojen saanti oli mahdollista, oli verovelvollisilla oikeus hoitaa valtaosa veroistaan luontoissuorituksena, viljana, voina, tervana tai muuna tilan tuotteena. Osa julkisista velvollisuuksista oli työsuoritusten muodossa, kuten kyyditsemisvelvollisuus. Näin verojen perinnässä otettiin huomioon vaihdantatalouden kehityssaste.²⁸

2.3 Maatalouden verojärjestelmän kehityksestä

2.3.1 Maatilojen verotuksen varhaishistoriaa

Maatalouselinkeinon ja -väestön verotuksella on hyvin pitkä ja monivaiheinen historia. Talonpojat vastasivat 1600-luvulla pääosin kruunun verotuloista Suomessa. Tämä johtui siitä, että maa oli pääasiallinen verotusobjekti.²⁹ Lisäksi huomattava osa muiden omistamasta maasta oli vapautettu kruununveroista mm. rälssimaaksi.³⁰

Maatalouselinkeinon verotuksessa on varhaisista ajoista varsin myöhäiseen ajankohtaan tilalla ja sen tuottokyvyllä ollut merkittävä asema verotusperusteena. Eroja on ollut siinä suhteessa, onko veron katsottu kohdistuneen kameraalisesti maahan vai henkilöön, joka on omistanut maan tai viljellyt sitä.

lievempi hinnanvaihtelu tapahtui 1970-luvun alkupuoliskolla. Ks. Metsätalastollinen vuosikirja 1987 s. 173.

²⁷ Kunnas s. 76 s. Kyseisessä tutkimuksessa käsitellään markkinoidun ja ei-markkinoidun tuotannon osuutta koko metsätalouden ja puunkorjuun bruttokansantuote-erästä. Käytännössä se tarkoittaa lähinnä hakkuiden kotimarkkina- ja markkinointiosuutta.

²⁸ Vuoden 1849 uudistuksen jälkeen maavero maksettiin viidessä eri parselissa (leipävilja, kaura, voi, tali ja raha). Aiemmin maksuvälineitä oli ollut noin 30. Ks. *Myllyntaus*, s. 361.

²⁹ 1600-luvulla talonpoikien perintötiloista maksamien verojen luonteesta ks. *Jutikkala*, s. 144 s. Katsottiin, että kyseessä ei itse asiassa ole vero vaan kuninkaan omistusoikeutensa perusteella saama osuus tilan tuotosta. Talonpojalla katsottiin olevan vain käyttöoikeus viljelemäänsä tilaan. Tuolloin valtaosa Suomen tiloista oli kruunun perintötiloja, kun vielä 1520 on arvioitu n. 95 %:n asutetusta maasta olleen talonpoikaisessa omistuksessa. Mts. 138.

³⁰ Verojen luovutuksesta kruunulta aatelille, rälssien synnystä ks. *Jutikkala*, s. 138 ss. Rälssitalan verovapauden vastasuorituksena oli alunperin ratsupalveluksen suorittaminen kruunulle. 1500-luvun lopulla tämä velvollisuus käytännössä loppui ja verovapaus oli vastikkeeton. Aatelisto lisäsi verovapaata maataan ostamalla talonpojilta halvalla verorasituksen alaista maata ja hankkimalla alueelle rälssioikeuden eli verovapauden.

Keskiajalta uudelle ajalle siirryttäessä oli suuressa osassa maata talonpoikien verotuksen perusteena maapohja. Koukkuvero oli maapohjaan perustuva vero. Kullekin talolle annettiin kylän peltotiluksia jaettaessa sen koukkuluvun mukainen määrä peltoa.³¹ Tämä koukkuluku tuli myös talon verotusperusteeksi. Kun tila jaettiin, jaettiin koukkuluku uusien tilojen kesken ja tiloja yhdistettäessä yhdistettiin koukkuluvut.

Kuitenkin osassa maata verotus tapahtui jossain muodossa tilan henkilöluvun mukaan. Mittana oli savujen eli lähinnä talouksien määrä tai työkelpoisten miesten määrä (mantal).³² Osassa maata oli toisia veroja henkilöluvun mukaan ja toisia maapohjan mukaan. Kun lisäksi pantiin uusia veroja, joista osa jollakin vanhalla jakoperusteella ja osa uudella jakoperusteella, tuli järjestelmästä monimutkainen.

Tämän monimutkaisen verojärjestelmän kykyä ottaa huomioon veronmaksukykyisyys on vaikea arvioida kokonaisuutena. Henkilöluvun käyttäminen verotusperusteena lieene edesauttanut tämän periaatteen toteutumista, sillä henkilöiksi luettiin työkykyiset miespuoliset henkilöt, joiden työpanoksella oli suuri merkitys tulonmuodostuksessa. Maaverojen osalta veronmaksukykyisyyttä ei alun alkaen voitu ottaa huomioon, sillä esimerkiksi koukkuveron määrä ei riippunut tilan tuottokyvystä. Järjestelmässä pyrittiin ottamaan veronmaksukykyisyys huomioon mm. siten, että aivan pienien talojen omistajia ei luettu verovelvollisiksi talonpojiksi.

Siinä vaiheessa, kun manttaali muutettiin henkilöluvun perusteisesta maa-veroksi, voitiin veronmaksukyky ottaa huomioon. Toisin kuin aikaisemmassa merkityksessään manttaali jaettiin tilaa jaettaessa ja manttaalit laskettiin yhteen tiloja yhdistettäessä. Pienille tiloille saatettiin 1500-luvun lopulla antaa yhtä pienempiä manttaalilukuja. Tänä aikana manttaali vahvistettiin verollepanoissa jopa vuosittain tilan tuottojen mukaan. Vuodesta 1630 lähtien manttaaliluku tuli pysyväksi ja se muuttui vain tilaa jaettaessa.³³

Veronmaksukyvyn toteutumista lieene paljon edistänyt se, että 1300-luvulta lähtien toimitetussa sarkajaossa veroluku oli perusteena tiluksia jaettaessa.³⁴

³¹ Koukkuluku ilmaisi alun perin, kuinka monta kyntömiestä ja hevosta kukin talous oli asettanut kyläyhteisön yhteisviljelyksien käyttöön ja kuinka suureen osaan yhteissadosta niillä oli oikeus. Kun yhteisviljely loppui ja peltomaat jaettiin, käytettiin koukkujen määrää jakoperusteena. Koukuista tuli myös verotusperuste. Ks. *Jutikkala* s. 61 s.

³² Mieslukuun perustui myös jousi, jota käytettiin veroyksikkönä metsämailla nimenomaan metsästyksen osalta. Ks. *Jutikkala* s. 60. s.

³³ *Jutikkala* s. 104 ss.

³⁴ Jakoperusteista sarkajaossa ja jakomenettelystä ks. *Jutikkala* s. 68 ss.

Sarkajaossa kylän viljelysmaat jaettiin tiloille niiden verolukujen mukaisessa suhteessa siten, että kaikille tiloille tuli sanotussa suhteessa erilaista maata.³⁵ Tämä edisti tuolloisissa oloissa veronmaksukykyisyyden toteutumista. Suoritettua tilustun jyvitystä voitiin käyttää tiloja jaettaessa ja lohkottaessa, jolloin veroluku vastasi tilojen tuottoa. Sarkajako tosin johti viljelystoiminnan huomattavaan hankaloitumiseen, mm. vainiopakon käyttöön.³⁶

Hyvin kaavamainenkin verotusjärjestelmä on ilmeisesti johtanut veronmaksuvyyn suhteellisen tasapuoliseen huomioon ottamiseen. Käytettyjen tuotantopanosten ja niillä saatujen tulosten käytön suhteen ei ole ollut merkittäviä tilakohtaisia eroja. Maatalous on käsiteltynä ajanjaksona ollut paljon ihmis-työvoimaa käyttävä ja omavaraistaloudessa elävä. Maatilan hyödykkeillä oli pääasiassa käyttöarvoa omavaraistaloudessa. Niiden luovuttamiseen ei liittynyt verotuksen kannalta merkittäviä kysymyksiä. Vastuu pinta-alan tai henkilöluvun perusteella määrättävästä verosta vaan kohdistui kaupan jälkeen eri henkilöön.³⁷

2.3.2 Nettotulon verotus ja siirtyminen pinta-alaverotukseen

Siirtyminen Venäjän vallan alaisuuteen ei välittömästi tuonut merkittäviä muutoksia maatilatalouden verotukseen. Verojärjestelmä pysyi monimutkaisena ja siinä oli lukuisia maaveroja, jotka perittiin erityistarkoituksiin. Oli myös vakituksia veroja ja tilapäisluonteisia veroja, jotka kuitenkin saattoivat saada pysyväisen luonteen.

Autonomian loppupuolella maatalouskiinteistöjen verotukseen tuli mielenkiintoisia käänteitä. Maatalouden tuloa verotettiin todellisen tulon mukaan sekä valtion- että kunnallisverotuksessa.³⁸ Tosin on huomattava, että kirjanpito- ja

³⁵ Ilmeisesti sarkajaossa syntyneiden sarkojen suuri lukumäärä ei johtunut siitä, että kaikilla olisi pyritty antamaan osansa kaikista eri maatyypeistä. *Jutikkala* s.69 s. esittää eri selityksiä jopa useiden kymmenien kapeiden palstojen muodostumiseen tilaa kohti sarkajaossa.

³⁶ Vainiopakko tarkoitti sitä, että palstojen omistajien oli suoritettava viljelytyönsä samanaikaisesti ennalta määrättyinä aikoina ja toteutettava tiettyä viljelykiertoa. Ks. *Jutikkala* s. 81 s.

³⁷ Verojärjestelmässä oli merkittäviä poikkeuksia aateliston eduksi. Nämä olivat tarkoituksellisen veropolitiikan tuloksia.

³⁸ Vuoden 1865–67 valtion tuloverouudistus, jossa siirryttiin todellisen tulon verotukseen, ei koskenut kiinteistöjä. Niiden osalta vero määrättiin prosentteina kiinteistön käyvästä arvosta Ks. *Wikström* s. 25. Vuoden 1878–82 tuloverotuksessa maatalouskiinteistöjä verotettiin todellisen tulon mukaan. Maatalouskiinteistöjen todella toteutunutta verotusperustetta tuloveron varhaiskauden eri jaksoina ei voida varmuudella sanoa. *Wikström* toteaa s. 171 ”Valtion tuloveron varhaishistorian kaudella verotettiin tuloja maatilataloudesta – ainakin periaatteessa – todellisten tulojen perusteella.”

muistiinpanovelvollisuuden puuttuminen sekä sanktioiden puuttuminen veroilmoituksen laiminlyönnistä johtivat siihen, että todellisen tuloksen selvittäminen oli hyvin vaikeata.³⁹ Verotettavan tulon määrittämiseksi annettiin laissa varsin yleisluonteiset ohjeet.⁴⁰

Nettotulo pysyi maatalouskiinteistöjen verottamisen perusteena itsenäisyyden ajalle asti. Merkittävän sysäyksen nettotulon verotuksesta luopumiseen ja tuottoerusteiseen verotukseen siirtymiseen antoi vuonna 1921 valmistunut komitean mietintö.⁴¹ Komitean mukaan nettotulon verotuksessa verovelvolliset eivät kirjanpidon puutteellisuuden takia kykene antamaan täysin tarkkoja ja luotettavia tietoja tuloistaan. Verolautakunnat eivät ole aina osuneet oikeaan lopputulokseen niitä arvioidessaan vaan samassakin kunnassa eri maanviljelijöitä on verotettu eri tavoin.⁴² Verotaakka kunnissa on jakautunut väärin maatalouden ja muiden lähteiden kesken. Lisäksi komitea toteaa, että useissa kunnissa verotus jo toteutetaan – lain säännösten vastaisesti – tuottoerusteisesti.

Komitea ehdotti siirtymistä tuottoerusteiseen verotukseen, jossa pinta-ala ja maapohjan tuottokyky otetaan perusteiksi.⁴³ Järjestelmässä verolautakunta vahvistaisi ne perusteet, joiden mukaan erilaatuisen maan keskimääräinen nettotuotto on vahvistettava. Tästä toimenpiteestä olisi valitusoikeus maaherralle. Tilakohtaisesti olisi määrättävä tilusten jakautuminen eri maalaatuihin. Komitea

³⁹ Maatalouden tulon verottamista nettotuloperiaatteella arvosteli vuonna 1879 asetettu verokomitea, kom. miet. 1881:2. Komitean mukaan kirjanpidon puutteellisuus ja vajavainen tietojenantovelvollisuus verovelvollisella eivät voineet johtaa todellisen tulon verotusta oikeaan lopputulokseen (luku IV s. 10). Komitea ehdotti verotusperusteeksi maatalan markkina-arvosta prosentteina laskettua määrää. Arvo selvitetäisiin paikkakunnan maatilojen 10 vuoden ajalta kerättyjen kauppahintatilastojen perusteella (ehdotuksen 15-18 §§). Komitean ehdotukseen sisältyi viranomaisille annettu velvollisuus selvityksen esittämiseen arvon määrittämiseksi (ehdotuksen 22 §). Komitean ehdotus ei johtanut lainsäädäntötoimiin.

⁴⁰ As. maalaiskuntain kunnallishallinnosta (15.6. 1898) 82 §:ssä säädettiin nettotulon määrittämisestä. Kaikilta osin säännökset eivät täyttäneet nykyisiä todellisen tulon määrittämisessä käytettäviä perusteita varsinkaan menopuolella. Vähennyskelpoisia olivat tosin mm. koneiden ja rakennusten vuotuiset kunnossapito- ja korjauskustannukset. Sitä vastoin ei uudis- ja laajennusinvestoinneista aiheutuneita menoja saanut vähentää missään muodossa.

⁴¹ Kom. miet. 1921:18.

⁴² Komitean mukaan ei ole mahdollista asettaa viljelijöille kirjanpitovelvollisuutta. Ilmeisesti komiteassa katsottiin, ettei viljelijöillä ole riittäviä tietoja kirjanpidon laatimiseen. Hallituksen esityksestä laiksi tulo- ja omaisuusverotuksesta (vuoden 1920 laki) antamassaan mietinnössä Valtiovarainvaliokunta (VaVM n:o 7/1919) katsoi, tosin epäröiden, että Suomen maanviljelijät selviäisivät kirjanpitovelvollisuudesta kuten Ruotsinkin viljelijät olivat toista vuosikymmentä selvinneet tyydyttävästi.

⁴³ Ks. ehdotuksen 82 §. Vertailu tehtiin edellisen vuoden tuloksen perusteella. Laskelmalisena vähennyksenä otettiin huomioon paikkakunnalla tavalliset viljelys- ja kunnossapitokustannukset sekä arvovähennykset.

ei katsonut tilakohtaisten tietojen hankinnan olevan ylivoimainen tehtävä kunnille, mutta ei myöskään tarkemmin esittänyt miten tiedot hankitaan.

Tuottoperusteiseen järjestelmään siirtyminen kohtasi kritiikkiä mm. eduskunnassa. Valtiovarainvaliokunnan mietintöön sisältyvässä eriävässä mielipiteessä korostettiin viljelijöiden ammattitaidossa olevia suuria eroja ja katsottiin, että oikeudenmukaiseen verotustulokseen ei voida päästä pinta-alaverotuksella, joka ei ota näitä eroja huomioon.⁴⁴ Mielipiteen esittäjä ei myöskään uskonut mahdollisuuksiin ottaa luokituksessa huomioon maapohjan tuottokyvyn eroja. Myös tilan maantieteellisen sijainnin aiheuttamat erot mm. tuotteiden markkinointimahdollisuuksien suhteen eivät tule riittävästi huomioonotetuiksi.⁴⁵

Komitea ehdotti myös metsätalouden verotuksessa siirtymistä todellisen tulon verottamisesta pinta-alaverotukseen. Perusteluna oli mm. kuntien verotulojen vaihtelu metsänmyyntien vuosittain vaihdellessa. Sama vaihtelu aiheutti vaikeuksia verovelvollisille veronmaksussa runsaiden hakkuiden vuosina. Tuotto-perusteisen järjestelmän vuosittainen veronmaksu helpottaisi heidän asemaansa.

Komitean ehdotuksille perustuva hallituksen esitys (HE 63:1921 vp.) tuli eduskuntakäsittelyssä hyväksytyksi melko vähäisin muutoksin. Uusi verotusmuoto tuli kunnallisverotuksessa käyttöön vuoden 1922 alusta. Valtionverotuksessa toteutettiin vastaava uudistus vuoden 1924 alusta.⁴⁶ Uudistus tuli esiin vasta valtiovarainvaliokunnassa.⁴⁷ Valiokunta katsoi, että kunnallisverotusta varten kehitetty järjestelmä oli niin valmis ja siitä saadut kokemukset niin hyviä, että järjestelmä on siirrettävissä sellaisenaan valtionverotukseen.⁴⁸

Pinta-alaverotus perustui hyvin kaavamaiseen tuloksen määrittämiseen. Paikkakunnalla keskimääräisestä hehtaarikohtaisesta bruttotulosta vähennettiin tulon hankkimisesta aiheutuneet keskimääräiset menot ja saatiin keskimääräinen hehtaarituohto. Veroluokituksessa tilan peltomaat jaettiin tuottokykynsä, lähinnä viljavuutensa perusteella eri luokkiin. Peltomaan lisäksi ei otettu huomioon muiden tuotantohyödykkeiden todellista määrää ja laatua.

⁴⁴ VaVM 1924:26 s. 34 ss. esitetty Hästbackan eriävä mielipide.

⁴⁵ Esitetty kritiikki ja etenkin ensin mainitut kriteerit tulivat vuosikymmeniä myöhemmin ajankohtaisiksi, kun maataloudessa tapahtui erikoistumista ja sen myötä mahdollisuudet hyödyntää korkeata ammattitaitoa paranivat.

⁴⁶ Periaatteellinen, mutta käytännön merkitykseltään ilmeisesti vähäinen uudistus oli eräiden maaverojen lakkauttaminen vuonna 1924. Lakkauttamisen perusteluista ja siitä mihin maaveroihin se kohdistui ks. HE 9/1924 vp.

⁴⁷ VaVM 1924:26 s.2 s.

⁴⁸ Valiokunta jätti kuitenkin pois metsäntuotteiden tuottaman puhtaan tulon verottamista koskevat säännökset, koska metsäomaisuuden rahaksi muuttaminen ei tosiasiallisesti ole verovuoden tuloa, ja kahdenlaisen verojärjestelmän käyttäminen rinnakkain tuottaisi häiriötä.

Tuloksi luettiin myös viljelijän ja yli 16-vuotiaiden lasten työn arvo. Isännän palkalla oli suuri käytännön merkitys verotettavan tulon määräytymisessä.⁴⁹ Periaatteessa tämän tuotannontekijäpanoksen arvon määrittämisessä tilakohtaiset olosuhteet olivat paremmin otettavissa huomioon kuin muiden tuotannontekijäpanosten.⁵⁰

Pinta-alaverotuksen voimassaolon alkuaikoina maatalousväestö eli paljolti omavaraistaloudessa. Rahassa tilan ulkopuolelta saatavat tulot olivat vähäiset kuten tilan ulkopuolelle maksetut tuotantopanosten hankkimismenotkin. Järjestelmän käyttöönotto oli ilmeisen perusteltua. Tilan tuotteiden runsas käyttö yksityistaloudessa olisi aiheuttanut vaikeuksia edun arvostuksessa sekä määrän että yksikköhinnoittelun osalta.⁵¹

Maatalouden verotus pysyi peruspiirteiltään 1920-luvulla säädetyssä muodossa. Kuitenkin järjestelmää muutettiin eräissä suhteissa tilakohtaisia olosuhteita paremmin huomioonottavaksi.⁵² Jo aiemmin laissa oli säännökset tulon alentamisesta kohtuullisesti siinä tapauksessa, että tilan maataloutta oli kohdantunut halla, tulva tms. luonnononnettomuus.⁵³ TOL 18 §:ssä säädettiin tuloa korotettavaksi siinä tapauksessa, että maatalouskiinteistöllä harjoitettu tuotanto poikkeaa paikkakunnalla yleensä käytetystä viljelistavasta. Esimerkkeinä on mainittu kurkun, sipulin, lantun, tupakan yms. viljely. Tällaisen ns. konjunktuuriviljelyksen antamaa erityisen suurta tuottoa ei ole voitu ottaa huomioon tuottoverotuksen keskimääräisperusteissa.^{54, 55}

⁴⁹ Verotuksessa määrätty tulo maatalouden osalta koostui eräässä vuosia 1958/59-62/63 koskeneessa tutkimuksessa eri tilasuuryhmissä keskimäärin 26,8 %:sti maatalouden puhtaasta tuotosta, 66,9 %:sti viljelijäperheen työstä, 5,5 %:sti asuntoedusta ja 0,8 %:sti sivutulosta. Alle 25 peltotehtaan tiloilla työpanoksen arvo-osuus oli noin 75 %, yli 50 ha:n tiloilla noin 40 %. Ks. tutkimuksesta kom. miet. 1965:B 19 s. 16.

⁵⁰ Verotettavaksi tuloksi tuli laskettavaksi myös perheen käytössä olleen asunnon vuokra-arvo.

⁵¹ Nettotulon verotusjärjestelmässäkin yksityiskäytön arvo olisi ilmeisesti tullut määritettäväksi arvion mukaan. Suuren suhteellisen osuutensa takia sitä ei olisi voitu jättää verottamatta. Nykyinen yksityistalouden käytön verottamatta jättäminen MVL:n nojalla johtuu edun suhteellisen pieneksi arvioidusta määrästä ja arvon määrittämisen käytännön vaikeuksista.

⁵² Porotalouden verotus muutettiin tuottoperusteiseksi. Käytännössä tuottoperustetta oli käytetty paikoin jo ilman lain antamaa tukea.

⁵³ Poikkeuksellisen huonon satovuoden vaikutus säädettiin TOL 19 a §:ssä otettavaksi huomioon myös isännänpalkkaa laskettaessa. Tämän säännöksen soveltamiskriteerit täytyivät suhteellisen herkästi katovuosina.

⁵⁴ VvM. Vero-osasto. Selityksiä uuteen tulo- ja omaisuusverolakiin. s. 18 s.

⁵⁵ Kom. miet. 1965:B 19 s. 6. *Rekola* s. 141 s. toteaa, että näitä tulon korottamista koskevia säännöksiä on yleisten laintulkintaperiaatteiden mukaan poikkeussäännöksinä tulkittava suppeasti. Lain soveltamisaikana erikoistuminen maanviljelyksessä yleistyi, mikä toisaalta teki

Myös johtotyön arvoa piti korottaa isännänpalkkaa määritettäessä, sillä johtotyön arvo on suurempi ammattitaitoa vaativassa erityisviljelyssä. Tarkkoja tietoja ei ole näiden korottavien tekijöiden käytännön soveltamisesta, mutta niiden käytössä on oltu melko pidättyväisiä. Lain tarkoituksena ei ollut verottaa ankaremmin hyvin hoidettuja tavallista paremmin kannattavia tiloja.⁵⁶

TOL:iin otettiin myös säännökset maatilalla harjoitetun laajahkon omien tuotteiden jalostustoiminnan verotuksesta. Koska tällaisen toiminnan tuloksen ei voitu katsoa tulevan tuottoperusteisesti verotetuksi, sen nettotulo lisättiin maatalouden tuloon ellei toimintaa katsottu erilliseksi elinkeinotoiminnaksi ja sellaisena verotettu.⁵⁷ Tällä säännöksellä lienee lain soveltamiskauden alkuaikoina ollut käytännön merkitystä.⁵⁸

Verosäännösten mahdollisuudet ottaa veronmaksukyky vakaammin huomioon paranivat, kun tuottoperusteissa otettiin mukaan kolme vuotta aiemman yhden vuoden asemesta.⁵⁹ Muutoksen takia vuosittaiset veronmaksut tasoittuivat, mutta tulos tuli laskettavaksi entistä vanhemman hinta- ja tuotosaineiston perusteella.⁶⁰ Todellisen vuosituloksen muodostuessa poikkeuksellisen huonoksi tai hyväksi, veronmaksukykyisyyden periaate ei lyhyellä aikavälillä toteutunut.⁶¹

tavanomaiseksi monia viljelytapoja ja -kasveja, mutta toisaalta lisäsi niiden tapausten määrää, jossa erikoiskasvien viljelyllä saavutettiin pinta-alaverotuksen tuottoa parempia tuloksia.

⁵⁶ Ks. kom. miet. 1965:B 19 s. 4.

⁵⁷ Rajanvedosta pinta-alaverotuksen piiriin kuuluvan jalostustoiminnan ja maatalouskiinteistöstä nettotulon perusteella verotettavan jalostustoiminnan sekä erillisenä elinkeinotoimintana verotettavan toiminnan välillä ks. *Rekola* 131 s. Käytännössä maatalouden tuloon sivuelinkeinon tuloksen perusteella lisättävän määrän selvittäminen on ollut vaikeata. Sekä tulojen että menojen osalta on vaikeata vetää rajaa pinta-alaverotuksen piiriin kuuluvan verovapaan/vähennyskelvottoman osuuden ja sivutuloihin liittyvän veronalaisen/vähennyskelpoisen osuuden välillä. Lisävaikeutta aiheuttaa vielä yksityistalouden osuuden erottaminen. Yleistä olikin, että sivutulojen veronalainen määrä arvioitiin verotuksessa riittävän selvityksen puuttuessa. Näistä ongelmista ks. kom. miet. 1965:B 19 s. 9 s.

⁵⁸ TOL 19 §:ssä luetellaan eräitä muitakin tuloja, jotka pinta-alaperusteisen tulon lisäksi on luettava maatalouskiinteistön tuloksi.

⁵⁹ Uudistuksen jälkeen otettiin laskelmaan verovuonna päättynyt ja kaksi sitä edeltänyttä talousvuotta. Talousvuosi alkoi 1. heinäkuuta ja päättyi seuraavan vuoden kesäkuun 30 päivänä.

⁶⁰ Tuottoperusteita laskettaessa käytettävää ajanjaksoa muutettiin vuonna 1963 siten, että ajanjaksoksi luettiin verovuosi ja kaksi sitä edeltänyttä vuotta.(TOL:n muutos: laki 1963/200, MkunA:n muutos 1963/199) Näin verovuoden tulos tuli vaikuttamaan jo siltä laskettavaan veronalaiseen tuloon. Näin ei ollut asia käytettäessä verovuonna (kesäkuun 30. päivänä) päättyneen ja kahden sitä edeltäneen talousvuoden keskimääräistä tulosta. Lainsäädäntöön vaikuttanut vuoden 1962 kato suuressa osassa maata. Ks. HE 16/1963 vp s. 1.

⁶¹ *Andersson*, Maatalousverotus s. 3 toteaa, ettei verovuoden poikkeuksellisen huono tai hyvä sato vaikuta koko pänollaan verotuksessa.

2.3.3 Siirtyminen lopullisesti nettotulon verottamiseen

Maataloustuotannossa oli sotien jälkeen kiihtyneellä tahdilla tapahtunut muutoksia, jotka tekivät tehtyjen parannustenkin jälkeen kaavamaisen tuottoverotuksen soveltumattomaksi tämän elinkeinon verottamiseen. Oli tapahtunut erikoistumista, tilan ulkopuolisia tuotantopanoksia käytettiin entistä enemmän tuotannossa ja tuotteista entistä suurempi osa myytiin tilan ulkopuolelle. Myös tasot erot viljelijäin ammattitaidossa ja tuotannon kannattavuudessa suurenivat.

Verotuksessa vahvistetun tulon poikkeaminen todellisesta tulosta oli nimenomaan maanviljelijöiden keskinäisen yhdenvertaisuuden ongelma. Koko maatalouselinkeinon verorasituksen tason osalta ongelmaa ei nähty niin suurena, joskin tasavertaisuus muiden yrittäjien verotukseen nähden oli myös esillä.⁶² Maatalouden verokomitean 1964 mukaan maatalouden verotettava tulo oli tutkimusvuosina 80–90 % todellisista tuloista.⁶³

Todellisen tulon ja verotuksen perusteena olleen tulon suhteessa hajonta yksittäisillä tiloilla oli erittäin suuri. Alle 50 %:sti verotettuja oli em. komitean tutkimuksen tiloista 15 %. Luokkiin 50 – 60, 60 – 70, ja 70 – 80 %:sti verotetut kuului kuhunkin 14 – 16 % tiloista. 90 – 100 %:sti verotettuihin kuului vain 7,3 % tiloista. Yli 100 %:sti verotettuihin kuului 20 % tiloista. Keskiarvoverotuksesta luonnollisesti johtuu, että yliverotus kohtaa tiloja, joilla tulos on huono ja aliverotus kohdistuu tiloihin, joilla tulos on hyvä.⁶⁴

Vuoden 1968 alusta voimaan tullut maatilatalouden tuloverolaki (15.12.1967/543) perustuu maatalouden osalta nettotulon verottamiseen. Tulot ja menot lasketaan kassaperiaatteella. Käyttöomaisuuden kulukirjauksien suhteen sovelletaan varsin pitkälti EVL:n säännöksiä vastaavia poistomenettelyjä. Pinta-alaverotusjärjestelmä ei ottanut huomioon maatalousyrityksien pitkäaikaisinvestointien määrässä ja tulontuottamiskyvyssä olleita eroja. Tilakaupan verotuksen kannalta siirtyminen nettotulota verottavaan järjestelmään oli merkittävä muutos.

MVL:n säätämisen yhteydessä metsätalouden verotus jätettiin entisille perusteilleen eli tuottoverotukseksi. Järjestelmää on MVL:n aikana kehitetty mo-

⁶² HE 30:1967 vp. maatilatalouden tuloverolaiksi sekä siihen liittyväksi lainsäädännöksi s. 2 esitetty pyrkimys maanviljelijöiden verotusperusteiden mahdollisimman suureen yhdenmukaistamiseen muiden tulonsaajaryhmien verotuksen kanssa johtui osittain halusta lisätä verorasituksen jakautumisen tasaisuutta maatalousyrittäjien ja muiden välillä.

⁶³ Ks. kom. miet. 1965:B 19 s. 22 ss. Kirjanpitoliloilla vuosina 1959–1962 verotuksessa määritetty tulo oli 71,7 % todellisista tuloista. Kirjanpitolilojen on katsottu olleen keskimääräistä tuottavampia. Tällä perusteella tehdyn oikaisun jälkeen komitea päätyi arvioon, että kaikkien tilojen maatalouden verotettava tulo on keskimäärin noin 80–90 % todellisesta tulosta.

⁶⁴ Ks. tutkimuksesta tarkemmin kom. miet. 1965: B 19 s. 25 ss.

nin tavoin tilakohtaisia olosuhteita paremmin huomioon ottavaksi. Tuottoperusteita on täsmennetty ja päästy pienempiin maantieteellisiin alueisiin. Veronhuojennuksia on myönnetty metsänhoidollisten toimenpiteiden perusteella. Lisäksi on myönnetty tilakohtaisia vähennyksiä tiettyjen kustannusten osalta. Metsätalouden verotuksessa on ollut monia enemmän tai vähemmän väliaikaisia huojennuksia. Tässä ei ole mahdollista käsitellä niitä yksityiskohtaisemmin.

Metsätalouden verotuksessa on moneen otteeseen tutkittu mahdollisuutta siirtäjä jonkinmuotoiseen todellisten tulojen verotusjärjestelmään tai erilaisiin yhdistelmäratkaisuihin. Vuoden 1993 alusta lähtien verovelvollisella on mahdollisuus siirtäjä todellisen nettotulon verotukseen.

2.4 Pinta-alaverotus ja nettotulon verotus tilakaupan kannalta

2.4.1 Investointien kohtelu pinta-alaverotuksessa ja nettotulon verotuksessa

Pinta-alaverotusjärjestelmässä tehdyn investoinnin hankintameno on vähennyskelpoton verotuksessa. Tämä ei kuitenkaan merkitse, että verotus olisi merkityksellinen investoinnin edullisuuden kannalta.⁶⁵ Investointi saattaa kohottaa tilan nettotuoton pinta-alaverotuksen perusteena olevaa tuloa korkeammaksi, jolloin muodostuu verottamatta jäävää tuloa. Jos keskimääräisen nettotulon ylittävä verovapaa tulon osa on suurempi kuin sen saamisen edellyttämä keskimääräisen menon ylittävä uhrattu meno, verotus on parantanut investoinnin kannattavuutta.⁶⁶

Nettotuloa verottavassa järjestelmässä saadaan vähentää investoinnin aiheuttamat menot. Ne vähentävät investoinnin takia lisääntyneitä veronalaisia bruttotuloja. Jos menot ovat tuloja pienemmät, verottaja ottaa osan nettotulosta. Jos menot ovat suuremmat, veronsaajat ottavat osan myös tappiosta.

Veronsaajien osuus investoinnissa muodostuu siis erilaiseksi keskimääräistulon ja nettotulon verotukseen perustuvassa järjestelmässä. Nettotulon verotusjärjestelmässä veronsaajat ottavat osaa sekä hyväksi että huonoiksi osoittau-

⁶⁵ Tässä tarkastellaan investointia, jonka hankintameno pinta-alaverotusjärjestelmässä sisältyy keskimääräisen tuoton määrittämisperusteisiin. Hankintameno olisi nettotulon verotusjärjestelmässä vähennyskelpoinen.

⁶⁶ Tässä käytetään pinta-alaverotusjärjestelmän synonyymeina käsitteitä tuottoverotus ja keskimääräistuloon perustuva verotus. Termit ilmentävät pinta-alaverotuksen keskeisiä piirteitä.

tuneissa investoinneissa. Tuottojärjestelmässä edullinen investointi saa lisäedun ja epäedullinen lisärasituksen verotuksen muodossa. Syynä tähän on veronsaajan osuuden puuttuminen verovelvollisen toteuttamien investointien aiheuttamilta menoilta ja tuloilta.

Maatalousyrityksen todellinen nettotulo muodostuu pinta-alaverotuksen perusteena olevaa keskimääräistuloa suuremmaksi jalostusasteen ollessa keskimääräistä korkeampi.⁶⁷ Myös keskimääräistä parempi kannattavuus tuotantopanosten tehokkaan käytön ansiosta sinänsä johtaa edun syntyyn. Keskimääräistä paremman tuloksen ja veroedun saavuttamisen on yleensä ainakin osittain aiheuttanut rakennuksien, koneiden, kaluston ja laitteiden tuotannontekijäpanos.⁶⁸

Investoinnin rahoituksen kannalta käsiteltävät verojärjestelmät poikkeavat merkittävästi toisistaan.⁶⁹ Pinta-alaverotuksessa kevennys investointirasitukseen muodostuu siltä osin ja sitä mukaa kuin keskimääräisperusteen soveltamisen takia jää investoinnin nettotuottoa verottamatta.⁷⁰ Edun saaminen on siis sidoksissa hyödykkeen käyttöaikaan. Nettotulon verotusjärjestelmässä arvonalennuksen edellyttämää nopeampi menojen vähennysoikeus suo mahdollisuuden veroluoton tekoon.⁷¹ Nettotulon verotusjärjestelmässä etu muodostuu veroluotosta, tuottojärjestelmässä lopullisesta laajuudesta.⁷²

⁶⁷ Pinta-alaverotuksessa otettiin keskimääräisen jalostusasteen mukaiset luonnolliset vähennykset huomioon. Jos jalostusaste ylitti tämän, lisätulo jäi verottamatta ja lisämenot vähentämättä. Siinä tapauksessa, että jalostus ylitti selvästi keskimääräisen maatalouden jalostusasteen, pidettiin lisäjalostusta erikseen verotettavana. Tällainen menettely koski mm. maidon valmistusta tilan meijerissä voiksi. Pinta-alaverotuksen menoperusteista sekä menojen kohdentamisesta maatalouden sivutuloihin ja maatalouden sivuelinkeinotoimintaan ks. *Rekola*, s. 129 ss.

⁶⁸ Luonnollisestikin verovelvollisen ammattitaito vaikuttaa ratkaisevasti kannattavuuteen. Pinta-alaverotuksen soveltamisen aikaan ammattitaidon hyödyntäminen ilmeni paljolti uuden edistykseellisen tekniikan hyödyntämisellä. Hyödyntäminen on edellyttänyt erityisesti pitkäaikaisinvestointeja.

⁶⁹ Tässä tarkoitetaan investointia, jonka hankintameno on nettotulon verotusjärjestelmässä vähennyskelpoinen meno, mutta joka pinta-alaverotuksessa on vähennyskelpoton siksi, että se sisältyy keskimääräisiin veroperusteisiin.

⁷⁰ Maatalouden pinta-alaverotuksessa investoinnin tekijä pääsee omistusaikanaan nauttimaan investoinnin verotusperusteiden ylittävästä verovapaasta tulosta. Metsätaloudessa investoinnin hyöty voidaan puun myynnillä realisoida ehkä vasta vuosikymmenien kuluttua. Edun nauttija on tällöin seuraava omistaja. Tosin investoinnin tekijä voi myydessään metsämaan ottaa tämän seikan kauppahinnan asetannassa huomioon.

⁷¹ Poistojen avulla voidaan muodostaa nettotuloa alentavaa, rahankäyttöä edellyttämätöntä menoa. Näin muodostuu tilaa lainanlyhennykseen ilman verotettavan nettotulon lisäämistä riippumatta siitä, onko kyseessä veroluotto vai ei.

⁷² Investoinnissa käytetyn vieraan pääoman korko on tulosta vähennyskelpoinen kummassakin järjestelmässä.

Peltomaan hankinnan ja hankintamenon verotuskäsittelyn suhteen verotusjärjestelmät johtavat pitkälti samanlaiseen lopputulokseen eri mekanismien kautta. Nettotulon verotuksessa maapohjan, myös peltomaan hankintameno on vähennyskelpoton. Tuottoverotuksessa peltomaan pinta-alan ja laadun perusteella määrittyi verotettava tulo. Karkeasti ottaen voidaan sanoa, että mitä enemmän hankki peltomaata, sitä enemmän maksoi veroja. Peltomaa on investointina ollut epäedullisessa asemassa kummassakin verotusjärjestelmässä.⁷³

Investoinnin tekijän verotilanne pinta-alaverotuksessa saattoi muodostua negatiiviseksi tai positiiviseksi sen mukaan, kuinka pitkän aikaa hän hyödyntää investointia ja ottaa keskimääräisperusteen ylittäviä, tavallaan verovapaita tuloja. Veroedun kohdentuminen myyjälle tai ostajalle riippuu siitä, missä vaiheessa taloudellista käyttöikänsä verotuksen pohjana olevan tuoton ylittävä investointi on tilan myyntihetkellä.⁷⁴

2.4.2 Tilakauppa pinta-alaverotuksessa ja nettotulon verotuksessa

Maatilan kaupan verotus pinta-alaverotusjärjestelmässä ja nettotulon verotusjärjestelmässä muodostuu erilaiseksi jo toiminnan aikaisen verotuksen eroavuuden vuoksi. Toiminnan aikana verotuksessa saatavat edut muotoutuvat eri tavoin näissä verojärjestelmissä. Verotuksellisen edun siirtyminen tilakaupassa vaihtelee järjestelmittäin.

Pinta-alaverotusjärjestelmän soveltamisaikana maatalousyrityksen myyntiä verotettiin myyntivoittoverotussäännösten mukaisesti. Maatalousirtaimiston

⁷³ Tuottoverotuksessa se oli miltei ainoa tuotannon tekijä, jonka hankkiminen lisäsi veropohjaa. Nettotuloa lisäävien koneiden ja rakennusten hankinta ei pääsääntöisesti korottanut veropohjaa. Niiden avulla saatettiin edellä kerrotuin tavoin saada veroetu, jos investointi oli edullinen. Peltomaa oli laskentaperuste, jonka tuottoon laskennallisesti liitettiin muiden hyödykkeiden tuottoa. Näin lisäpeltomaan hankinta lisäsi tuottoperustetta tavallaan enemmän kuin pelon oman tuoton verran.

⁷⁴ Tässä on käsitelty nettotuloa lisääviä investointeja. Maatalouden työpanoksen vähentämiseksi tehdyt investoinnit jäävät pinta-alaverotuksessa vaille veroseuraamuksia. Menoa ei saa vähentää eikä sen avulla muodostu keskimääräisen nettotulon ylittävää nettotuloa, joka olisi verovapaita. Nettotuloa verotettaessa menon kiistaton vähennyskelpoisuus johtaa tuloksen ja veronmaksun pienentymiseen. Veronsaajille muodostunut kuluosuus on sitä suurempi, mitä korkeampi verovelvollisen tulo on progressiivisessa verojärjestelmässä. Maatalouden investointien motiivina on tuotannon tehokkuuden ja kannattavuuden parantaminen. Tavoitteena on tämän takia sekä nettotuoton korottaminen että työvoiman käytön vähentäminen. Perheviljelmillä vähennettävä työpanos on yrittäjän tai tämän puolison. Maataloutemme peruskoneellistaminen ajoittui pinta-alaverotuksen aikaan, joskin määrällisesti suuria koneinvestointeja tehtiin MVL:n soveltamisaikaan.

myyntiä ei erikseen otettu huomioon.⁷⁵ Käytännössä maatalousyriksen myyntitulo ei pitkien omistusaikojen antaman verovapauden vuoksi päätynt verotettavaksi.

Nettotulon verotusjärjestelmässä maatalan myynnin yhteydessä eri hyödykkeiden osalle tulevaa myyntituloa verotetaan erikseen. Myyntitulosta saadaan kunkin hyödykkeen osalta vähentää sen jäljellä oleva hankintameno. Näin myyjän jaksotusedun muodossa saama veroetu purkautuu siltä osin kuin myyntitulo ylittää poistamattoman menojäännöksen.

Käsiteltävät verotusjärjestelmät suhtautuvat eri tavalla periaatteeseen menon oikeasta kohdistamisesta. Oikealla kohdistamisella tarkoitetaan tässä sekä henkilöllistä kohdistamista että oikeaa tuloa vastaan kohdistamista eli jaksottamista. Nettotulon verotusjärjestelmässä näistä kohdistamisperiaatteista pidetään pääsääntöisesti kiinni. Tämä kanta vaikuttaa myös suhtautumiseen veroluottojen muodossa olevien veroetujen siirtymiseen maatalousyriksen luovutuksen yhteydessä.

Pinta-alaverotuksessa menon sanotunlainen kohdistaminen ei voi jo peruslähdekohdankaan takia toteutua tilakaupan yhteydessä. Suoritettu meno ei vähennä maksajansa veronalaista nettotuloa. Toisaalta tämän kanssa vastaavuusperiaatteen mukainen saadun tulon verovapaus ei aina kohdistu menon suorittajaan. Pitkävaikutteisissa investoinneissa menon suorittaja ei omistajanvaihdoksen takia aina pääse kokonaan nauttimaan vähennyskeltvottoman menon antamaa verovapaata tulonlisäystä.⁷⁶

Hyvityksen ottaminen veronsaajien kuluosuuden puuttumisesta ei edellytä, että investoinnin tekijä itse hyödyntää investointia ja sen pinta-alaverotuksessa tuomaa etua. Investoinnin tekijä voi periaatteessa myydä maatalousyriksen hintaan, jossa tehtyjen investointien jatkossa antama tuottoperusteisen nettotulon ylittävän nettotulon tuoma etu on otettu huomioon. Käytännössä tällaisen kaupan toteuttaminen saattaa tosin olla vaikeata. Käyvän arvon ylittävän hinnan ottaminen tilakaupassa hyödykkeistä, joilla on markkina-arvo, ei ehkä ole helppoa.⁷⁷ Lopputulos riippuu siitä, miten ostajat mieltävät verotuksellisen tilanteen.

⁷⁵ Andersson, DL 1969 s. 179 toteaa, että pinta-alaverotuksen vallitessa maatalan omistusoikeuden siirtyminen ei tuottanut tuloverotuksen kannalta mitään verotusongelmia.

⁷⁶ Nettotulon verotusjärjestelmässä veroluottojen siirtymisessä on kyse veronsaajilta lähtöisin olevasta jaksotusedusta. Pinta-alaverotuksessa keskimääräistason ylittävien investointien antama keskimääräistulon ylittävä tulo kattaa osin noita investointeja. Keskimääräistason ylittävän tulon ja keskimääräismenon ylittävän menon erotus on nettotuloa, josta ei järjestelmän perusperiaatteen mukaan kuulu osaakaan veronsaajille.

⁷⁷ Tilakaupan kokonaiskauppahinnasta on varsinkin pinta-alaverotuksen aikaan ollut mahdollon arvioida, mikä on tuotantorakennusten tai koneiden osuus. Verotusta tai muutakaan varten ei ollut tarvetta eritellä kauppahintaa. Ilmeisesti kaupan osapuolet eivät yleensä ole mieltä-

Myyjän siirtäessä veroperusteen määrän ylittävän verovapaan tulon nauttimisedun tilan kaupalla, ei tapahtunut verotusta. Myyjän toimintansa aikana sama verohyöty ei luonnollisestikaan purkautunut vaan jäi pysyväksi.⁷⁸ Maatalousyrityksen myynti, tapahtuipa se käypään arvoon tai alle sen, ei aiheuttanut välittömiä tuloveroseuraamuksia. Näin oikeus saada verotusperusteita suurempi tulo verovapaasti oli realisoitavissa verovapaasti sekä sukulais- että vieraskaupoissa.⁷⁹

Ostajan kannalta tarkastellen sukupolvenvaihdoskaupan veroseuraamukset saattoivat muodostua hyvin edullisiksi. Yrityskokonaisuuden, jonka nettotuotto ylitti verotuksen perusteena olevan tulon, ostaminen käypäänkin arvoon oli kannattavaa.⁸⁰ Lahjanluonteisella kaupalla ostaja sai kaksinkertaisen edun. Hänelle tulevien bruttotulojen ja hänen todella maksamansa hankintamenon erotus muodostui suureksi.⁸¹ Näin hänen faktisen nettotulonsa suhde verotuksen perusteena olevaan tuloon muodostui erityisen edulliseksi. Tästä ei aiheutunut välittömiä tuloveroseuraamuksia.⁸² On korostettava, että esitelty siirtyvä etu ei ole jaksotuksellinen kuten nettotulon verotusjärjestelmässä muodostuvat veroluotot.

Nettotulon verotusjärjestelmässä poikkeuksellinen kannattavuus ei jää verotamatta kuten pinta-alaverotuksessa. Sitä vastoin kannattavilla tiloilla on tulon

neet esitettyä veronäkökantaa. Kyseessä on kuitenkin eräänlainen siirtyvien veroluottojen kanssa vastakkainen ilmiö.

⁷⁸ Tässä tarkoitetaan tilannetta, jossa myyjä on omistusaikanaan ehtinyt nauttia investoinnin nettotuloa yli verotusperusteen mukaisen määrän.

⁷⁹ Verotusaseman edullisuus pinta-alaverotusjärjestelmässä on ollut mahdollista ottaa huomioon kauppahinnan asetannassa. Onko asia mielletty asettamalla kannattavan tilan hintaan veroetulisä ja tekemällä kannattamattoman tilan hinnasta epäedullisuusvähennys, on vaikea sanoa varmasti.

⁸⁰ Tilakauppa oli verotuksellisesti edullinen, jos verotusperusteena olevan peltomaan asemesta ostettavana oli nettotuloa korottavia, verotusperusteen ulkopuolelle jääviä tuotantopanoksia.

⁸¹ On aivan ilmeistä, että mahdollisuudet siirtää ostajalle vajaaverotuksen etu lahjanluonteisella kaupalla ovat olleet hyvät. Tuloverotuksessa asiaan ei ole voitu puuttua, koska ei ole ollut oikeudellisia mahdollisuuksia eikä kykyä havaita tilannetta. Kauppa kohdistui kiinteistöön ja luopuminen sen arvon realisoinnista ei oikeuttanut verotukseen. Verotuksen toimittajilla ei myöskään ollut riittäviä tietoja omaisuusosien arvoista.

⁸² Pinta-alaverotusjärjestelmässä erilaisten tilojen kaupat päättyivät verotuksellisesti erilaiseen suhteelliseen asemaan. Hyväkuntoisilla, ajanmukaisilla, uusilla pitkäaikaisilla tuotantovälineillä varustetuilla tiloilla on ollut mahdollista siirtää ostajalle tuloverotuksellinen etu. Jos taas myytävän tilan tuotantovälineistö ei mahdollistanut edes verotuksen mukaisen nettotuoton saavuttamista, ostajan verotuksellinen asema on vastaavasti heikko. Vain ilman veronsaajien kuluosuutta tehtävissä olevilla investoinneilla voitiin päästä veroperusteiseen tuloon tai sen ylitse.

verotettavaksi päätymistä toiminnan aikana voitu pitkittää. Tähän runsaat investoinnit ja etupainoiset kulukirjaukset antavat mahdollisuuden.⁸³ Tilan luovutus-tilanteessa näiden veroluoton muodossa olevien etujen pysyvyys tulee punnittavaksi.

Nettotulon verotusjärjestelmässä maatalousyritysten markkinahintaisissa kaupoissa maatalousirtaimistoon liittyvät veroluotot purkautuvat myyntituloa vastaan. Lahjanluonteisten maatalousirtaimiston luovutusten osalta on otettava kantaa tämän edun poistamiseen tai siirtämiseen ostajalle. Nettotulon verotusjärjestelmä sinänsä mahdollistaa tulon ja menon henkilöllisessä kohdentamisessa eri variaatioita.⁸⁴ Veroluotot voivat siirtyä kokonaan tai osittain tai tulla purettaviksi.

Nettotulon verotusjärjestelmässä ostajan suorittama ja verotuksessa perusteeksi otettava meno ovat periaatteessa saaman suuruiset. Silloin kun kauppahinta vastaa hyödykkeiden käypiä arvoja, meno on myös sen tulontuottamiskykyyn nähden oikean suuruinen. Jos ostetussa maatalousyrityksessä on runsaat ajanmukaiset tuotantovälineet, ostaja saa hankintamenon vähennysoikeuden niiden arvon mukaisesti. Jos kaupan yhteydessä siirtyvän tuotantovälineistön tulontuottamiskyky on vähäinen, hyödykkeille kauppahinnan perusteella muodostuva hankintameno on vastaavasti pienempi.⁸⁵

⁸³ Hyvin kannattavalla tilalla on muita tiloja suuremmat mahdollisuudet veroluoton muodostamiseen. Niillä on enemmän tuloja ja keskimääräistä enemmän vähennyskelpoista menopohjaa. Ilmeisesti niillä myös on keskimäärin enemmän veroluottoa. Veroluoton muodostamismahdollisuuteen vaikuttaa myös tuotantosuunta. Kotieläintaloutta harjoittavilla tiloilla mahdollisuudet ovat paremmat kuin kasvinviljelytiloilla.

⁸⁴ Pinta-alaverotuksessa ei järjestelmän kaavamaisuuden takia kyetty ratkaisemaan tulon laajuuskysymystä esim. veronmaksukykyisyysperiaatteen kannalta tyydyttävästi toiminnan aikana eikä tilakaupan yhteydessä. Nettotulon verotusjärjestelmässä tämä on periaatteessa mahdollista. Säännöksen valinnalla ja verotusmenettelyn tietomäärän riittävyydellä on ratkaiseva merkitys pyrkimyksen onnistumisessa.

⁸⁵ Jos tilakaupan jälkeen on tarvetta uusia tuotantovälineistöä, nettotulojärjestelmä tukee investointia veronsaajan kuluosuuksin ja mahdollisuuksin veroluoton muodostamiseen.

3 MAATILAN KAUPPAAN LIITTYVIÄ ERITYIS- PIIRTEITÄ

3.1 Tilakaupassa siirtyvän omaisuuden erityispiirteitä

Maatilan kaupan yhteydessä siirtyy vero-oikeudelliselta luonteeltaan hyvin monenlaista omaisuutta.¹ Maatilatalouden yritysomaisuuden lisäksi siirtyy yksityistalouteen kuuluvaa omaisuutta, näistä merkittävimpanä asuinrakennus. Maatilatalouteen kuuluvan omaisuuspiirin sisälläkin eri hyödykkeiden myynnin verokohtelut poikkeavat merkittävästi. Hyödykkeet saattavat kuulua maatalouteen tai metsätalouteen, jossa ne puolestaan saattavat kuulua nettotulon tai pinta-alaverotuksen alaisuuteen. Hyödykekohtaisia eroja kaupan verotuskohtelussa on sekä myyjän että ostajan verotuksessa. Eroja on kauppahinnasta muodostuvan tulon veronalaisuudessa ja jaksotuksessa sekä menon vähennyskelpoisuudessa ja jaksotuksessa.

Maatilan yritysomaisuuden osan kuuluminen nettotulon verotuksen ulkopuolelle tuottaa verotuksellisesti neutraalia kauppahintaa. Tällaista omaisuutta on pinta-alaverotuksen piiriin kuuluvan metsän puusto. Kauppahintanaan tuloilla ja menoilla ei pinta-alaverotuksessa ole näille erille nettotulon verotuksessa kuuluvaa kohtelua ja vaikutuksia. Tämä on saattanut aiheuttaa vinoutumia verotusta varten ilmoitettuihin kauppahinnan jakautumisiin.² Todellisen metsä-

¹ Siirtyvän omaisuuden moninaisuus sinänsä aiheuttaa käytännössä ongelmia sen selvittämisessä, mitä hyödykkeitä kaupalla on siirtynyt. Verotuksessa saatetaan todeta, että ostajan veroilmoituksessa ilmenee myyjän verotuksessa aiemmin olleita hyödykkeitä ilman, että ne sisältyvät mihinkään laadituista kauppa- tai lahjakirjoista. Omaisuutta saattaa verotusmielessä myös kadota siten, että ei tiedetä, onko se siirtynyt ostajalle tai otettu myyjän yksityistalouteen. Tässä käsitellyt kysymykset selviävät yleensä verotusmenettelyn yhteydessä verovelvolliselle tehtävien kyselyjen avulla.

² Puustolle faktisesti kuuluvan kauppahintaosuuden kohdistaminen maatalousrakennuksille on tuonut edun ostajan verotuksessa. Puuston kauppahintaosuuden suuruudella ei ole merki-

lon verotusjärjestelmässä syntyy luonnollisille henkilöille menopohjaa metsävähennyksenä puuston kauppahintaosuuden perusteella.³ Puuston myyntituloa taas verotetaan kiinteistön myynnissä luovutusvoittoa koskevien säännösten mukaan. Puuston kauppahintaosuuden vaikutuksettomuus on siis vähentynyt.

Hyödykkeiden kuuluminen toiminnan aikana yritystoiminnan verosäännösten piiriin ja myynnissä luovutusvoittoverotuksen piiriin saattaa johtaa epäjatkuvuustilanteisiin. Varsinkin, jos vähennetyt menot tuloutuvat verovapaasti luovutusvoittoverotuksessa ja ostajalle syntyy verotuksessa vähennyskelpoista menopohjaa, vastaavuus myyjän ja ostajan verotuksessa voi rikkoonua laajasti. Mainittuja tilanteita voi syntyä maatalousrakennusten osalta sekä puuston osalta puun myyntitulon verotusjärjestelmässä.

Maatalousyrityksissä on kulumattomien tuotannontekijäpanoksien osuus hyödykkeistä keskimääräisesti suurempi kuin muissa yrityksissä.⁴ Nämä hyödykkeet, joista maatalouden piirissä merkittävin on peltomaa, kuuluvat myyntivoittoverotuksen piiriin.⁵ Näiden hyödykkeiden hankintamenon perusteella ei toiminnan aikaisesta tulosta saa tehdä vähennystä. Hankintameno tulee vähennettäväksi myöhemmin myyntitulosta. Yritysomaisuus, jonka hankintameno on verotuksessa toiminnan aikaisesta tulosta vähennettävissä, on rahoituksen kannalta edullisemmassa asemassa.⁶

Maatalousyritykseen kuuluvista hyödykkeistä suuri osa jakautuu eri omaisuuslajeihin paljolti samoilla kriteereillä kuin liikeyrityksen omaisuus. Erojaikin tosin on. Vaihto-omaisuutena pidetään maataloudessa pitkäkäyttöistäkin eläinkantaa, kuten lypsylehmiä ja poikastuotannossa olevia kantaeläimiä. Luonteeltaan nämä ovat käyttöomaisuutta. Vaihto-omaisuuden verotuskäsittely toiminnan aikana on erilainen maatalous- ja muussa yrityksessä. Kassaperiaatteen soveltamisesta maatalouden verotuksessa aiheutuu, että vaihto-omaisuudella ei myyn-

tystä ostajalle eikä myyjälle. Rakennuksen kauppahintaosuus on ostajalle vähennyskelpoista menoa. Liikeyritysten omaisuudella ei yleensä ole sitä neutraalia asemaa, mikä puustolla on pinta-alaverotusjärjestelmässä.

³ Tosin metsävähennys lasketaan 50 %:ksi puuston ja maapohjan kauppahintaosuudesta. Puuston arvo ei siis tule metsävähennyksen perusteeksi.

⁴ Myös nettotulon perusteella verotettavan yritystoiminnan alueen, maatalouden, osalta on näin.

⁵ Peltomaan kuulumisesta myyntivoittoverotuksen piiriin saattaa seurata maatalouden ansiotulon muuntuminen pääomatuloksi. Jos maatalouden tulevia tuotto-odotuksia kapitalisoituu peltomaan arvoon, ne realisoituvat pääomatuloksi. Syntyessään ja normaalisti verotuksessa tuloutuessaan ne kuitenkin olisivat osittain ansiotuloa.

⁶ Säännökset ovat verotuksessa samat maapohjalle maatalouden ja liikeyrityksen verotuksessa. Tässä suhteessa ei ole syrjintää. Yritysomaisuuden rakenteen erilaisuus mainituissa yrityksissä johtaa erilaiseen verotukselliseen asemaan.

tivuonna pääsääntöisesti ole vähentämätöntä hankintamenoa.⁷ Tällainen tilanne johtaa osaltaan tilan myyntivuoden nettotulon muodostumiseen korkeaksi.

Tilakaupassa myytävän hyödykkeen verotuksellisen luonnehdinnan perusteella määräytyy myyntitulon veronalaisuus ja jaksotus sekä tulon luokittelu pääomatuloksi tai ansiotuloksi. Tällä jaolla on vaikutus tulon verokantaan. Luovutusvoitot ovat pääomatuloa. Myös maatalousirtaimiston myynnistä saatu tulo voi olla pääomatuloa, jos yritystulon jakaminen TVL 38 §:n säännösten mukaisesti tähän johtaa.

Hyödykkeen verotuksellista luonnetta koskeva ratkaisu saa lopullisen vaikutuksensa, kun kauppahinta jaetaan kaupan kohteena oleville hyödykkeille. Kauppahinnan jakamistulos ratkaisee, missä määrin säännökset tulon veronalaisuudesta ja jaksotuksesta myyjällä ja vastaavasti menon vähennyskelpoisuudesta ja jaksotuksesta ostajalla faktisesti toteutuvat. Kauppahinnan jaon tekninen toteuttaminen oikeasuhtaisesti on käytännössä merkittävämpi ongelma kauppahinnan verokohtelun lain mukaisessa toteuttamisessa kuin hyödykkeiden luonnetta koskevat tulkintakysymykset.⁸ Kauppahinnan jakaminen säännösten sisällön toteuttavalla tavalla edellyttää tietoa kauppaan kuuluvien hyödykkeiden käyvistä arvoista.

3.2 Maatilan kaupan hintatasot

Vähemmistö maatalousyritysten kaupoista tapahtuu käypään arvoon. Maatilan käypää arvoa on tosin vaikea määritellä tarkasti. Tämä johtuu siitä, että käyvän arvon määrittämisessä tarvittavia markkinaehtoisia kauppvoja tapahtuu varsin vähän. Koska tilakohtaisilla tekijöillä on huomattava merkitys arvoon, pitäisi markkinahintaisia kauppvoja olla paljon, jotta kullekin tilakokonaisuudelle olisi vertailukelpoinen markkinahintainen kauppa. Markkinahintaisten kauppjojen osuus tilakaupoista tullee nousemaan. Tilakoon suurentamispyrkimyksen toteutuminen edellyttää tätä.

Maatalousyrityksien kaupoista tapahtuu nykyään valtaosa lähisukulaisten välillä. Näissä kaupoissa hinta päättyy yleensä merkittävästi tilan käypää mark-

⁷ EVL:n suoriteperusteisessa tuloksenlaskennassa vaihto-omaisuuden hankintameno kirjataan kuluksi, kun hyödyke on luovutettu, kulutettu tai menetetty (EVL28 §). Tämän johdosta yrityksessä luovutushetkellä olevilla hyödykkeillä on yleensä vähentämätöntä menojäännöstä.

⁸ Hyödykkeen vero-oikeudellinen luonne on ensin ratkaistava, sen jälkeen hyödykkeelle on jaettava oikea osuus kauppahinnasta. Verotukselliselta luonteeltaan oikein ryhmitetyille hyödykkeille väärällä, siis käypää arvoa vastaamattomalla, perusteella toteutettu kauppahinnan jako johtaa verotuksen laajuus- ja jaksotusratkaisujen muodostumiseen virheellisiksi.

kina-arvoa alhaisemmaksi. Kauppa ulkopuolisille tapahtuu yleensä korkeampaan hintaan. Vieraskaupoissa ostaja hankkii useimmiten tilan lisämaaksi parantamaan jo omistamansa tilan tuotantopanosten käyttösuhdetta. Hänen kannattaa maksaa tilasta enemmän, kuin sen tuottoarvo on itsenäisenä yksikkönä. Maatilan kaupoissa on kahdet markkinat, sukulaiskaupamarkkinat ja vieraskaupamarkkinat. Voitaisiin käyttää myös käsitteitä itsenäisten tilojen markkinat ja lisämaamarkkinat.

Tilakauppojen tapahtuminen sukulaisten välillä ja alle markkina-arvon on useiden henkilötahojen taloudellisiin etuihin vaikuttava seikka. On tavallaan perusteltua asettaa kauppahinta tasolle, jolla ostaja kykenee suoriutumaan kauppahinnan maksusta tilan tulevalla tuotolla. Poikkeama markkinahinnasta alaspäin merkitsee kuitenkin periaatteessa ostajan sisarusten joutumista luopumaan osuudesta tilan markkina-arvosta. Tähän on tiettyyn rajaan asti välillisesti saatavissa tukea oikeusnormistosta. PK 25 luvun säännökset oikeuttavat tilanpidon jatkajan sisällyttämään tilan perintöosuutensa arvosta, joka on yleensä lähempänä tuottoarvoa kuin markkina-arvoa. Vastaavan hinnoittelun toteuttaminen jo vanhempien elossa ollessa tehdyssä kaupassa on oikeutettua.

Tilan tuottoarvon käyttäminen kauppahinnan asettamisperusteena johtaa sitä suurempaan poikkeamaan tilan markkina-arvosta, mitä pienempi ja kannattamatomampi tila on. Ostajan sisarusten häviöksi tuleva osa kasvaa samassa suhteessa. Myös maatalouden ulkopuolisen väestön etuja loukkaa heikosti kannattavien tilojen olemassaolon jatkaminen alhaisella kauppahinnalla. Vaihtoehtona sukulaiskaupalle on tilan myynti lisämaaksi, tilakoon suurentuminen ja kannattavuuden paraneminen. Heikosti kannattavien tilojen ylläpito saattaisi edellyttää tuen antamista näille toiminnan aikana joko tuottajahinnan tukemisen tai suoran tulotuen muodossa.

Veronormiston suhtautumisella kaupan lahjanluonteisuuteen on suuri merkitys tällaisen kaupan rahoituksen kannalta.⁹ Lahjanluonteisen kaupan verokohdetelun järjestämisessä on vaihtoehtoja. Ne mahdollistavat myyjän verotuksessa muodostuneiden veroluottojen siirtymisen ostajalle eri laajuudessa. Hyödykekohtaisesti on eroja sen suhteen, missä määrin veroluottojen siirtyminen on mah-

⁹ Käsite »lahjanluonteinen kauppa» kaipa tässä vaiheessa täsmennyksen. Kauppahinnan määrän jääminen alle tilan käyvän arvon ei aina merkitse kaupan lahjanluonteisuutta. Maatilojen sukulaiskauppojen yhteydessä on suhteellisen yleistä, että tilalla kauan ilman palkkaa työskennelleen ostajan työpanos hyvitetään asettamalla kauppahinta käypää arvoa alhaisemmaksi. Kyseessä on kauppahinnan kuittaaminen saatavalla eli luovutus on tältä osin vastikkeellinen. Tätä kauppahinnan asetannan taustavaikutinta on useimmiten vaikea eritellä, varsinkin, jos se liittyy lahjanluonteiseen kauppaan. Kysymystä käsitellään tarkemmin lahjanluonteista kauppaa käsittelevässä luvussa.

dollista. Veroluottoa muodostuu maapohjan osalta realisoimattomista arvonnou-suista. Maatalousirtaimistoon liittyvä veroluotto on syntynyt menojen vähentä-misestä niiden tulontuottamiskyvyn alentumisen edellyttämää nopeammin.

3.3 Maatalousyrityksen yritysmuodosta verotuksen kannalta

3.3.1 Henkilöllisen kohdistamisen kysymyksiä tilan substanssikaupassa

Maatalousyritysten kaupat tapahtuvat pääsääntöisesti substanssin kauppoi-na.¹⁰ Tämä seikka sekä maatilan perheyrittäjämuoto tuovat tilakaupan verotukseen mielenkiintoisia kohdistamiskysymyksiä. Myytävän tilan myyjä- ja ostajatahol-la olevien henkilöiden omistuksellinen ja toiminnallinen suhde maatalousyri-tykseen vaikuttaa tulon henkilölliseen kohdistamiseen verotuksessa.

Maatilan kaupassa on usein myyjätaholla kaksi puolisoa. Maatalouskiinteistön omistus voi olla joko molemmilla tai vain toisella puolisoista. Luovutusvoitto-verotuksen tason kannalta omistusoikeuden jakautumisella puolisoille ei ole mer-kitystä. Siirtyminen pääomatulojen verotuksessa suhteelliseen verokantaan on poistanut progressionäkökohdan merkityksen. Verovelvolliskohtaisten vapaamää-rien poistaminen myyntivoittoverotuksessa on osaltaan poistanut omistuksen ja-kautumisen merkityksen.

Myyjäpuolella puolison ei tarvitse olla kauppakirjassa merkittynä myyjänä eikä yritysomaisuuden omistajana saadakaan verotuksessa osalleen maatalous-irtaimiston myyntituloa. Työpanoksensa perusteella puoliso voi verotuksessa saa-da osalleen irtaimiston myyntituloa. Sanottu tulo on yritystuloa, josta pääoma-tulo-osuuden erottamisen jälkeinen osa on ansiotuloa (TVL 38 §). Tämä ansio-tulo jaetaan puolisoitten työpanosten mukaisessa suhteessa, lähtökohtaisesti puo-liksi (TVL 14 § 2 mom.). Vaikka pääasiallisen yrittäjän käsite on poistettu, voi ansiotulo tulla verotetuksi vain toisella puolisoilla, jos hän työskentelee yksin yrityksessä. Puoliso voi siten harjoittaa maataloutta toisen puolison omistamal-la tilalla ja olla yksin verovelvollinen toiminnasta vahvistetusta ansiotulosta.

Maatalousirtaimiston luovutuksen takia saattaa muodostua verokantojen vas-taamattomuustilanne myyjä- ja ostajatahon verotuksissa. Maatalouden ansiotulo tulee ehkä jaettavaksi puolisoille vain ostajilla. Myyjätahon verotuksessa on saa-tettu muodostaa ennenaikaisin kulukirjauksin veroluottoa. Veroluotto voi luovu-

¹⁰ Tähän tilakaupan piirteeseen liittyy jollakin tavoin pääosa tämän tutkimuksen kysymyk-sistä.

tuksen saajille siirrettynä purkautua alhaisemman verokannan mukaan kuin tulo mitä vähentäen veroluotto on muodostunut. Toisin sanoen, tulo, jota ennenaikainen kulukirjaus vähentää, olisi tullut verotettavaksi suuremmalla veroprosentilla kuin tulo, jota ostajalla muodostuu veroluoton purkautumisen vuoksi enemmän. Tästä muodostuu verovelvollisille edullinen vastaamattomuus.¹¹ Kysymyksellä on relevanssia lahjanluonteisten kauppojen verotuksen yhteydessä, joissa veroluottoja yleensä voi siirtyä.¹² Luovutuksen osapuolten verokantojen eroa on periaatteessa mahdollista pitää argumenttina veroluottojen siirtymistä vastaan.

3.3.2 Vertailua yhtiömuotoisten yritysten kauppoihin

Maataloutta harjoitetaan pääasiallisesti muussa kuin itsenäisiksi verovelvollisiksi luettavien yhtiöiden muodossa. Myös maatalousyrityksen kauppa tapahtuu useimmiten substanssikauppana.¹³ Tämän takia kahden edellä mainitun näkökohdan, yritysomaisuuden luonteen ja lahjanluonteisten kauppojen aiheuttamien vero-ongelmien merkitys korostuu. Maatalousyritysten laajamittainen muuttaminen esimerkiksi osakeyhtiömuotoon ei liene käytännössä mahdollista. Näin mahdolliset erot eri muotoisten yritysten kauppojen verokohtelussa voidaan nähdä yhdenvertaisuuskysymyksinä.

Osakkeiden luovutuksella toteutetussa yrityksen kaupassa yrityssubstanssin omistusoikeus ei vaihdu. Tämän vuoksi yhtiön verotuksessa ei tapahdu välittömiä tuloutuksia vaan veroluotot säilyvät edelleen. Myyjä ja ostaja voivat osakkeiden kauppahinnasta sopiessaan ottaa huomioon yhtiön liikevarallisuuteen mahdollisesti sisältyvät veroluotot. Myyjän verotuksessa osakkeiden myyntivoitto on pääomatuloa. Substanssikaupassa mahdollista veroluottojen tai kumuloituneiden tulojen tuloutumista progressiivisesti verotettavaksi ansiotuloksi ei osakeyhtiömuotoisen yrityksen osakkeiden kaupassa tapahdu missään muodossa.

¹¹ Tilanne on verovelvollisille epäedullinen, jos veroluottoa muodostettaessa pienenevän tulon verokanta on alhaisempi, kuin tulon, jota muodostuu ostajalla enemmän. Eduksi jää tosin veronmaksun siirtyminen.

¹² Käypään arvoon tapahtuvissa kaupoissa veroluotot purkautuvat kauppahintaa vastaan. Periaatteessa verokannan vastaamattomuus voi ansiotulon jakautumisen lisäksi muodostua ansiotulo-osuuden suuruuden suhteen. Yleensä myyjillä on vähemmän velkaa ja suurempi pääomatulo-osuus kuin tilan ostajilla. Myyjien ansiotulo-osuus jää näin pienemmäksi kuin ostajien vastaava. Verotettavan tulon määrästä riippuu kumpana, ansio- vai pääomatulona, tulo päättyy korkeamman verokannan piiriin.

¹³ Eri toimintamuodossa olevien liikeyritysten kauppoihin liittyvistä verokysymyksistä ks. *Mattila, Tili- ja veropäivät 1991 s. 1 ss.*

Kauppahinnan maksamisen verorasituksen suhteen osakeyhtiömuoto voi olla yksityisliikettä epäedullisempikin.¹⁴ Varojen otto osakeyhtiöstä osinkona johtaa tuloverotukseen.¹⁵ Tämä estää yhtiön verotuksessa muodostuneiden veroluottojen käytön yrityksen kauppahinnan rahoittamiseen. Yksityisliikkeessä ja maatalousyrityksessä veroluoton muodostaminen kulukirjauksin, jotka eivät edellytä rahankäyttöä, antaa mahdollisuuden varojen ottoon ilman veronmaksua.¹⁶

Lahjanluonteisissa kaupoissa yhtiön osakkeiden luovutus on edullisemmassa asemassa kuin yrityssubstanssin kauppa. Osakeyhtiössä ei tapahdu veroluottojen purkautumisia. Osakkeiden kaupan alihintaisuus johtaa tuloverotuksessa veronmaksun vähentymiseen täysihintaiseen kauppaan verrattuna. Alihintaisuus vaikuttaa hankintamenon alhaisuuden kautta vasta ostajan myydessä osakkeet edelleen eli hänen yrittäjäuransa loppuessa. Veroluotto siirtyy siis ajallisesti pitkälle.

Osakeyhtiömuotoisen yrityksen kauppa on mahdollista tehdä vaihteittain myymällä osakkeita pienissä erissä. Maatalousyrityksessä tämä ei substanssikaupan muodossa onnistu ilman ennen aikaisten kulukirjausten tuloutuksia. Maatalousyrityksenkin kauppa on mahdollista toteuttaa vaihteittain yhtymämuodon kautta.¹⁷ Osakeyhtiön kauppa voidaan toteuttaa myös osittain tai kokonaan substanssin kauppana ostamalla ensin yritysvarallisuutta ja myöhemmin osakkeet.

Yrityksen ostoon otetun lainan korkojen suhteen substanssikauppa on selväpiirteinen. Korot ovat kiistattomasti vähennettävissä yrityksen tulosta. Vuodesta 1993 lähtien tulonhankkimistoiminnan korkojen vähennysoikeus on maatalouden ja elinkeinotoiminnan ulkopuolellakin laaja.¹⁸ Yksityisliikkeen ja maatilan ostoon otetun lainan korko vähennetään yritystulosta, josta osa on ansiotuloa. Samanlaisin materiaalisin lopputuloksinkin vähennetään elinkeinotoimintaa harjoit-

¹⁴ Tässä lähdetään olettamuksesta, että yrityksestä otetaan varoja kauppahinnan maksuun.

¹⁵ Se, missä vaiheessa osingon jakamisen aiheuttama veronmaksu faktisesti tapahtuu, riippuu yhtiön verotilanteesta. Jos yhtiöllä on veroylijäämiä, eli se on näyttänyt voittoa ja maksanut siitä veroa, osingonmaksu ei välittömästi aiheuta veronmaksua. Jos taas veroylijäämiä ei ole eikä verovuoden verotettavasta tulosta maksettava yhtiövero kata osingonjaon perusteella määräytyvää vähimmäisveroa, tulee maksettavaksi täydennysvero. Yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä ks. *Tikka*, Yritysverotuksen perusteet s. 209 ss.

¹⁶ Veroluoton muodostamistakaan ei tarvita. Poisto sinänsä rahanmenoa edellyttämättömänä menona muodostaa tilaa rahan ottamiseen ilman veroseuraamuksia.

¹⁷ Jos maatalousyritys muutetaan henkilöyhtiöksi, veroluotot eivät purkaudu. Osuuksien kauppa ei vaikuta yhtiön tuloon. Muutettaessa henkilöyhtiö yksityiseksi maatalousyritykseksi voidaan jatkuvuusperiaatetta soveltaa.

¹⁸ Yrityksen ostoon otetun lainan korkojen vähennysoikeuteen liittyviä taloudellisia kysymyksiä sekä lainatulkintaongelmia aiemman TVL:n ajalta on käsitellyt *Mattila*, Verotus 1991 s. 26 ss.

tavan osakeyhtiön pääosakkaan osakkeiden ostoon ottaman lainan korot. Korot vähennetään TVL 58 § 6 momentin mukaan saadun osingon ja yhtiöveron hyvityksen yhteismäärästä ennen tulon jakamista ansio- ja pääomatuloksi.¹⁹

3.3.3 Kuolinpesä ja yhtymä yritysmuotoina

Maatalousyrityksistä varsin huomattava osa, noin viidennes on kuolinpesän tai yhtymän muodossa. Näihin yritysmuotoihin liittyy maatilán kaupan verotuksen kannalta sekä yhteisiä että erottavia piirteitä. Kumpaankin yritysmuotoon liittyy tilakaupan yhteydessä verosäännösten tulkintaongelmia. Tulkintaongelmia käsitellään tarkemmin omassa luvussaan. Tässä esitellään näihin yritysmuotoihin liittyviä ongelmakohtia.

Kuolinpesä on erillinen verovelvollinen (TVL 17 §). Kuolinpesän omistama maatila voidaan myydä monella eri tavalla. On mahdollista myydä kuolinpesän osuudet. Myyntiä verotetaan osakkaalla myyntivoittoverotusta koskevien säännösten mukaisesti. On myös mahdollista, että kuolinpesä myy omistamansa maatalousomaisuuden ja tulee siitä verotetuksi. Mahdollista on myös jakaa kuolinpesän varat osakkaille, jotka sitten myyvät omaisuuden edelleen. Tähän ratkaisuun liittyy riskejä VerL 56 §:n soveltamisen kannalta.

Maatalousyhtymä eli TVL 15 §:n tarkoittama verotusyhtymä ei ole erillinen verosubjekti. Tällä on verotuksellisesti se vaikutus, ettei yhtymän osuuksia voida myydä erillisinä objekteina. Maatalousyhtymä ei myöskään omista sen toiminnassa käytettäviä hyödykkeitä. Ne kuuluvat jaetulla yhteisomistuksella yhtymän osakkaille. Osuuden kaupan katsotaan kohdistuvan osuuteen yhteisestä omaisuudesta.

Maatalousyhtymiä muodostuu monella tavalla. Ilmeisesti myös yhtymän taroitetuissa kestoajoissa on eroja. Kuolinpesästä muodostuneessa yhtymässä omistusoikeus hyödykkeisiin on lähtökohdan takia yleensä jakautunut tasan osakkaille. Mahdollista on, että kaksi itsenäistä viljelijää ryhtyy tuotannolliseen yhteistyöhön siten, että toimintaa verotetaan yhtymänä. Tällaisessa tapauksessa yhtymän käytössä olevan omaisuuden kuuluminen yhtymäosuuksien mukaisesti osakkaille ei

¹⁹ TVL 58 § 6 momentissa luetaan vähennysmenettelyn piiriin sellainen osakas, jota ei voida pitää työntekijäin eläkelain 2 §:n 6 momentin mukaan työntekijänä. Tällainen osakas on henkilö, joka yksin tai yhdessä perheensä kanssa omistaa yli puolet yhtiön osakekannasta tai äänimäärästä. Pienosakas sitä vastoin saa vähentää osakkeen hankintaan otetun lainan korot vain pääomatulostaan. Ks. *Andersson*, Pääomatulon verotus s. 76. Kun korot vähennetään ennen tulon jakamista pääoma- ja ansiotuloksi, vähennetään osakkeiden hankintaan otetun velan määrä vastaavasti osakkeiden arvosta yhtiöstä saadun osingon pääomatulo-osuutta laskettaessa (TVL 42 § 3 mom).

ehkä tunnu niin luontevalta kuin omaisuuden lukeminen kummallekin osakkaalle alkuperäisen omistuksen mukaisesti.

Ei ole täysin selvää, ketä yhtymän osuuden myynnistä on verotettava. Mahdollisuuksina ovat periaatteessa tulon katsominen yhtymälle kuuluvaksi ja sen jakaminen osakkaille tai osakkaan verottaminen kaupasta. Omaisuuden laadulla lienee merkitystä. Kiinteistön myyntitulon luonnolliselta verosubjektilta vaikuttaa kiinteistön omistaja paremminkin kuin sen käyttäjä eli yhtymä.

Kysymys yhtymäosuuden ostajan maksaman kauppahinnan vaikutuksesta verotuksessa ei ole täysin selvä. Onko osuudesta maksettu kauppahinta täysin vaikuttamaton yhtymän menopohjaan? Maatalousyhtymä on laskentasubjekti, joten osuuden hankintameno olisi periaatteessa laskettava yhtymän hyväksi ja jaettavaksi osakkaille. Periaatteessa olisi myös oikein, että ostajaosakas saisi kauppahinnan perusteella verotuksessa itsenäistä menopohjaa. Muodostuuko yhtymässä lisäosuuksia ostaneelle osakkaalle erillinen kuluvarasto hänen osuuksista maksamansa määrän perusteella? Saako hän tehdä erillisiä kulukirjauksia haluamaansa tahtiin muodostuneesta kuluvarastosta? Tilinpito-ongelmat muodostunevat vaikeiksi, jos erillisiä kuluvarastoja muodostuu.

4 MAATALOUSYRITYKSEN MYYJÄN VEROTUS

4.1 Myyntitulon määrittämiskysymyksiä

4.1.1 Yleistä maatilán kauppahinnan määrittämisestä

Maatilan kauppahinnan määrittelyllä vahvistetaan se määrä, joka tulee verotuksessa jaettavaksi kauppaan sisältyvien hyödykkeiden myyntituloksi. Pääsääntö, jonka mukaan verotuksessa tulon määräksi tulee kauppahinta, ei kaikissa tapauksissa pidä paikkaansa. Maatalousyrityksen luovutuksessa saattaa veronalaiseksi maatalouden tuloksi muodostua tilán myyntihinnan lisäksi muita eriä. Jo tässä vaiheessa lieenee aiheellista esitellä lyhyesti niistä tärkeimmät ja niiden asema tässä tutkimuksessa.

Maatalousirtaimistoon liittyviä ennen aikaisia kulukirjauksia voi purkautua lahjanluonteisissa kaupoissa luovutuksen vastikkeettomalta osalta. Näitä kysymyksiä käsitellään omassa luvussaan. Verotuksessa muodostetut investointi- ja tasausvaraukset purkautuvat verovelvollisen lopettaessa toiminnan.¹ Tämä käsittää myös yrityksen myynnin. Näiden varausten purkautumiseen ei liity perusteellista käsittelyä vaativia näkökohtia, joten niihin ei palata laajemmin.²

Maatalousyrityksen kaupassa yleensä suuren osan kauppahinnasta muodostaa selkeästi markkamääräisesti ilmaistu suoritus. Maatalousyritysten kauppvoja ei juuri lainkaan tehdä ehdoin, että kauppahinta määräytyy lopullisesti vasta vuosien kuluttua esimerkiksi toiminnan kannattavuuden perusteella.³ Tähän on il-

¹ Investointivarausten osalta asiasta säädetään maatalouden investointivarauslain 9 §:ssä ja tasausvarausten osalta MVL 10 c § 2 mom:ssa.

² Purkautumissäännökset ovat selkeät. Mahdollisuudet oikea-aikaisella verosuunnittelulla välttää purkautumisen progressio-ongelmien muodostuminen tilán myyntivuodelle ovat hyvät.

³ Liikeryitysten kaupoissa tämä ei ole kovin harvinaista. Verotuksessa tästä aiheutuu erityisiä ongelmia. Niitä on käsitellyt Andersson, JFT 1988 s. 13 ss. Esitys koskee osakeyhtiömuotoisten yritysten kauppvoja, mutta ongelmista osa esiintyy myös substanssikaupoissa – periaatteessa myös mautilojen kauppjojen yhteydessä. Melz s. 267 ss. on Ruotsin oikeuden osalta

meisesti vaikuttanut maatalouden alan vajavainen kilpailu sekä yritystoiminnan harjoittajan, eli ostajan itsensä panoksen suuri merkitys.⁴ Vaikka kauppahinta on yleensä määrätty tarkkaan, kauppahinnan lopullisesti suoritettava määrä voi jäädä avoimeksi esimerkiksi elinaikaisen syytingin tapauksessa. Tällainen ei kuitenkaan vaikuta kauppahinnan määrään verotuksessa.

Ostajan suorituksen henkilöllinen kohdistuminen saattaa verotuksessa aiheuttaa epävarmuutta kauppahinnaksi lukemisessa. Tulkintaongelma ei tosin ole Suomessa merkittävä. Kauppahintasuorituksen myyjän tuloksi lukemista verotuksessa ei estä suorituksen tapahtuminen muodollisesti muulle taholle kuin myyjälle. Varsin selvä on tapaus, jossa ostajan maksettavaksi siirtyy myyjältä tilaan liittyvä velka.⁵ Vastattavaksi otettu velka on kauppahintaa. Ostajan vanhempiensa kanssa tekemän tilakaupan perusteella sisaruksilleen maksama sisarosuuskorvaus katsotaan verotuksessa myyjien saamaksi kauppahinnaksi.⁶ Määrätessään kauppahinnan osan suoritettavaksi muille lapsilleen vanhemmat disponoivat kauppahinnasta tavalla, joka vastaa sitä, että vanhemmat ottavat tulon vastaan.

Maatalousyrityksen myyntitulon määrittelyssä on erityisiä mittaamisongelmia.⁷ Kaupan kohteen ja osapuolten lähisukulaisuuden vuoksi kauppaan liittyy monesti ehtoja, jotka vaikeuttavat kauppahinnan määrittämistä. Tällaisia ehtoja ovat syytinki ja erilaiset muulla perusteella pidettävät käyttöoikeudet. Koro-

todennut, että kauppahinnan määräytyessä kohteen myöhemmän, epävarman arvonmuodostuksen perusteella, verotusta lykätään siksi kunnes lopullinen määrä on tiedossa. Silloinkin, kun suorituksen määrään liittyvä epävarmuus koskee muuta kuin kaupan kohteen arvoa, verotuksen siirtämiseen saattaa olla aihetta. Epävarmuuden aste on asetettava näissä tapauksissa korkeammaksi. Melz toteaa, että tietyn muotoisten kauppahintasuoritusten osalta verotus toimitetaan heti, vaikka maksun lopullisesta määrästä ei ole tarkkaa tietoa. Tällaisena hän mainitsee elinkorkosuoritukset (egendomslivräntor).

⁴ Siinä tapauksessa, että maatilán objektiivisesti määritettävissä arvoissa tulevaisuudessa tapahtuu merkittäviä muutoksia, saattaisi olla perusteltua jättää kauppahinta avoimeksi. Tällainen tilanne voisi olla esimerkiksi peltomaan arvon ratkaiseva aleneminen.

⁵ Siviilioikeudellisesti myyjän velat siirtyvät ostajalle velkojan suostumuksella ja muodostuvat ostajan vastattavaksi. Ne tulevat maksettavaksi samoin kuin kauppahintavelkakin. Myyjä vapautuu velkavastuusta vastaavasti. Velkojen siirtymisongelma sekä brutto-/nettotarastelun merkitys on suurempi määrittettäessä, onko luovutus vastikkeellinen vai osittain vastikkeeton.

⁶ Saksassa ostajan suorituksia sisaruksilleen ei pidetä myyjille maksettuna kauppahintana. Luovutusta pidetään täysin vastikkeettomana. Tämä on hyvin muodollinen ja taloudellisia tosiseikkoja huomioon ottamaton tulkinta. *Knobbe-Keuk* s. 645 s. on kritisoinut tällaista ratkaisulinjaa.

⁷ Kysymyksessä on mittaamisongelma sikäli, että on määritettävä kauppahinnaksi katsottava osuus. Tavallaan on kyseessä jakamisongelma. Ostajan tietyt suoritukset on jaettava kauppahinnaksi ja juoksevaksi tuloksi.

ton kauppahintavelka on myös mittaamisongelman aiheuttaja. Mainitut tekijät ovat verotuksen kannalta sekä teoreettisesti mielenkiintoisia että taloudellisesti merkittäviä.

4.1.2 Syytinki tilakaupan verotuksessa

Kiinteistön kaupassa muodostettu elinikäinen oikeus nauttia taloudellista etua, eli syytinki voidaan nähdä taloudellisesti kahdella tavalla. Voidaan katsoa, että myyjä on pidättänyt itselleen oikeuden osaan kiinteistön tuottoa. Tämän mm. Ruotsissa otetun kannan mukaisesti syytinki (undantag) on verotuksessa myyjän juoksevaa tuloa.⁸ Jos eläke katsotaan kauppahinnaksi, kuten Suomessa aiemmin, se verotetaan myyntitulona kapitalisoimalla vuosisuorituksen arvo. Pohdittaessa mahdollisuutta verottaa syytinkisuorituksia juoksevana tulona, on kielteiseksi perusteluksi esitetty korko-osuuden vähäisyys suorituksessa.⁹

Syytinkiin perustuvat suoritukset ovat TVL 37 §:n mukaan laadustaan riippuen verotuksellisesti joko myyntituloa tai juoksevaa tuloa. Jos suoritukset muodostuvat luonnontuotteista, palveluista tai asuntoedusta, ne eivät ole saajan veronalaista tuloa. Tämän vuoksi suoritukset on katsottu voitavan lukea osaksi kauppahintaa. Rahana tai muuna tavarana kuin luonnontuotteina suoritettu syytinki taas verotetaan juoksevana tulona.¹⁰ Sitä ei voida enää verottaa myyntitulo-

⁸ Ks. *Melz* s. 311 ss.

⁹ *Rekola*, s. 210 on katsonut, että kiinteistöeläke sisältää kauppahinnan lisäksi korkoa pääomalle. Koron osuudeksi hän arvelee noin 25 – 30 %. Koron osuuden vähäisyyden ja sen selvittämisen käytännöllisen vaikeuden takia hän pitää oikeana TOL:n säätämisen yhteydessä tehtyä muutosta, jossa syytinkisuorituksia ei enää lainkaan verotettu tulona. *Andersson*, JFT 1988 s. 5, toteaa kaupanteon jälkeisten eläkesuoritusten sisältävän kauppahinnan lisäksi korkoa. Hänen mukaansa eläkesuoritusten kauppahinnaksi katsominen TOL:ssa ja EETVL:ssä johtui koron osuuden vähäisyydestä ja korko-osuuden erottamisen käytännön vaikeudesta.

Saksassa yli 10 vuoden ajalle kaupanteosta jakaantuvat kauppahintaerät katsotaan myyjän jälkikäteiseksi juoksevaksi liiketuloksi, jos yrityksen kauppasopimuksesta voidaan päätellä, että suoritukset tulevat myyjien toimeentulon turvaamiseksi. Juoksevana tulona verottamisen motiivina on se, että myyjän veronmaksukyky ei riittäisi, jos tulo katsottaisiin kapitalisoituna myyntivuoden tuloksi. Myyjällä on kuitenkin oikeus valita kauppahintana käsittelyn ja juoksevana tulona verottamisen välillä. Ks. *Knobbe-Keuk* s. 641 s.

¹⁰ Teoreettisesti tarkastellen jakoperuste kauppahintana ja juoksevana tulona verottamiselle ei ole looginen ja ehjä. Jos tarkoituksena on verottaa syytinkisuorituksesta koroksi katsottava osa juoksevana tulona, ei periaatteessa pitäisi olla merkitystä sillä, missä muodossa suoritus tapahtuu. Kun nyt rahasuoritus verotetaan tulona, merkitsee se koko suorituksen katsomista koroksi myös tapauksissa, joissa syytinki käsittää vain rahasuorituksen. Tämä ei vastaa taloudellista todellisuutta. Siinä tapauksessa, että tulona verottamiseen olisikin sama peruste kuin Ruotsissa, eli katsottaisiin syytinki pidätetyksi oikeudeksi tilan tuottoon, tuntuisi luonnolli-

na, jottei muodostu kaksinkertaista verotusta.¹¹

Käytännössä näiden kahden suoritustyyppin välinen rajanveto voi olla vaikeasti toteutettavissa. Annetuista hyödykkeistä tulisivat lain sanamuodon mukaan vain luonnontuotteet suoritukseen luettaviksi myyntitulon piiriin. Kaupasta ostetut ja eläkeläiselle annetut elintarvikkeet eivät ole luonnontuotteita.¹² Ns. pöytäsytyingistä, joka kattaa eläkeläisen kaikki ravintomenot, on käytännössä vaikeata eritellä ostotarvikkeiden osuutta.

Tapauksissa, joissa tilan tuotantosuunta on suppea, syytinkivelvoitteen täyttäminen edellyttää elintarvikkeiden ostamista.¹³ Ostettujen elintarvikkeiden erottaminen esimerkiksi pöytäsytyingistä erillisenä tulona verotettavaksi on vaikeata. Käytännössä juoksevana tulona verottaminen tullee kysymykseen lähinnä selvästi rahana maksettujen suoritusten osalta. Niissä näyttökysymykset ovat selvimmät ja intressit suurimmat. TVL 37 §:ssä oleva toteamus, että rahana suoritettu syytinki on pääomatuloa, voidaan tulkita siten, että raja kulkisi rahasuorituksessa.¹⁴

Syytyingistä kauppahinnaksi katsottava osa verotetaan kapitalisoimalla eläkesuorituksen vuosi-arvo maksuvuosien määrällä. Koska kyseessä on jäljellä ole-

semmalta verottaa tilalta otettuja luonnontuotteita juoksevana tulona ja rahasuoritusta kauppahintana. Vaikuttaa siltä, että Suomessa on syytinkisuoritusten verotuksessa lähdetty korkosuuden erottamistarkoituksiin liikkeelle, mutta käytännön toteuttamismahdollisuuksia painottaen päädytty kaavamaisesti rahasuoritusten ja ulkopuolisten ostotarvikkeiden verottamiseen tulona. Lopputuloksena on syytyingin taloudellista luonnetta varsin heikosti vastaava ratkaisu. Näin on katsottiinpa syytyingin luonteeksi kauppahinta ja korko tai oikeus kiinteistön tuottoon.

¹¹ Juoksevana tulona verotettavan syytinkisuorituksen verotuskohtelussa on epäjohtonmuokaisuutta. Suoritus, joka on saajalle juoksevaa tuloa, on maksajalle maatilan kauppahintaa. Sääntelyn epäkohdista, mm. vastavuoroisuuden rikkoontumisesta myyjän ja ostajan verotuksissa ks. *Andersson*, Kilven juhlaulkaisu s. 22 ss.

¹² Lakitekstissä mainitaan luonnontuotteet. Lain ilmaisusta ei käy ilmi, tarkoitetaanko yleensä luontoissuoritusta. Tilan tuotannossa syntyneet tuotteet ilmeisesti kuuluvat luonnontuotteisiin. Ei käy tarkasti ilmi tarkoitetaanko, että tilan tuotteet voidaan antaa osana kauppahintaa ja ostetut tavarat surrogaattina rahasuoritukselle katsotaan muuksi kuin kauppahinnaksi. Tällaiselle jaolle on systemaattisia perusteita, mutta jaon toteuttaminen käytännössä ei ole helppoa.

¹³ Aiemmin eläkesopimuksessa oli syytinkinä annettavien tavaroiden laatu ja määrä tarkasti määriteltä. Tämä sopi hyvin aikaan, jolloin nuo tuotteet otettiin tilalta. Nykyään kun suurempi osa hyödykkeistä on tilan ulkopuolelta, tavaravalikoima on laajempi ja hyödykkeiden hinnat saattavat vaihdella, on joustavampaa määritellä eläke rahassa kuin tavaroiden laatuina ja määrinä.

¹⁴ ETVL:n 164 §:ssä säädettiin rahana tai muuna tavarana kuin luonnontuotteina saadut syytinkisuoritukset veronalaiseksi tuloksi. TVL 37 §:ssä säädetään siitä, mikä ei ole veronalaista tuloa: syytinki suoritettuna asuntoetuna, luonnontuotteina tai palveluksina.

vaksi elinajaksi annettu etuus, sen todellista kestoaikaa ei kyetä etukäteen määrittämään. Tämän vuoksi on jouduttu turvautumaan kaavamaiseen ratkaisuun. Tilanteessa sovelletaan aiempaa TVL 138 §:ää vastaavaa varallisuusverolain 32 §:ää, jossa on säädetty pääomituskerroin saajan ikävuosien mukaan alenevaksi siten, että se on alle 44-vuotiaille 12 ja 92-vuotiaille ja sitä vanhemmille 2.¹⁵

Uudistus, jonka mukaan maksettuja syytinkisuorituksia verotetaan juoksevana tulona, on taloudellisesti tarkastellen merkittävä muutos. Syytinkisuoritus on taloudelliselta luonteeltaan maatalousyrityksestä maksettua kauppahintaa ja sille tulevaa korkoa. Syytinkisuorituksen käsittely tämän luonteen vastaisesti muuttaa suorituksen kohtelua myyjän verotuksessa siitä, mikä se olisi kauppahinnalla.¹⁶

Kauppahintana suoritus on verotuksessa laajuus- ja jaksotusmielessä sidoksissa niiden hyödykkeiden luovutuksen verotuskohteluun, joihin kauppahinnan katsotaan kohdistuvan. Maatilan kauppahinnasta luovutusvoittoverotuksen alainen osa on lievemmin verotettua kuin veronalainen syytinkitulo.¹⁷ Sukupolvenvaihdosluovutuksissa kiinteistön myyntitulo on verovapaata. Maapohjan kauppahintaosuus on vähennyskelvotonta menoa ostajalla. Kun suoritus katsotaan muuksi kuin kauppahinnaksi, pitäisi sidonnaisuuden hyödykkeiden verotuskohteluun katketa kaupan molempien osapuolten verotuksessa.

Maatalousyrityksen myyjän eli maksun saajan verotuksessa eläkesuoritusten katsominen veronalaiseksi tuloksi ja irtautuminen kauppahintaluonteesta johtaa useimmiten ankarampaan verotukseen.¹⁸ Jos vastaavuusperiaatetta toteutet-

¹⁵ Syytinkisuorituksen verotuksellisen kohtelun eriyttäminen suorituksen laadun perusteella saattaa johtaa käytännössä ongelmallisiin tilanteisiin, jos suorituksen laatu vaihtuu. Verotuksessa kauppahinnaksi luettava suoritus voi muuttua myöhemmin juoksevana tulona verotettavaksi. Tilalla asunnon ja ravinnon saanut syytinkiläispari voi muuttaa omaan asuntoon ja talouteen sellaisissa olosuhteissa, että tilan ostajan eläkevelvollisuus säilyy ja muuttuu muodoltaan rahasuoritukseksi. Eläkesuorituksen laadun muuttumisesta ei saa seurata suorituksen kahteen kertaan verottaminen tilan myyjällä. Rahasuorituksen muotoon muutettu asunto- ja ravintoetu pitänee jättää verottamatta juoksevana tulona, jos eläkeaikaa on jo kulunut kauan. Muutos eläkesuorituksen laadussa voi tapahtua myös juoksevana tulona verotettavasta kauppahinnaksi kapitalisoitavaksi. Verotuksessa muutokseen ei ole aihetta reagoida. Juoksevana tulona on verotettava annetun edun vuotuinen arvo.

¹⁶ Muutos johtaa suorituksen taloudellisen luonteen vastaiseen verotukseen tapauksissa, joissa tulona verotettava määrä on suurempi kuin koron osuus.

¹⁷ Kumpikin on 25 %:n verokannan mukaan verotettavaa pääomatuloo. Kauppahinnan osalta tulee sovellettavaksi hankintameno-olettama, joten faktinen verokanta on alhaisempi.

¹⁸ Maatilan kaupassa suoritettavan syytingin verotuksesta ja neutraliteettikysymyksistä sekä eläkesuoritusten verotuksesta kiinteistön ja muiden hyödykkeiden, lähinnä osakkeiden kaupassa ks. Andersson, Kilven juhlaulkaisu s. 22 ss. Hänen esittämästään lyhyestä historiikista ilmenee, että syytingin verotuksessa on eri aikoina ollut täysi veronalaisuus, täysi verovapaus ja

taisiin kaupan osapuolten verotuksessa, eläkesuoritus olisi tilan ostajalle eli maksajalle kokonaan vähennyskelpoista menoa.¹⁹ Näin tilan kauppahinnan verotuskohtelu muuttuisi laajuusmielessä myyjälle epäedullisempaan ja ostajalle edullisempaan suuntaan.²⁰

Ostajan verotuksessa rahassa maksettuja syytinkisuorituksia ei ilmeisesti kuitenkaan pidetä sellaisinaan vähennyskelpoisina menoina.²¹ Ne katsotaan kauppahinnaksi.²² Tällöin menon vähennyskelpoisuus määräytyy kaupan kohteiden verotuksellisen laadun mukaan. Kokonaisuutena tarkastellen rahana annettujen syytinkisuoritusten verotuskohtelu merkitsee maapohjan joutumista verotuksellisesti entistä heikompaan asemaan. Myyjällä maapohjan myyntituloa vastaavaa syytinkisuoritusta verotetaan 25 %:n verokannan mukaan pääomatulona. Vastaavan syytinkisuorituksen lukeminen ostajalla maapohjan hankintamenoksi johtaa suorituksen vähennyskeltvottomuuteen.²³

nyt osittainen veronalaisuus. Siinä tapauksessa, että myyntivoittojen verotuksen veropohja laajenee, suorituksen kauppahintaluonteesta poikkeamisen merkitys muuttuu. *Andersson*, JFT 1988 s. 6 esittääkin kysymyksen, onko veronmaksukyysisyysnäkökohdan kannalta kohtuullista, että kapitalisoitu syytinki lisätään kauppahintaan siinä tapauksessa että myyntivoittoverotus muuttuu yleisemmäksi ja ankarammaksi.

¹⁹ Syytinkitulo on pääomatulona. Jos vastaava meno olisi ostajalla vähennettävissä maatalouden tulosta ennen sen jakamista pääoma- ja ansiotuloksi, ei vastaavuus verokannan osalta osapuolten verotuksissa ehkä toteudu.

²⁰ Maksun ajoittuminen pitkälle aikavälille saattaa alentaa tulon veroprosenttia.

²¹ Maatalousverotuksen käsikirjassa vuodelle 1989, s. 139 todetaan rahana tai muuna tavaranakin luonnontuotteena suoritettu syytinki ostajalle vähennyskeltvottomaksi menoksi.

²² Kauppahinnaksi lukemisessa on avoimena mm. kysymys, lasketaanko kukin vuosittainen erä erikseen kauppahinnaksi vai suoritetaanko eläkesuorituksen kapitalisointi myyntivuonna, jolloin saadaan välittömästi ostajan verotusta varten käytettäväksi kauppahinta. Viimeksi mainitulla kannalla on *Andersson*, Kilven juhlaulkaisu s. 24. Hänen kantansa itse pääkysymykseen, rahasytyingin käsittelyyn ostajan verotuksessa, on suoritusten vähennyskelpoisuus.

²³ Suoritusten taloudellisen luonteen vastainen verotus voi toteutua myös korottomien kauppahintavelkojen osalta. Kauppahinnalle annetun velan korottomuus voidaan verotuksellisesti nähdä kahdella tavalla, kuten *Melz* s. 86. Ensiksikin voidaan katsoa, että kauppa on tehty täysihintaisena, mutta myyjä jättää lainan koron perimättä. Tämä johtaisi siihen, että kauppahintaa määritettäessä velka otetaan huomioon nimellisestä arvostaan ja korko-osuus käsitellään erikseen. Toinen vaihtoehto on katsoa vain korottoman velan kaupantekohetkeen diskontoitu arvo eli markkina-arvo kauppahinnaksi ja nimellisarvon ja markkina-arvon erotus koroksi. Korkoa verotetaan erikseen juoksevana tulona ja vähennyskelpoisena menona. Tämä menettely vastaa taloudellista todellisuutta paremmin kuin ensimmäinen vaihtoehto. Erittelyyn toteuttaminen käytännössä aiheuttaa kuitenkin runsaasti ongelmia.

Kauppahintavelan korottomuusedun verotuksellisen käsittelyn valinnassa on maatalon kiinteistön kaupan osalta kyse vaikuttamisesta laajuus- ja jaksotuskysymykseen. Laajuussuuntainen muutos riippuu tosin paljolti siitä, miten myyntivoittoa verotetaan. Jos myyntivoitot ovat fak-

4.2 Luovutusvoittoperusteinen verotus tilakaupassa

4.2.1 Luovutusvoittoverotuksen ala tilakaupassa

Maatilan kaupassa siirtyvä omaisuus on verotukselliselta luonteeltaan hyvin heterogeenista. Kaupassa siirtyy sekä yritysomaisuutta että yksityistalouteen kuuluvaa omaisuutta. Tämän jaon lisäksi yritysomaisuus jakautuu verotettavaksi maatalousirtaimiston osalta MVL:n mukaan ja kiinteistön osalta TVL:n luovutusvoittoa koskevien säännösten mukaan.²⁴

tisesti laajalti verovapaita tai lievästi verotettuja, nimellisvelan osan muuntaminen koroksi johtaa laajuussuhteessa suureen muutokseen. Jos korkoa ja myyntivoittoa verotetaan samalla tavalla, muutos koskee jakotusta. Jatkavana korkotulona tulo tulee myöhemmin verotettavaksi kuin myyntivoittoverotuksen alainen tulo. Ostajan verotuksessa laajuusero on suuri. Korkomeno on kokonaan vähennyskelpoista, mutta esim. maapohjan hankintameno ei lainkaan. Maatalousirtaimistolle kohdistuvalta lainan osalta muutos koskee lähinnä jakotusta.

Suomen tuloverolainsäädännössä ei ole säännelty tässä käsiteltyä kysymystä korottoman kauppahintavelan verokohtelusta. Tietävästi kysymykseen ei ole korkeimpien oikeusasteiden ratkaisujakaan. Ns. nollakorkolainoihin liittyvät ratkaisut KHO 1986 II 560 ja KHO 1986 II 518. Näitä tapauksia sekä koron ja pääomasuorituksen erottamiseen liittyviä siviilioikeudellisia ja taloudellisia tarkastelukulmia on enemmän käsitellyt *Kilpi*, Verotus 1988 s. 7 ss. Ks. myös *Andersson*, TTT 1985 s. 126 s. *Andersson* katsoo, JFT 1988 s. 13, korottoman kauppahintavelan ongelmaa nimenomaisesti tarkastellessaan, että lainsäädännöllinen tuki diskonttaamiselle puuttuu. Vrt. kuitenkin *Andersson*, Tulo- ja varallisuusverotus 1986 s. 227 ja 1990 s. 222.

Ruotsissa kiinteistön koroton kauppahintavelka jaetaan siten, että kaupantekohetken nykyarvo velasta on myyntituloa ja nimellisarvon ja edellisen välinen erotus on korkotuloa. Se tulee verotettavaksi silloin, kun se on saajan nostettavissa. Ks. *Lodin -Lindencrona - Melz - Silfverberg* (1990) s. 141 s. sekä s. 128. Ruotsissa verotetaan vuodesta 1991 lähtien arvopaperimarkkinoilla noteerattujen saamisten myyntivoittoja korkotuloina. Korkotulon verotuksessa on näiltä kahdelta osin johdonmukainen tilanne. Myös Saksassa koroton kauppahintavelka jaetaan kauppahinnaksi ja koroksi diskontoimalla velan nimellisarvo kauppahetken arvoon. Diskontoitu arvo on kauppahintaa ja nimellisarvon ja diskontoidun arvon erotus korkoa. Ks. *Knobbe-Keuk* s. 641. Saksassa tulon muuttuminen yrityksen myyntitulosta koroksi merkitsee EStG 34 §:n tariffiedun eli verokannan puolittamisedun menettämistä ja tulon verottamista pääomatulona.

Korottomien ja alikorkoisten kauppahintavelkojen verokohtelusta ei maassamme tällä hetkellä aiheudu mautilojen kaupoissa niin merkittäviä epäkohtia, että sääntelyä pitäisi muuttaa. Tulevaisuudessa reaali maailman tilanne voi muuttua, jos valtion lainananto maatilakauppoihin vähenee ja myyjien antama koroton kauppahintavelka vastaavasti yleistyy ja lisääntyy määrältään.

²⁴ Tilakauppa sisältää paitsi maatalousyrityksen, myös yksityistaloutta palvelevan kiinteän omaisuuden. Yksityistalouden irtainta omaisuutta ei yleensä sisälly tilakauppaan. Tämän laajuinen sisältö on annettavissa termille *tilakauppa*. Termillä *maatalousyrityksen kauppa* tarkoi-

Myyjän omassa tai hänen perheensä käytössä vakituksena asuntona ollut asuinrakennus tontteineen kuuluu myyntivoittoverotuksessa samojen erityissäännösten piiriin kuin muutkin vakituiset asunnot. Maatilan kaupan verotuksen kannalta oman asunnon myynnissä on merkittävintä se, kuinka kauppahinnan jaossa päädytään jakamaan kauppahinnasta oikea määrä tälle veronhuojennusten piiriin kuuluvalla hyödykkeelle.²⁵

Maatilataloutta palveleva maapohja kuuluu luovutusvoittoverotuksen piiriin. Näin on riippumatta siitä, missä käytössä maapohja on. Maapohja voi olla metsätalouskäytössä, maanviljelyskäytössä tai rakennusmaana talousrakennuksille. Maapohjaan kohdistuvat perusparannukset tulevat liitännäisinä maahan luovutusvoittoverotuksen piiriin ja käsitellyiksi samalla tavalla kuin maapohja. Perusparannuksista taloudelliselta arvoltaan merkittävimpiä ovat salaojat. Myös siltojen ja patojen osalle saattaa tulla laskettavaksi kauppahintaa.²⁶

Maatilalla olevat, maataloutta palvelevat rakennukset kuuluvat myyntivoittoverotuksen piiriin.²⁷ Rakennus voi periaatteessa palvella myös metsätaloutta. Rakennusten osalta voi muodostua kahdellakin perusteella tulkintaongelmia koneiden suuntaan. Itse rakennelman luonne voi olla välimuoto, esim. pakettikui-

tetaan sitä kauppaa tai osaa kaupasta, jolla siirtyy tilalla oleva maatalouden yritysomaisuus. Termiä *maatalousyrityksen kauppa* käytettäessä korostetaan yritysomaisuuden asemaa tarkastelussa esim. vertailussa muiden yritysten kauppoihin. Käytännössä käsitettä (*maa*)*tilakauppa* käytetään varsin yleisesti kahdessa merkityksessä. Joskus termi kattaa kaiken maatilalla olevan, kaupan sisältyvän omaisuuden, joskus vain maatilatalouden yritysomaisuuden. Viimeksi mainittuun osaan liittyvät maatilan kaupan suurimmat vero-ongelmat. Täysin johdonmukaista termien käyttö ei siis käytännössä ole, vaan asiayhteydestä on pääteltävä, milloin tilakaupalla tarkoitetaan vain yritysomaisuuden kauppaa ja milloin käsite on laajempi. Esitetty terminologinen huomautus koskee myös tätä tutkimusta.

²⁵ Oman asunnon suhteen ei maatilan myynnissä liene merkittäviä erityisongelmia. Vakituksien asunnon statuksen määrittely voi tuoda ongelmia tapauksissa, joissa myyjän tilalla asuminen ei ole ollut vakiintunutta. Tulkintaongelmia saattaa muodostua siitä, mitkä asuinrakennuksen ulkopuoliset rakennukset palvelevat sitä ja asumista siinä määrin, että ne on rinnastettava luovutuksen verotuksessa asuinrakennukseen.

²⁶ Kasvavan sadon asemaa koskevaa tulkintaongelmaa käsitellään vaihto-omaisuuden yhteydessä.

²⁷ Rakennukset voivat palvella maataloutta joko tuotantorakennuksina, varastoina tms. tai toimistorakennuksena tai palkatun henkilökunnan asuntolina. Myös lomamökkitoimintaan käytetyt rakennukset kuuluvat myyntivoittoverotuksen piiriin, jollei vuokraustoiminta ole niin laajaa, että se kuuluu EVL:n piiriin. Tällöin myyntituloon ei sovelleta luovutusvoittosäännöksiä, vaan myyntitulo on elinkeinotuloa. Sellaisena se kuitenkin tulee verotettavaksi pääomaverokannan mukaan.

vaamo.²⁸ Myös koneiden ja laitteiden kuuluminen osaksi rakennusta on tulkin-takysymys.²⁹

Maatilan kaupan yhteydessä saattaa siirtyä arvopapereita. Näillä voi olla hy-vinkin läheinen yhteys maatalouselinkeinon harjoittamiseen. Viljelijä saattaa olla käytännössä velvoitettu ostamaan osuuksia yhteisössä, joka ostaa ja jatkojalostaa viljelijän tuotteita. Osuuskunnan säännöissä voidaan asettaa osuuskunnan pal-velusten käyttämisen ehdoksi tietty osuusmaksujen suoritus.³⁰ Osuuskunnan osuuksien luovutusta pidetään arvopapereiden luovutuksena (KHO 1989 B 505).³¹ Myyntivoiton verotuksen edellytykset arvioidaan luovutusvoittoverotusta koske-vien periaatteiden mukaisesti. Tulo maataloustuotantoon liittyvien osuuksien myynnistä on kuitenkin maatalouden tuloa (KVL 1990:567). Tulo luetaan tulo-verolain 38 §:n 2 momentin mukaan pääomatuloksi.

4.2.2 Luovutusvoiton muodostumisperusteista

Verotuksen kohteeksi maatilan kaupassa muodostuva myyntivoitto voi pe-rustua erilaisille taloudellisille tekijöille. Arvonnousu on merkittävä tekijä ni-menomaan sellaisten hyödykkeiden osalta, joiden hankintameno ei ole vähennyskelpoinen. Arvonnousu voi taas perustua erilaisiin taloudellisiin tekijöi-hin. Myyntivoittoa voi syntyä myös sillä perusteella, että hyödykkeestä on teh-ty sen taloudellisen arvonalennuksen edellyttämää suuremmat poistot vero-tuksessa. Muodostuvan myyntivoiton taloudellisella perusteella on merkitystä arvioitaessa myyntivoittoon kohdistettavan verotuksen oikeutusta.

²⁸ Pakettikuivaamo on viljankuivaamo, joka toimitetaan ostajalle valmiina pakettina. Os-tettavaan pakettiin kuuluu mekaanista koneistoa, elektroniikkaa sekä yleensä seinät ja katto. Rakenteessa on siis konetta ja rakennusta.

²⁹ Näihin rajanvetoihin palataan maatalousirtaimistoa esiteltäessä.

³⁰ Yleensä ostettavien osuuksien määrä on jotenkin sidoksissa osuuskuntaan myytävien tuotteiden määrään. Kyse voi olla suoraanaisesti osuuskuntaan toimitettujen tuotteiden määrästä tai tilalla olevan tuotantokapasiteetin määrästä, esim. kasvatustaikojen lukumäärästä lihakar-jatilalla.

³¹ Osakkeiden osalta yhteys maataloustuotantoon voi olla vaikeampi osoittaa. Osakeyhti-öissä ei lain tai yhtiöjärjestyksen määräyksen nojalla voida tuotteiden oston edellytykseksi aset-taa osakeomistusta. Faktisesti osakeyhtiökin voi kohdistaa ostoja ensisijaisesti osakkeenomista-jille. Maanviljelijän omistusosuus ja määräämisvalta tuotteita ostavassa yhtiössä on yleensä niin vähäinen ja hänen tuotteidensa osuus osakeyhtiön tuotantotoiminnassa niin vähäinen, ettei vil-jelijän omistamia osakkeita voida pitää siinä mielessä käyttöomaisuusosakkeina kuin liikeyri-tysten omistamia käyttöomaisuusosakkeita. Viljelijän vähäinen osakkeenomistus tuotteita ostavassa osakeyhtiössä on ilmeisesti helpommin katsottavissa maatalouden ulkopuoliseksi si-joitukseksi kuin vastaavan suuruinen osuuskunnan osuuksien omistus.

Maapohjan arvo voi nousta inflaation takia. Nousu johtuu periaatteesta siitä, että maapohja reaaliomaisuutena säilyttää arvonsa hyvin rahan arvon alenemista vastaan. Inflaatioon perustuva arvonnousu on näennäistä. Nimellisarvoihin perustuvassa verotuksen tuloksen laskennassa ei kyetä erottamaan reaalista arvonnousua, joka taloudellisesti tarkastellen olisi oikeampaa ottaa verotuksen perusteeksi.³²

Nimellisperusteista tuloksenlaskentaa on pehmennetty verojärjestelmässä pitkän aikavälin arvonnousujen osalta. Aiemmin sovellettu myyntivoiton verovapaus tietyn omistustajan jälkeen oli ilmentymä tästä. Myös hankintameno-oletaman käyttöönoton motiivina on osittain inflaatiovoittojen verotettavaksi tulon estäminen.³³ Myyntivoittojen verotuksessa sovellettava juoksevaa tuloa alhaisempi verokanta voidaan nähdä inflaation oikaisumenettelynä.³⁴

Inflaation verovaikutusten eliminoinnin probleemakenttään kuuluu merkittävänä tekijänä velan korkojen vähennysoikeus.³⁵ Velan korkojen nimellismääräinen vähennysoikeus verotuksessa tuo inflaation kannalta edun. Tulosta saa vähentää myös rahan arvon alenemista vastaavan korkomenon osan, joka ei ole luonteeltaan korkoa eli korvausta pääoman lainasta vaan pääoman lyhennystä. Maapohjan ostoon otetun lainan tämä koron osa on taloudelliselta luonteeltaan lähellä maapohjan hankintamenoa.³⁶

Inflaationsubventiota vastaava koron osuus saa taloudellisen luonteensa edellyttämää edullisemman verokohtelun. Korkomenona se vähennetään toiminnan juoksevasta tulosta. Koron subventio-osuus voidaan rinnastaa hankintamenoon, joka olisi maapohjan osalta vähennyskelvoton.³⁷ Jos hyödykkeen myyntituloa verotetaan alemman verokannan mukaan kuin juoksevaa tuloa, jota korko vähen-

³² Ruotsissa on tehty laajoja selvityksiä reaali-verotuksesta. Ks. SOU 1982:1 ja SOU 1989:36. Tehtyjä ehdotuksia ei ole kuitenkaan voitu toteuttaa. Ks. *Persson* s. 130. Suomessa inflaatiokysymystä on käsitellyt toimikunta, ks. kom. miet: 1979:22. Inflaation huomioon ottamisesta Suomen verojärjestelmässä ks. *Tikka*, NSFS N:o 9 s. 151 ss.

³³ Ks. inflaation huomioon ottamisessa käytettävissä olevista menetelmistä kom. miet. 1987:37 s. 65 ss.

³⁴ Tosin verokantaeroja ei ole juoksevan pääomatulon ja myyntivoiton välillä. Inflaatio-tekijät vaikuttavat osittain näiden molempien tulojen verokannan säätämiseen ansiotulon verokantaa alhaisemmaksi.

³⁵ Nimelliskorosta, reaalkorosta ja niiden verokäsittelystä reaali-verotuksen toteuttamiseksi ks. SOU 1982:1 s. 71 ss.

³⁶ Näin syntyvän edun merkitys riippuu inflaatiota korvaavan koron osan suuruudesta, ja siitä, kuinka suuri osa maapohjan kauppahinnasta on lainoitettu ja kuinka suuresta ja korkeasti verotetusta tulosta korot on vähennetty.

³⁷ Tässä ajatuskuviossa korko on inflaationsubvention osalta rinnastettu vähennyskelvoiseen hankintamenoon. Tarkastelun kohteena ovat seuraukset siitä, että suoritusta ei kuitenkaan käsitellä hankintamenona vaan korkona.

tää, muodostuu selvä etu verotuksessa.³⁸ Maatalouden kiinteistöjen osalta etu muodostuu suuremmaksi kuin elinkeinotoimintaa harjoittavissa yrityksissä.

Maataloudessa velan korot vähennetään maatalouden toiminnan aikaisesta tulosta ennen sen jakamista pääoma- ja ansiotuloksi. Kiinteistön nimellistä myyntivoittoa verotetaan aivan ilmeisesti lievemmin kuin sitä nimellistuloa, josta korkoon sisältyvä inflaatiotulotus on vähennetty. EVL:n mukaan verotettavassa liikeyrityksessä korko tulee samoin vähennettäväksi liike tulosta ennen sen jakamista pääoma- ja ansiotuloksi. Kiinteistön myyntitulo on liike tuloa ilman huojennuksia. Kiinteistön myynnistä saatu tulo on kuitenkin TVL 38 §:n 2 momentin mukaan kokonaisuudessaan 25 %:n verokannan mukaan verotettavaa pääomatuloa.³⁹ Verokannan osalta ei myöskään EVL:n piirissä muodostu täyttä vastaavuutta korkomenojen inflaatiota subventoivan osan ja sillä hankitun myyntitulon verokohtelussa. Verovelvolliselle muodostuva etu on kuitenkin pienempi kuin maataloudessa.

Hankintamenon käsittely korkona tuo myös jaksotusedun. Hankintamenoa vastaavan koron osa vähennetään toiminnan aikaisesta tulosta ja paljon aikaisemmin kuin maapohja myydään ja arvonnousu realisoituu. Luovutusvoittoverotuksessa hankintameno saadaan yleensä vähentää vasta tulon realisoimishetken veronalaisesta tulosta.

Maatilan maapohjan arvoon vaikuttaa erityisesti peltomaan osalta maatalouden tulevien tuotto-odotusten taso.⁴⁰ Suomessa maatalousmaan hintatasossa ei aiemmin ole tapahtunut nopeita muutoksia. Tämä on johtunut suurelta osin julkisen vallan maatalouden tuloa tukevista ja tasapainottavista toimista. Pel-

³⁸ Ilmeisesti ei ole oikein katsoa, että yrityksessä tietyn omaisuuden hankintaan otetusta velasta ja sen korkojen verokäsittelystä aiheutuva etu kohdistuisi juuri tuohon hyödykkeeseen. Oikeampaa olisi tarkastella yritysvarallisuutta ja velkoja kokonaisuutena. Kokonaisvelkamäärä ja inflaatioetu olisi jaettava hyödykkeiden arvojen suhteessa. Maatalousyrityksen myynnissä juoksevan toiminnan tuloa alhaisemmalla faktisella verokannalla verotetun tulon osuus on yleensä suuri verrattuna liiketoimintaa harjoittavan yrityksen myyntiin. Ero johtuu luovutusvoittoverotuksen alaisen kauppahinnan suuresta osuudesta maatalousyrityksissä.

³⁹ Liikkeen käyttöomaisuuteen kuuluvan kiinteistön luovutusvoitto (luovutushinnan ja hankintamenojäännöksen erotus) täyttää liike tulon pääomatulo-osuutta. Sanottu voitto luetaan 15 % nettopääomasta käsittävään pääomatulokiintiöön. Kiinteistön myyntitulo siis työntää muuta tuloa pääomatulosta ansiotuloksi. Maatalouden osalta tällaista ei tapahdu. Maatalouskiinteistön myyntitulo on luovutusvoittona pääomatuloa. Sen määrä ei täytä maatalouden tulon pääomatulon osuutta. TVL 38 §:n 2 momentissa ei mainita maatalouskiinteistön luovutusvoittoa yritystoiminnan pääomatuloksi. Pääomatulo-osuudesta yrityksen kiinteistön luovutuksen yhteydessä ks. *Andersson*, Pääomatulon verotus s. 48.

⁴⁰ Sukupolvenvaihdoskaupoissa on kauppahinnan määrittämisessä pyrkimys ostajan tulevien toimeentuloodellytysten huomioon ottamiseen. Tilan antamalla nettotuotolla ja tuottoarvolla on tällöin suuri merkitys. Myös muissa kaupoissa on rationaalista ottaa huomioon pelto-

tomaan hinta on aivan viime vuosiin asti ollut hitaasti nouseva. Muutamana viime vuotena arvo on nopeasti vähentynyt.⁴¹

Myyjän realisoiman arvonnousun jälkeinen peltomaan arvon alentuminen muodostaa verotuksellisen ongelman kaupan kokonaisuutta molempien osapuolten kannalta tarkastellen. Ostajan maksaman hinnan ja sitä alhaisemman alentuneen arvon erotus on realisoimatonta arvonalennustappiota.⁴² Jos arvonalennus on pysyvää, se purkautuu realisoituvan tappion muodossa ostajan myydessä tilan edelleen. Nykyisen laajuisella luovutustappion vähennysoikeudella mahdollisuudet vähentää tappio tulosta ovat maatalousyrittäjien luovutuksessa vähäiset.⁴³ Liikeyrityksen luovutuksessa, jossa kiinteistön myyntitulo on liiketuloa, ja syntävä tappio kuittaantuu muusta omaisuudesta syntyvää voittoa vastaan, vähennysmahdollisuudet ovat huomattavasti paremmat.⁴⁴

Maatilojen osalta reaalista ja pysyvämpää arvonnousua muodostuu lähinnä maatilatalouden ulkopuolisten tekijöiden nostaessa maan arvoa. Tällaisia tekijöitä ovat mm. rakennusmaa-arvo eri tarkoituksiin taajamien läheisyydessä ja arvo vapaa-ajan tonttina. Yksittäisissä tapauksissa näiden arvojen merkitys voi olla suuri, mutta kokonaisuutena ottaen ei ilmeisesti kovin merkittävä.⁴⁵ Tällainen arvonnousu ei aiheuta sellaisia verotuksellisia ongelmia kuin inflaatiosta johtuva ja tuottoarvon nousuun perustuva arvonnousu.

maan tuottoarvo. Näin ei ajoittain kuultavista korkeista kauppahinnoista päätellen ilmeisesti aina tehdä lisäpeltomaan kaupoissa.

⁴¹ Peltomaan kauppahintaindeksi oli vuonna 1982 100. Vuonna 1990 se oli noin 210 ja vuonna 1992 noin 130. Peltomaan hintaindeksin nousu oli selvästi elinkustannusindeksin nousua nopeampaa. Samana aikana kun peltomaan hintaindeksi laski nopeasti, elinkustannusindeksi nousi entistä tahtia. Suhteellinen hinnan nousu ja lasku oli voimakkainta maan eteläosien vahvoilla maatalousalueilla. Ks. Kiinteistöjen kauppahintatilasto 1992 s. 101 s.

⁴² Tämä verovelvollisen kannalta eräänlainen negatiivinen veroluotto ajoittuu tilanteeseen, jossa tilan väkuusarvo on alentunut ja siten mahdollisuus saada luottoa vapailta markkinoilta heikentynyt.

⁴³ TVL 50 §:n 1 momentin mukaan omaisuuden luovutuksesta syntynyt tappio saadaan vähentää omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta verovuonna ja kolmena sitä seuraavana vuotena.

⁴⁴ Maatalousyrittäjien myyjä on kiinteistön osalta myyntivoittotilanteessa edullisemmassa asemassa kuin liikkeen myyjä mutta huonommassa asemassa tappiollisen kaupan osalta. Tämä aiheutuu siitä, että kiinteistön kauppa erotetaan verotettavaksi TVL:n luovutusvoiton verotussäännösten mukaan.

⁴⁵ Monesti maatilaan kuuluvat, maatilatalouden ulkopuolista erityisarvoa omaavat alueet pyritään sukulaiskaupoissa jakamaan ostajan sisaruksille. Erityisesti pienehköt metsämaata käsittävät järvenranta-alueet, joiden maatilataloudellinen arvo on vähäinen, ovat tähän soveliaita.

Metsän arvo nousee puuston arvon nousun vuoksi. Puuston arvoa korottaa sen määrän kasvu sekä puuston siirtyminen kuitupuusta arvokkaampaan saha-puuluokkaan. Tämä nostaa koko metsäkiinteistön arvoa. Kuitenkin kasvua on verotettu pinta-alaverotuksella. Mahdollisen kahteen kertaan verotuksen problematiikkaa käsitellään jäljempänä syvällisemmin erityisjaksossa.

Myyntivoittoa voi syntyä myös siten, että myyntitulo ylittää hyödykkeen menojäännöksen, joka on alkuperäistä hankintamenoa alaisempi verotuksessa aiemmin tehtyjen kulukirjausten takia. Tällöin on kysymys todellisen arvonalennuksen edellyttämää suurempien kulukirjausten tulouttamisesta. Kyseisten erien verottamisen oikeuteen liittyy osittain vastaavaa inflaatiosta aiheutuvaa problematiikkaa kuin maapohjan myyntivoiton verotukseen.⁴⁶

Poistojen tuloutumiseen liittyy myös kysymys, millä efektiivisellä verokannalla poistot vaikuttavat niiden tekovaiheessa ja niiden tuloutumisvaiheessa. Poistot vähentävät luonnollisestikin niiden tekoaikana maatalouden juoksevaa tuloa. Jos maatalousyrityksen myynnin verotuksessa palautuvia rakennusten ja salaojien poistoja verotetaan juoksevaa tuloa alemman verokannan mukaan esimerkiksi siksi, että tulo katsotaan lievemmin verotettavaksi pääomatuloksi, tulouttaminen jää epätäydelliseksi.⁴⁷ Jos juoksevasta tulosta erotettaisiin vuosittain pääomatulona verotettavaksi käyttöomaisuushyödykkeiden panososuutta vastaava osuus, ongelmaa ei syntyisi. Aivan tarkasti tällaista säätelyä ei ilmeisesti kyetä toteuttamaan. Siihen suuntaan vaikuttavat järjestelyt ovat kuitenkin mahdollisia.⁴⁸

⁴⁶ Myyntitulon ja menojäännöksen erotus johtuu vain osittain arvon alentumista suuremmista poistoista. Kauppahinnan määräytyminen myyntihetken kustannustason mukaisesti johtaa kustannustason nousua vastaavan määrän päättymiseen tuloutettavaksi.

⁴⁷ Tanskassa maatalousrakennusten osuutta myyntitulosta verotetaan alemman prosentin mukaisesti pääomatulona (særlig indkomst). Ks. Landbrugshåndbog 1990 s. 163. Toisaalta Tanskassa on mahdollista yrityksen lähisukulaisten välisen kaupan yhteydessä jättää poistot verotuksessa palauttamatta myyjän tuloon ja siten siirtää veroluotot ostajalle. Ks. tästä mts. 174 ss. Ks. myös Tanskaa koskeva kansainvälinen vertailu.

⁴⁸ Tanskassa yksityisyrittäjien verotuksessa käyttöön otettu virksomhedsordning tasoi poistojen verovaikutusta niiden teko- ja purkautumistilanteissa. Yrityksen tulos voidaan verotuksessa jakaa pääomatuloksi (verokanta v. 1990 50–56 %) ja henkilökohtaiseksi tuloksi (verokanta v. 1990 50–68 %). Pääomatulon osuus lasketaan tietyllä korkokannalla yrityksen sijoitetulle omalle pääomalle. Yrityksen nettotulosta on ensin jaettava osuus avustavalle puolisolalle henkilökohtaisena tulona verotettavaksi. Seuraavaksi erotellaan pääomatulo ja jäännös tulee varsinaisen yrittäjän henkilökohtaiseksi tuloksi. Pääomatulo, jota poistojen voidaan olettaa ensisijaisesti vähentävän, tulee juoksevana tulona verotettavaksi saman verokannan mukaan kuin poistojen palautumisesta syntyvä tulo. Kaikissa tilanteissa ei ole varmaa, että poistot vähentävät juuri pääomatuloa. Järjestelmä on varsinaisesti kehitetty pääomatulojen verotuksen neutraalisuuden saavuttamiseksi. Virksomhedsordning-säännöksen sisällöstä ks. *Nordland* –

4.2.3 Luovutusvoittoverotusta koskevat säännökset

MVL 21 §:n mukaan maatilan tai sen osan luovutuksesta saadut voitot verotetaan tuloverolain säännösten edellyttämällä tavalla. Vuoden 1993 alussa voimaan tulleet myyntivoittoverotuksen säännökset merkitsevät huomattavaa muutosta aiempaan sekä materiaalisesti että säännösten hallinnoimisen kannalta. Veropohja laajenee myös faktisesti ja säädökset yksinkertaistuvat.⁴⁹ Myyntivoittoverotusta koskevat uudet säännökset ovat lyhyet ja selkeät. Niihin ei liity tulkinnallisia ongelmia synnyttäviä tilanteita siinä määrin kuin aiempiin säännöksiin.

Vuodesta 1993 lähtien myyntivoittoja verotetaan pääomatulona eli tasaisen 25 %:n verokannan mukaan (TVL 45 §).⁵⁰ Myyntivoittoa laskettaessa myyntitulosta voidaan vähentää todellinen hankintameno tai sen jäännös sekä tulonhankkimiskulut. Vaihtoehtoisesti voidaan todellisen hankintamenon tai sen jäännöksen asemesta käyttää perintö- ja lahjaverotusarvoa (TVL 47 § 1 mom.).⁵¹ Näiden asemesta voidaan käyttää hankintameno-olettamaa, jonka määrä on vähintään 30 %, ja ennen vuotta 1989 hankitun omaisuuden osalta 50 % luovutushinnasta (TVL 46 § 1 mom.).⁵²

Sukupolvenvaihdosluovutuksien verotuksessa on huojennus (TVL 48 §). Kokonaan verovapaita ovat luovutusvoitot tiettyjen lähisukulaisten välillä silloin, kun luovutus kohdistuu tietynlaiseen yritysomaisuuteen.⁵³ Maatilojen osalta huo-

Brons-Petersen s. 14. Säännöksen käytännön soveltamisesta maatalousyrityksessä ks. Landbrugshåndbog (1990) s. 204 ss.

⁴⁹ Järjestelmään ei enää kuulu verovapaaosia. Myöskään porrastuksia myyntivoiton veronalaiseksi katsomisessa ei ole. Saannon laadulla on merkitystä sikäli, että vastikkeettomissa saannoissa tulosta vähennettäväksi hankintamenoksi voidaan ottaa perintö- tai lahjaverotuksessa vahvistettu arvo. Omistusajallakin on merkitystä vain hankintameno-olettaman suuruuden määräytymisessä. Vuonna 1992 voimassa olleesta myyntivoittoverotusjärjestelmästä ja myyntivoiton käsittelystä verotuksessa satunnaisena myyntivoittona ja omaisuuden luovuusvoittona sekä sukulaisluovutusten verokohtelusta ks. *Andersson, Myyntivoittoverotus s. 32 ss.*

⁵⁰ Myyntivoittojen verottaminen suhteellisen verokannan mukaan ja myyntivoiton vaikuttamattomuus muiden tulojen verokantaan on sikäli hyvä, ettei kiinteistön myynnistä aiheudu progressiopaineita.

⁵¹ Jos käytetään hankintameno-olettamaa, ei todellisia myyntitulon hankkimismenoja saa erikseen vähentää. Todellisia hankintamenoja maatilan myyntivoittoverotuksessa ovat hankintahinnan lisäksi mm. lainhuudatuskulut. Maapohjaan tehdyt parannukset, joita ei aiemmin ole vähennetty verotuksessa, luetaan hankintameno, jos ne lisäävät tilan arvoa. Ks. todellisten kulujen sisällöstä *Andersson, Maatalousverotus s. 87 s. ja Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 139.*

⁵² Säännös ei koske yhteisöjä eikä henkilöyhtiöitä.

⁵³ Huojennuksenalaiseen sukulaispiiriin kuuluu luovuttajan lapsi tai tämän rintaperillinen, luovuttajan veli, sisar, sisarpuoli ja velipuoli. Huojennus annetaan myös siltä osin kuin yh-

jennus koskee maa- ja metsätalouden kiinteää omaisuutta eli kaikkea luovutusvoittoverotuksen alaista yritysomaisuutta.⁵⁴ Huojennuksen ehdoksi on asetettu sama 10 vuoden vähimmäisomistusaika myyjällä ja 5 vuotta ostajalla edelleen myyntien varalta, jotka olivat jo aiemmassa TVL:ssa.⁵⁵

Lainmuutoksen jälkeen sukulaiskauppojen ja vieraille myyntien verokohtelun ero on kiinteistön osalta selvä. Vieraskaupoissa veron määrä voi 50 %:n hankintameno-olettaman ja 25 %:n verokannan mukaan muodostua enintään 12,5 %:ksi luovutushinnasta.⁵⁶ Sukulaiskauppojen hyväksi tapahtuva suosinta on suuri verrattuna esimerkiksi Ruotsin ja Tanskan säännöksiin, joissa vallitsee tässä suhteessa neutraalius.⁵⁷

Uudessa laissa ei ole pieniä kauppvoja suosivia piirteitä, kuten ETVL:ssa oli.⁵⁸ Aiemmin pienehköt tilat saatettiin myydä vieraalle verovapaasti omaisuuden luovutusvoiton sääntöjen mukaan.⁵⁹ Näiden tilakoon suurentamisen kannalta merkityksellisten kauppojen verokohtelussa ei sukulais- ja vieraskaupoissa käytännössä ollut eroa.⁶⁰ Uudet säännökset johtavat säädöstasolla olevan verokohtelun

teisostajana on mainittujen sukulaisten puoliso. Sukulaispiiriin ei lueta myyjän sisarusten lapsia. Tässä sukulaissuhteessa tapahtuvia kauppvoja saattaa tulevaisuudessa tapahtua enenevässä määrin, koska perheettömiä viljelijöitä on paljon.

⁵⁴ Liikemyrityksissä huojennusta ei anneta yrityssubstanssin osalta vaan ainoastaan yrityksen osuuksien ja osakkeiden luovutukseen.

⁵⁵ Sukupolvenvaihdoshuojennusten piiriin eivät yleensä tule viljelijöiden omistamat osuudet osuuskunnissa. Luovuttajan osuus osuuskunnissa ja yhtiöissä ei pääsääntöisesti ylitä 10 %:n omistusosuusvaatimusta, joka TVL 48 §:n 1 momentin 3 kohdassa asetetaan huojennuksen ehdoksi.

⁵⁶ Hallituksen esityksessä (HE 200:1992 vp s.39) ehdotettiin sukupolvenvaihdoskaupoissa käytettäväksi 80 %:n hankintameno-olettamaa. Tulovero olisi voinut olla enintään 5 % luovutushinnasta. Vieraskaupan ja sukulaiskaupan välillä erotus verotuksessa, 12,5 %–5 % luovutushinnasta, olisi ollut suhteellisesti suuri mutta absoluuttisesti vähäinen. Toteutetun ja ehdotetun sukupolvenvaihdossäännösten erosta voitaneen sanoa samaa.

⁵⁷ Ruotsissa ei ole lainkaan sukupolvenvaihdosta koskevia lievennyksiä. Tanskassa taas verovapaus tulee kaikille yli 7 vuotta omistettujen maatalouskiinteistöjen kaupoille. Ks. kansainvälistä vertailua.

⁵⁸ Pieniä kauppvoja suosiva piirre johti näiden kauppojen verovapauteen käytännössä. Samalla myös sukulaiskauppojen ja vieraskauppojen verokohtelun ero poistui.

⁵⁹ Omaisuuden luovutusvoittona verotettiin myyntivoittoja, kun satunnaisten myyntivoiton edellytykset eivät täyttyneet. Omistusaika oli yli 10 vuotta tai saanto vastikkeeton. Hankintameno-olettamaksi tuli käytännössä yleensä 50 % luovutushinnasta. Lasketusta voitosta sai vähentää 220 000 markan vapaamäärän ja jäännöksestä 50 % luettiin veronalaiseksi tuloksi. Omaisuuden luovutusvoiton verotuksesta ks. *Andersson*, Myyntivoittoverotus s. 34 s. Säännöksiä on vapaamäärän ja veronalaisen osuuden määrän osalta muutettu kirjassa esitetyistä.

⁶⁰ Myytäessä tila lisämaiksi voitiin tehdä useita kauppvoja eri vuosina eri henkilöille. Näin saatiin luovutukset verovapaiksi. Useassa erässä myytäessä saadaan yleensä myös korkeampi hinta kuin yhdellä kaupalla.

eron sukulais- ja muiden luovutusten välillä muodostumiseen myös reaali-maailmassa.⁶¹

Inflaation eliminoimisen kannalta hankintameno-olettaman soveltaminen nykymuodossaan on maatilán myyján kannalta epäedullisempi kuin hankin-tamenon indeksointijärjestelmä. Sovellettava 50 %:n hankintameno-olettama saattaa asettaa kauan omistetun maatilán kaupan huonompaan asemaan kuin lyhyen aikaa omistetun, nopean arvonnousun piiriin kuuluvan omaisuuden kaupan. Maatilán arvonnousu saattaa perustua pitkälti inflaatioon, kun taas ly-hyen aikaa omistetun omaisuuden osalta arvonnousu on enemmän reaalista voit-toa.

Uudistukseen liittyy luovutustappioiden vähennysoikeuden ajallinen laajen-nus myyntivuodelle ja kolmelle sitä seuraavalle vuodelle (TVL 50 §). Maatila-kaupoissa saattaa maatalouskiinteistöjen arvon alenemisen vuoksi syntyä tappioi-ta. Niiden vähennysoikeutta uudistus ei faktisesti lisänne, sillä tilán myyjälle ei myöhempinäkään vuosina yleensä muodostu myyntivoittoa, josta tappion saisi vähentää.

Luovutusvoiton verotuksessa myyntitulo tuloutuu TVL 110 § 2 momentin mukaan sinä vuonna, jona sitova sopimus kiinteistön luovutuksesta on tehty. Tämä kanta saattaa johtaa veronmaksukykyisyysperiaatteen vastaiseen tulok-seen.⁶² Tulosta verotetaan, vaikka myyjä ei ole saanut kauppahintaa. EVL:n pii-rissä noudatetaan laajasti suoriteperiaatetta. Sen mukaisesti vasta hyödykkeen luovutus on tuloutuksen ratkaiseva hetki.⁶³ Käytännössä ei muodostune suurta eroa TVL:n ja EVL:n mukaisen tuloutushetken välillä kiinteistön luovutukses-sa. Jos kiinteistön hallinta luovutetaan ostajalle vasta luovutussopimuksen teke-

⁶¹ Omaisuuden luovutusvoiton verotuksessa vuoden 1988 uudistuksessa asetetut rajat sat-tuivat tasolle, joka vapautti pienehköjen mautilojen kaupat. Alkuperäinen 1 miljoonan markan vapaamäärä (TVL 21 § 20.12.1985/1037) johti siihen, että vain suurien mautilojen kaupoista aiheutui veroseuraamuksia.

⁶² Ratkaisussa KHO 1975 II 550 katsottiin, että kiinteistön myyntitulosta ei voitu verot-taa vielä myyntivuonna, koska kaupan vaatimaa viranomaisen lupaa ei ollut annettu. Vasta kun lupa oli saatu, verotus voitiin suorittaa. Ratkaisua on kommentoinut *Andersson*, Myynti-voittoverotus s. 26 s. Hän toteaa ratkaisussa esitetyn kannan olevan voimassa sen jälkeenkin, kun ETVL:iin otettiin jaksoitusta koskevat säännökset (114 §). Ratkaisua, kuten myös jakso-tukseen liittyviä ratkaisuja KHO 1975 II 551 ja 552, on kommentoinut *Kilpi*, Lakimies 1975 s. 503 ss.

⁶³ EVL 42 §:n 2 momentin kohdassa maa-alueiden osalta mainitaan luovutus yhdeksi tu-loutusperusteeksi. EVL 41 §:ssä säädetään vastaavaa eräistä muista käyttöomai-suushyödykkeistä. Elinkeinotoimintaan kuuluvan kiinteistön kauppahinnan tuloutumishetkestä ks. *Andersson*, Myyntivoittoverotus s. 26.

misen jälkeisenä vuonna, EVL:n mukainen jaksotus johtaa myöhempään tuloutukseen.⁶⁴

4.2.4 Rakennusten myyntitulon verotuksen arviointia

Maatalouskiinteistön myynnin verotuksessa rakennusten hankintamenosta toiminnan aikana tehtyjä arvonalentumista suurempia poistoja ei palauteta sellaisinaan myyjän maatalouden tuloon.⁶⁵ Menojäännöksen ylittävää kauppahintaosuutta verotetaan myyntivoittoa koskevien säännösten mukaan (MVL 5 § 1 mom. 2 kohta). Myyjän poistojen tekovaiheessa toiminnan tulon pienentymisenä sama verotuksellinen etu on suurempi kuin myyntivoittoverotuksen alaisen tulon vastaavan suurenemisen aiheuttama rasitus.⁶⁶

Lähisukulaisten välisissä kaupoissa veroluottojen purkautuminen verovapaasti merkitsee täydellisen vastaamattomuuden muodostumista myyjän ja ostajan verotuksessa. Myyjän myyntitulot ja ostajan verotuksen hankintamenot määräytyvät kokonaiskauppahinnasta siten, että rakennusten käyvät arvot vaikuttavat jakoperusteeseen.⁶⁷ Kauppahinta, joka on myyjälle verovapaata, muodostaa ostajalle maatalouden tulosta vähennyskelpoista hankintamenoa. Tämä vastaamattomuus johtaa siihen, että myyjän verotuksessa muodostunut etu säilyy ja johtaa menon koko vaikutusajaisen verovähennyksen muodostumiseen enemmän kuin yksinkertaiseksi.⁶⁸

Maatalousrakennusten enimmäispoistonopeus mahdollistaa suuremmat poistot, kuin taloudellinen arvonalennus edellyttää. Myyjällä verottamatta jäävä määrä on siis osin ennenaikaisia kulukirjauksia. Kauppahintaosuuden ja myyjän verotuksen menojäännöksen ero ei kuitenkaan johdu pelkästään tästä.

Rakennusten käypään arvoon perustuvan kauppahintaosuuden ja myyjän verotuksen hankintamenojäännöksen erotus johtuu suurelta osin inflaatiosta. Myyn-

⁶⁴ Omistusaikojen laskennassa omistuksen siirtymä lasketaan pääsääntöisesti luovutussovimuksen tekemisestä sekä TVL:n että EVL:n mukaan Ks. *Andersson*, Myyntivoittoverotus s. 26. Määräajoilla ei ole enää samanlaista merkitystä kuin ennen, joten niiden laskemista ei käsitellä laajemmin.

⁶⁵ Sama koskee poistojen osalta myös salaojia.

⁶⁶ Rakennuksen hankintamenon pieneminen ei vaikuta lainkaan luovutuksen verotuksessa, jos käytettävä hankintameno-olettama kattaa myös tuon pienemisen.

⁶⁷ Käyvät arvot otetaan perusteeksi jaettaessa kauppahintaa eri kohteille.

⁶⁸ Kyseessä on nykyään ero verokannan asteessa. Veronalaisissa luovutuksissa tulevat hankintameno-olettamat sovellettaviksi eri suuruisina. Tulon faktinen veroaste vaihtelee vastaavasti. Veronhuojennuksen piiriin kuuluvien sukulaiskauppojen verovapaus johtaa täydelliseen vastaamattomuuteen.

tihetkellä rakennuksen käypä arvo määritetään sen hetkisen rakennuskustannustason mukaan. Mainitun erotuksen päätyminen luovutusvoittoverotussäännösten alaiseksi ja verovapaaksi sekä ostajalle vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi vastaa inflaatio-oikaisua. Koska Suomen verojärjestelmä ei sisällä varsinaista indeksioikaisua yritystoiminnan hankintamenoihin, menettely johtaa yhdenvertaisuuden rikkomiseen verrattuna liikeyritysten verotukseen.^{69, 70}

Maatilatalouden verotusjärjestelmään on rakennettu kuittausmenettelyjä, joiden toimivuuteen rakennusten myyntitulon lievennetty verotus vaikuttaa. Puun myyntitulon verotusjärjestelmässä maatalousrakennuksiin käytetyn puutavaran kantohinta-arvoa ei lueta tuloksi (TVL 43 § 3 mom.) Vastaavasti tätä arvoa ei lueta rakennuksen hankintameno (MVL 6 § 9 k.). Tapahtuu siis 25 %:n verokannan alaisen tulon kuittaus maatalouden tuloa vähentävää menoa vastaan.⁷¹

Rakennusten kauppahintaa käypien arvojen perusteella jaettaessa myös puutavaran arvo lasketaan mukaan. Rakennusten myyntitulossa on siis myös puutavaran arvoa. Tämän päätyminen luovutusvoittoverotuksen ja etenkin sukupolvenvaihdosluovutuksen edullisten säännösten piiriin johtaa siihen, ettei kuittaus muodostu täysimääräiseksi.⁷² Tapauksittain vaihtelee, kuinka suureksi etu muodostuu. Etu muodostuu verovelvolliselle sitä suuremmaksi, mitä lyhyempi aika on rakennuksen valmistumisesta sen myyntiin.⁷³

Vastaava kuittaus tapahtuu verovelvollisen ja hänen perheenjäsentensä tekemän palkattoman työpanoksen perusteella.⁷⁴ Työn arvoa ei lueta maatalouden

⁶⁹ Liikeyritysten verotuksessa rakennusten myyntitulo ei ole lievennysten piirissä, vaan tulo on normaalia liike-tuloa. Osakkeiden myynnissä yrityssubstanssin osalta ei tapahdu omistuksen siirtymää, joten rakennustenkaan osalta ei muodostu vastaavaa tilannetta.

⁷⁰ Suomen verojärjestelmä perustuu lähtökohtaisesti nominaaliseen tuloksen laskentaan. Järjestelmään liittyy eräitä inflaation epäsuoraan huomioon ottamiseen tähtäviä piirteitä. Ks. *Tikka, Veropolitiikka* s. 73.

⁷¹ Maatalouden tulosta osa tulee verotettavaksi ansiotulona, jonka verokanta saattaa olla korkeampi kuin 25 %. Kuitenkin verovelvolliset saavuttavat ajallisen edun, sillä kuitattu hankintameno olisi vähentänyt tuloa vasta pidemmän ajan kuluttua. Tämän kuittauksen edullisuus riippuu yksittäistapauksesta.

⁷² Puutavaran arvo ei jää lopullisesti vähentämään myyjän verotuksellisesti vaikutuksellista hankintamenoa. Jos rakennuksen myyntitulosta vähennettävä meno olisi puutavaran kantohinnalla alennettu hankintameno, lopputulos olisi oikea. Kun myyntitulosta vähennettäväksi tulee hankintameno-olettama, alkuperäisen hankintamenon pienentämisen merkitys poistuu.

⁷³ Rakennuksen käypää arvoa laskettaessa lähdetään tarkasteluhetken kustannuksista ja tehdään käyttöiän mukainen arvonalennus. Mitä pienemmäksi arvonalennus muodostuu, sitä suurempi etu muodostuu myyjälle.

⁷⁴ Erona on se, ettei työpanoksen arvo ainakaan kokonaisuudessaan olisi 25 %:n verokannan mukaan verotettavaa pääomatuloa, kuten metsänmyyntitulo.

tuloksi, ja vastaavasti hankintameno muodostuu pienemmäksi.⁷⁵ Monesti oman puutavaran ja oman työpanoksen käyttö toteutuvat samanaikaisesti.

Suomen maatalousverotusjärjestelmässä ei tilan myyntihetkellä yleensä voida eritellä, mikä osa rakennusten käyvän arvon ja myyjän menojäännöksen erotuksesta johtuu mistäkin edellä käsitellyistä tekijästä.⁷⁶ Yleensä edes rakennuksen alkuperäinen hankintameno ei menojäännöspoistojärjestelmän käytön takia ole tiedossa. Mahdollisuudet tehtyjen poistojen oikeasuhtaiseen palauttamiseen tuloon ovat heikot. Tietoa alkuperäisestä hankintamenosta tarvittaisiin myös kuittausten huomioon ottamiseen.

Pyrittäessä ratkaisemaan rakennusten hankintamenon käsittelystä toiminnan aikaisessa verotuksessa ja luovutuksen verotuksessa aiheutuvaa ongelmaa olisi kuittaustilanteiden osalta tartuttava alkuhetkeen. Rakennukseen käytetyn puutavaran osalta kuittaus olisi mahdollista poistaa ja lukea käytetty puutavara tuloksi ja rakennuksen hankintamenon lisäykseksi. Selvittelyongelmat verotuksessa eivät muodostuisi ylitsepääsemättömiksi.⁷⁷

Oman työpanoksen arvon osalta selvittelyvaikeudet olisivat ilmeisesti huomattavasti suuremmat ja kuittauksen poistaminen vaikeampaa. Työpanoksen kohdentamiskysymysten selvittäminen on vaikeampaa kuin puutavaran käytön kohdentumisen. Pitkään on jo toteutettu kuittaus, vaikka aiempi rakennusten myyntitulon täysi verovapaus on johtanut nykyistä suurempaan epäsuhtaan ky- symyksessä.

Periaatteessa mahdollinen oikaisukeino tässä käsiteltyjen vastaamatto- muustilanteiden osalta olisi myös veroluoton siirtäminen ostajalle siten, että hän saisi rakennuksen hankintamenoksi myyjän verotuksen menojäännöksen. Tämä tulisi kysymykseen lähinnä verovapaissa sukupolvenvaihdoskaupoissa. Ratkaisu on ostajalle verotuksellisesti suhteellisen raskas.⁷⁸ Se on kuitenkin kaupan osapuolille jaksotuksellisesti edullisempi kuin tuloutus myyntivuonna yritystuloon.

⁷⁵ Maataloudessa tehdyn työn arvo tulee yleensä verotetuksi siten, että se nostaa vuosituloa, joka taas jää suuremmaksi siksi, ettei oman työn arvo ole vähennyskelpoinen.

⁷⁶ Puutuu tietoa alkuperäisistä hankintamenoista, joita tarvitaan kumulatiivisten poistojen määrittämiseksi. Myöskään rakennusten hankintamenojen lukematta jääneistä panoksista ei ole tietoa ainakaan vanhempien rakennusten osalta.

⁷⁷ Metsätalouden pinta-alaverotusjärjestelmän aikana on maatalousrakennuksiin käytetyn puutavaran arvo otettu huomioon lisäämällä arvo hankintameno. Tämä ei liene aiheuttanut suuria ongelmia verotuksessa. Lääninoikeustasolle ei tietääkseni ole tullut paljon valituksia asiasta. Pinta-alaverotusjärjestelmässä käytetyn puutavaran arvon selvittäminen oli verovelvolliselle edullisempaa kuin tässä käsitellyissä kuittaustapauksissa.

⁷⁸ Riippuu luonnollisestikin kauppahinnan suhteellisesta tasosta, kuinka hyvin saatu menopohja vastaa suoritettua vastiketta.

Nykyiset säännökset merkitsevät maataloudelle verosuosintaa. Missä määrin tämä on oikeutettua ja vaikutuksiltaan hyväksyttävää, on arvostuksenvarainen kysymys.

Rakennusten myyntitulon verottaminen kokonaisuudessaan luovutusvoittoa koskevien säännösten mukaisesti on pohjoismaisen vertailun valossa poikkeuksellista.⁷⁹ Nykyinen säännöstö keventää maatalan kaupan verorasitusta. Siihen liittyy kuitenkin neutraliteettiongelmia. Maatalousyrittäjät ovat liikkeenharjoittajiin nähden edullisemmassa asemassa.⁸⁰ Maatalousyrittäjien piirissä tilanne suosii tapauksia, joissa sukupolvenvaihdoskaupan verosäännöksiin myydään rakennuksia, joihin on käytetty omaa puutavaraa ja omaa työtä.⁸¹

⁷⁹ Ruotsissa liikkeeseen ja maatalousyritykseen kuuluvan kiinteistön myynnin verotuksessa palautetaan yritystuloon siitä aikanaan tehdyt kulukirjaukset. Palautus tapahtuu vain siltä osin, kuin kulukirjaukset ovat ylittäneet todellisen arvonalennuksen. Näin etupainoiset kulukirjaukset palautuvat yritystuloon, jota ne ovat vähentämisvuonna pienentäneet. Kiinteistön myyntituloa verotetaan muulta osin pääomatulona. Siltä osin kuin poistot vastaavat todellista arvonalentumista, niitä ei palauteta liiketuloon, mutta ne pienentävät luovutusvoittoverotuksessa vähennettävää hankintamenoa. Järjestelmän toiminnasta laskuesimerkein ks. *Johansson*, s. 591 s.

Tanskassa käyttöomaisuusrakennusten myynnissä (myös maapohjineen) poistot palautuvat liiketuloon, mutta alkuperäisen hankintamenoa ylittävää kauppahinnan osaa verotetaan myyntivoittoverotuksen säännösten mukaan. Tämä johtaa myyntitulon verovapauteen omistajan ylittäessä 7 vuotta. Ks. TM 1992 VM:13 s. 7 s., jossa on esitelty käyttöomaisuuskiinteistöjen myynnin verotusta myös muissa Pohjoismaissa. Tanskassa on toteutettu hankintamenoa indeksikorotus. Siitä, miten tässä järjestelmässä menetellään rakennuksen myynnin verotuksessa, ks. *Landbroghåndbog* (1990) s. 171 ss ja *Betænkning* nr. 1111/1987 s. 100.

⁸⁰ Nämä liittyvät lähinnä palautuvien poistojen verotukseen. Liikkeenharjoittajien verotuksessa puutavaran ja oman työn arvon huomioon ottamisesta ei muodostu merkittävää ongelmaa. Pelkästään se, että rakennusten myyntituloa verotetaan muuna kuin yritystulona, tuo edun. Luovutusvoittoverotuksen alainen tulo ei ole täyttämässä pääomatulon kiintiötä ja samalla lisäämässä ansiotulon osuutta. Liikeyrityksen verotuksessa rakennusten ja maapohjankin myyntitulo luetaan tuohon kiintiöön. Ks. HE 200/1992 vp. esitys tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta s. 35.

⁸¹ Palautuvien poistojen verottaminen maatalouden tulona korostaisi kauppahinnan hyödykekohtaisen jaon tarkkuuden merkitystä. Toisaalta rakennusten myyntitulon osan verottaminen maatalouden tulona muodostaa verotuksellisten etujen ristiriidan kaupan osapuolten välille. Tämä vähentää osapuolten motiiveja vinouttaa kauppahinnan jakautumista siten, että yliarvostetaan rakennuksien kauppahintaosuutta.

4.3 Maatalouden tulona verotettava myyntitulo

4.3.1 MVL:n piiriin tilakaupassa kuuluvat hyödykkeet

Maatalousyrityksen irtaimen omaisuuden myyntituloa verotetaan maatalouden tulona. Maatalousirtaimistolle tulevan kauppahintaosuuden verotus ei kuitenkaan ole yhtenäistä. Eroa on eri hyödykeryhmien välillä siinä, paljonko veronalaista nettotulota kaupassa muodostuu. Irtaimen käyttöomaisuuden myyntitulosta on vähennettävissä hankintamenoa, vaihto-omaisuuden myyntitulosta yleensä ei. Vaihto-omaisuusryhmänkin sisällä on eroja tulon verotuksessa. Kotieläinten myyntitulon saa jaksottaa myyntivuodelle ja kahdelle sitä seuraavalle vuodelle.

Maatilan kaupassa siirtyvästä omaisuudesta MVL:n piiriin kuuluvan, maataloutta palvelevan irtaimen omaisuuden piirin määrittämisessä ei yleensä ole merkitykseltään suuria ongelmia. Rajanveto-ongelmia on kuitenkin monessa suhteessa. Ratkaistavana voi olla kysymys, onko hyödyke irtainta vai kiinteätä.⁸² Myös kuulumisessa maatalouden piiriin on tulkintatilanteita.⁸³

Tulkinnallisesti ongelmallinen on kasvavan sadon asema. Onko sadon kauppahintaisuus peltomaan vai vaihto-omaisuuteen kuuluvan kasvuston myyntitulo? Oikeuskäytännössä kasvuston arvon erottamisen kriteerinä on sadon arvo. Ehdottomaksi edellytykseksi ei ole asetettu kaupan osapuolten nimenomaista kauppahinnan jakovaatimusta. Ratkaisussa KHO 1977 II 544 katsottiin kaupakirjan ehtojen, joiden mukaan tila myytiin kylvettyinä ja sato kuului ostajalle, oikeuttavan kauppahinnan jakamiseen kasvavalle sadolle. Ratkaisussa KHO 26.5.-1976 T: 2140 päädyttiin samaan lopputulokseen. Tapausselosteesta ei ilmene, että kaupan osapuolet olisivat sopineet kauppahinnan jaosta sadolle. Kun otettiin huomioon viljalla olleen alan suuruus ja kaupanteon ajankohta (14.8.), katsottiin osan kauppahinnasta kuuluvan sadolle.⁸⁴

⁸² Joidenkin hyödykkeiden tekninen rakenne saattaa sisältää sekä rakennukselle että koneelle ja kalustolle tyypillisiä piirteitä. Tällainen on esim. viljan pakettikuivaamo, jossa on kiinteä runko, mekaanista liikkuvaa koneistusta sekä elektroniikkaa.

⁸³ Maatalouden harjoittamisen aikana hyödyke luetaan verotuksessa maatalousomaisuudeksi, jos sitä käytetään pääosin maataloudessa. Yksityistalouden käytön perusteella tehdään oikaisu verotuksessa. Jos käyttö yksityistaloudessa on merkittävämpi, hyödyke kuuluu yksityistalouteen, mutta maatalouskäytön perusteella saa tehdä erityisvähennyksen. Vastaavaa jakoa voidaan noudattaa myös omaisuuden myyntitilanteessa.

⁸⁴ Oikeuskirjallisuudessa on Andersson, Maatalousverotus, s 84 katsonut, ettei kasvavalle viljalle yleensä ole tarpeen verotuksessa laskea kauppahintaosuutta, elleivät kaupan osapuolet ole ottaneet sitä lukuun merkitsemällä sille kauppakirjaan erillistä arvoa. Hänen mukaansa sadonvaran huomioon ottaminen kauppakirjassa ja verotuksessa on sitä aiheellisempaa, mitä suurempi sen arvo on. Tämä linja ei ole ristiriidassa mainittujen ratkaisujen kanssa.

Yrityksen reaalityöntantoon kätettävästä omaisuudesta vaihto-omaisuus on yleensä vaikutusajaltaan lyhytaikaisinta. Näin on pitkälti myös maataloudessa. Vaihto-omaisuutta ovat tuotantoa varten ostetut raaka-aineet ja tarvikkeet, puolivalmisteet sekä valmiit tuotteet. Maatalousyrityksessä raaka-aineita ovat mm. väkilannoitteet ja siemenet. Näiden avulla tuotettu sato on kasvinviljelytilalla lopputuote. Karjataloustilalla sato on tavallaan vasta puolivalmiste sikäli kuin sitä kätetään kotieläintuotteiden valmistukseen.

Vaihto-omaisuutena pidetään myös maataloustuotantoa palvelevien tarvikkeiden varastoa. Tällaisia ovat mm. poltto- ja voiteluainevarastot, kasvinsuojeluaineita ja eläinten lääkkeitä sisältävät varastot. Myös varastossa olevat maatalousrakennusten ja -koneiden korjaustarvikkeet ovat yrityksen myyntitilanteessa maatalouden vaihto-omaisuutta.⁸⁵ Varastossa olevista hyödykkeistä ei aina voida varmuudella sanoa, kuuluvatko ne yksityistalouteen vai maatalouteen.⁸⁶

Vaihto-omaisuudelle tyypillinen varaston suhteellisen nopea kierto ei maataloudessa yleensä toteudu. Tässä suhteessa maataloudessa tosin on eri tuotantosuunnilla suuria eroja. Varsin nopeata on valmistuotevaraston kierto maitotilalla. Tällä tuotantosuunnalla raaka-aine- eli rehuvarastot ovat pääosin hidaskiertoiset ja kestävät alkusyksystä kesään asti. Rehuvarastot ovat taas nopeakiertoisia ostorehua kätättävillä tiloilla.⁸⁷

Vaihto-omaisuuteen luetaan verotuksessa myös karja. Tämä vastaa taloudellista todellisuutta sellaisten kotieläinten osalta, joista taloudellinen tulos muodostuu eläinten substanssin kasvusta. Sellaiset monta vuotta pidettävät eläimet, joiden tuotto ei perustu niiden substanssin lisäykseen, eivät taloudelliselta luonteeltaan ole vaihto-omaisuutta. Merkittävin tällainen ryhmä ovat lypsylehmät. Myös jälkeläistalontoon kätetyt kantaeläimet ovat tällaisia. Eläimet, joiden arvo perustuu niiden voiman hyödyntämiseen, kuuluvat tähän ryhmään. Tuo-

⁸⁵ Tilan myyjän verotuksessa hyödykkeiden liittymisen maatalouden koneisiin tai rakennuksiin tuo hyödykkeet MVL:n piiriin. Vaikka kyseessä olisi rakennuksen perusparannuksen tekoon hankitut hyödykkeet, niiden myyntitulo on maatalouden tuloa, koska hyödykkeitä ei ole liitetty TVL:n mukaan verotettavaan maatalousrakennukseen. Ostaja saa vähentää vastaavan menon vasta, kun hyödykkeet on liitetty rakennukseen ja poistojen teko on mahdollista.

⁸⁶ Polttoaine on yksi tällainen hyödyke. Samoin rakennusten korjaustarvikkeista ei voida aina todeta, kumpaan ryhmään ne kuuluvat. Molempia voidaan kätättää sekä yksityistaloudessa että maataloudessa. Myyntitietkellä ratkaisua ei ole vielä tapahtunut.

⁸⁷ Ostorehua kätättävillä tiloilla ei hankita kerralla koko ruokintakauden rehuja kuten rehuomavaraisella tilalla tehdään. Ostorehuvarasto muuttuu lihantuotantotilalla eläimiin sidotuksi lihavarastoksi. Tässä muodossa olevan varaston pitoaika riippuu eläinten kasvatusajasta ja siitä, mihin osaan tätä aikaa rehun käyttö ajoittuu.

tantoeläinten yhtenäistä verotuskäsittelyä vaihto-omaisuutena ei yleisesti ole asetettu kyseenalaiseksi eikä myöskään niiden myynnin yhteydessä.

Maatalouden irtaimessa käyttöomaisuudessa, kuten koneet, kalusto ja laitteet voi tulla rajanveto-ongelmia sekä yksityistalouden että metsätalouden suuntaan.⁸⁸ Rajanveto rakennusten suuntaan ei käytännössä liene taloudelliselta merkitykseltään suuri, sillä rakennusten piiriin luetaan melko laajasti kuuluvaksi rakennuksiin kiinteästi asennetut laitteet. Osa tuotantorakennuksiin kiinteästi asennetuista koneista on verotuksessa luettavissa koneiksi.⁸⁹ Ongelmallisia ovat lähinnä toiminnallisesti kiinteämmin rakennukseen kuuluvat koneet ja laitteet.⁹⁰

Maatalouden käyttöiältään alle 3 vuotta olevia koneita ja laitteita käsitellään verotuksessa pitkälti kuin vaihto-omaisuutta. Niiden hankintameno on vähennetty maksuvuonna, joten niillä ei ole menojäännöstä verotuksessa.

Maatalouden irtaimen käyttöomaisuuteen kuuluvat myös sellaiset arvopaperit, lähinnä osuuskuntien osuudet ja osakeyhtiöiden osakkeet, joilla on kiinteä yhteys maatalouden harjoittamiseen. Nämä poikkeavat verotuksen kannalta muusta irtaimesta käyttöomaisuudesta sikäli, ettei niiden hankintamenosta saa tehdä poistoa. Niiden myynnistä verotetaan myyntivoittoverotussäännösten perusteella.

4.3.2 Maatalousirtaimiston myyntitulon jaksotus

4.3.2.1 Myyntitulon tuloutuminen

MVL:n piiriin tilakaupan verotuksessa kuuluvien hyödykkeiden myyntitulo jaksotetaan pääpiirteissään kassaperiaatteen mukaisesti kuten juoksevan toiminnan aikanakin. Paitsi tulon tuloutumiseen käteissuoritus vaikuttaa myös tästä tulosta

⁸⁸ Rajanvedosta koneiden ja kaluston kuulumisesta maatalouteen ks. *Andersson, Maatalousverotus* s. 65 s.

⁸⁹ Tällaisia ovat mm. lypsykoneet sekä rehunosturit.

⁹⁰ Ruotsissa käytetään byggnadsinventarier-käsitettä. Tähän koneiden ja kaluston lailla käsiteltävään ryhmään kuuluvat kaikki rakennuksen erityistarkoitusta palvelevat rakennukseen kiinteästi kuuluvat koneet ja laitteet. Ks. *Nilsson – Kindlund – Rydin -Stenman*, s. 99 s. EVL 31 §:n mukaan rakennukseen asennettuja mm. ilmastointi- ja ilmanvaihtolaitteita käsitellään verotuksessa kuten koneita. Tämä kanta merkitsee sitä, että myös myynnin yhteydessä niitä käsitellään koneina (EVL 31 § 2 mom.). MVL:ssa ei ole vastaavia säännöksiä. *Andersson, Maatalousverotus* s. 75. katsoo analogiaa EVL:iin nähdessä soveltaen, että koneita ja laitteita varten asennetuista johdoista samoin kuin tuuletus- ja jäähdytyslaitteista saadaan tehdä erillinen poisto. On kuitenkin epävarmaa, voidaanko ja jos voidaan niin missä laajuudessa soveltaa säännöstä analogisesti maatalousrakennuksissa oleviin vastaaviin laitteisiin. Ilmeisesti verotuksessa toiminnan aikana otettu kanta ratkaisee myös tilakaupan yhteydessä.

tehtävien vähennysten ajoittamiseen irtaimen käyttöomaisuuden osalta.⁹¹ Tässä tarkastellaan kassaperusteista jaksotusta. Karjan myyntitulon jaksotussäännöksiä käsitellään edempänä jaksossa 4.4.

MVL 4 §:ssä säädetään maatalouden veronalaiseksi tuloksi verovuonna rahana tai rahanarvoisena etuutena saatu tulo.⁹² Kassaperiaatetta sovelletaan siten, ettei myyjä olemalla vastaanottamatta rahasuoritusta, joka on hänen nostettavissaan, voi lykätä tulon verotuksellista tuloutumista.⁹³ Myöskään sopimuksessa määrätyn maksupäivän siirtäminen jälkikäteisellä sopimuksella myöhempään ajankohtaan ei siirrä verotuksellista tuloutushetkeä. Myyjän on katsottava disponoineen alkuperäisestä saatavasta tavalla, jonka katsotaan vastaavan maksun vastaan ottamista alkuperäisenä eräpäivänä.⁹⁴ Tilakauppakäytännössä ilmenee vain osa kassaperusteiden ongelmallisista tulkintatilanteista.⁹⁵

⁹¹ Elinkeinoverotuksessa noudatetaan suoriteperiaatetta. Suoriteperiaate koskee koko yrityssubstanssin luovutuksessa koko omaisuutta. Käteissuorituksen tapahtumishetkellä ja suorituksen hyödykekohtaisella kohdentamisella ei ole verotuksen jaksotuksessa sellaista merkitystä kuin maatalousyrityksen kaupan verotuksessa. Suoriteperiaate koskee paitsi tuloa, myös menoa. Siten luovutushetkellä käyttöomaisuuden kauppahinta katsotaan tuloksi, mutta hankintamenon jäännös poistetaan vastaavasti. EVL:n jaksottamisen peruspiirteistä ks. tulon osalta *Ik-kala – Andersson – Nuorvala* s. 248 ss. ja menon osalta 270 ss.

⁹² Kassaperiaatteen sisällöstä ks. *Andersson*, Maatalousverotus s. 51 ss.

⁹³ TVL 110 §:n mukainen kassaperiaate: Tulo katsotaan sen verovuoden tuloksi, jona se on nostettu, merkitty verovelvollisen tilille tai muutoin saatu vallintaan. MVL:n ja TVL:n kassaperiaatteet ovat pitkälti samansisältöiset.

⁹⁴ Kysymys on on tullut esiin juoksevan toiminnan aikana maidontuottajien sopiessa joulukuun tilityksen siirtämisestä tammikuulle. Koska pitkäaikainen maidon toimitussopimus oikeuttaa tulon saantiin jo joulukuussa, tämä on katsottava verotuksessa maksuhetkeksi. Tapauksessa KHO 1982 II 534 meijeriosuuskunta oli pidättänyt maidontuottajalta, joka ei ollut osuuskunnan jäsen, maidon jälkitilistä ilman velaksiantosopimusta lainaa, jonka tuottaja sai takaisin vasta lopettaessaan maidon toimittamisen. Tuottajalainaksi pidätetyn lisätilin perusteella maidontuottajan ei katsottu saaneen tuloa rahana tai rahanarvoisena etuutena. Äänestys 4–2. Tapauksessa alleviivatut seikat, johtivat siihen, ettei tuottajan voida katsoa disponoineen saatavasta. Tapaus vahvistaa edellä esitettyä pääsääntöä. Ratkaisu tukee *Anderssonin*, Maatalousverotus, s. 53 esittämää kantaa. Hänen mukaansa tilityksen suorittaminen sillä ehdolla, että maksu jää velkakirjaa vastaan jäsenlainaksi tai käytetään osuusmaksun korottamiseen, lienee katsottava maksuksi ja velan uudistamiseksi. Jos suorituksen siirtyminen johtuu ostajan maksukyvyttömyydestä eikä myyjän tahdosta, maksun siirtyminen on myös verotuksessa otettava huomioon.

⁹⁵ Sekillä suoritettu maksu rinnastetaan käteissuoritukseen. Vekselillä suoritettu maksu katsotaan myyjän kannalta saaduksi vasta, kun se on diskontattu tai sitä on käytetty maksuvälineenä. Ostajan verotuksessa vekselillä katsotaan maksetun, kun vekseli on hyväksytty. Ilmeisesti kassaperusteisesti verotettavien verovelvollisten välillä muodostuu ajallinen jatkumattomuus. MVL 6 § 3 momentin uudistuksella, jossa vekselin hyväksyminen katsottiin ostajan verotuksessa maksuhetkeksi, haluttiin poistaa maksun kohdentumisongelmia. Koska vekseliä

Käteissuorituksiksi ei luonnollisestikaan katsota ostajan kauppahinnasta myyjälle antamaa velkakirjaa. Myöskään ostajan antamaa velkakirjaa kolmannelta henkilöltä ei voida pitää käteissuorituksena. Siihen velkakirjan likvidisyys ei ole riittävä. Sen sijaan myyjän velan kuittaus kauppahintasaatavaa vastaan on rinnastettavissa käteissuoritukseen.

Ostajan siirtyminen vastaamaan myyjältä siirtyvistä veloista voitaneen rinnastaa käteissuoritukseen.⁹⁶ Ostajan velkavastuuseen siirtyminen vapauttaa myyjän velkavastuusta.⁹⁷ Taloudellisesti toimenpide vastaa myyjän kannalta sitä, että ostaja maksaa käteisellä kauppahinnan, jolla myyjä puolestaan maksaa velan.⁹⁸ Velan maksun todellinen kassaperusteinen tapahtumishetki ei voi olla ratkaiseva. Olisi outoa asettaa myyjän verotuksen tuloutushetki riippuvaiseksi suoritushetkeksi, joka on ulkopuolisten määrättävissä.

Tilakauppojen yhteydessä sovitaan monesti, että ostaja suorittaa osan kauppahinnasta sisarosuuksina sisaruksilleen. Ilmeisesti näissä tapauksissa verotuksellista tuloutushetkeä ei ole aihetta kytkeä maksun tapahtumiseen sisaruksille.⁹⁹ Nähdäkseni jo kaupantekohetkellä syntynyt ostajan sitoumus maksun suorittamiseen sisaruksille on myyjän verotuksessa rinnastettavissa maksun saamiseen. Myyjä on disponoinut suorituksesta kaupantekohetkellä. Hänen veronmaksu-

yleensä käytettiin suoritukseen liikkeenharjoittajille, joiden verotuksessa sovelletaan suoriteperustetta, ei ajallista epäjatkuvuutta synny. Vekselin käyttö maksuvälineenä tilakaupoissa on harvinaista, joten käsitelty ongelma ei ole merkittävä.

⁹⁶ Ks. *Andersson*, Maatalousverotus s. 88.

⁹⁷ *Melz* s. 261 on Ruotsin oikeuden osalta päätynyt siihen, että velkavastuun siirtäminen myyjältä ostajalle on rinnastettava kauppahinnan maksamiseen. Hän perustelee ratkaisua neutraliteettisyyllä. Myyjä voi ennen kiinteistön luovutusta ottaa runsaasti lainaa, joka siirtyy kaupan yhteydessä ostajan vastattavaksi. Näin myyjän likviditeetti muodostuu vastaavanlaiseksi, kuin jos hän saisi käteisen kauppahintasuorituksen. *Melz* pohtii kiinteistön kauppahinnan tuloutushetkeä veronmaksukykyisyyden kehityksen valossa. Tutkimuksen tekohetkellä Ruotsissa sovellettiin kiinteistön kaupan verotuksessa periaatetta, jonka mukaan koko myyntihinta tuloutui sinä vuonna, kun kauppahinnan ensimmäinen erä suoritettiin »första kronans princip». *Melz* esittelee velan vastattavaksi ottamisesta Ruotsissa esitettyjä kannanottoja ja niiden perusteluja.

⁹⁸ *Kilpi*, *Lakimies* 1975 s. 489 s. antaa veronmaksukykyisyydelle tulon jaksotuksessa korostetun aseman. Hänen mukaansa erä, joka ei vielä verovuonna ole asianomaiselle kertynyt siinä muodossa, että hänellä olisi mahdollisuus käyttää sitä tulosta menevän veron maksamiseen, ei voi olla hänen veronalaista tuloaan. Lainan siirtyminen myyjältä ostajalle ei täytä näin ankaraa veronmaksukykyyn lisääntymisen kriteeriä. Välitön veronmaksukyky ei lisäännä lainan määrällä.

⁹⁹ Suorituksen saavien sisaruksien lahjaverovelvollisuus ei voi alkaa, ennen kuin he ovat saaneet suorituksen. Ratkaisussa KHO 1982 II 585 lahjan katsottiin tulleen lahjansaajan haltuun sinä päivänä, jolloin rahakorvaus oli hänen pankkitilillään nostettavissa.

kykyisyytensä huomioon ottaminenkaan ei edellytä tuloutuksen siirtämistä toisen henkilön suorittaman maksun ajankohtaan. Tosin synkronointi ostajan verotuksen jaksotuksen kanssa on vaikeata. Ostajan verotuksessa suorituksen ei voitane katsoa tapahtuneen ennen todellista maksuhetkeä.¹⁰⁰

Käteiskauppahinnan myyntivuoden verovaikutusten määrittämiseksi on ratkaistava, mille hyödykkeille käteissuoritus kohdistuu.¹⁰¹ Tämä ongelma syntyy, kun koko kauppahintaa ei makseta myyntivuonna. Asiasta ei ole presumtiosäännöstä laissa. Oikeuskäytännössä rahana suoritettu kauppahinta on kohdistettu ensisijaisesti irtaimistolle (KHO 1986 II 539).¹⁰² Oikeuskäytäntöä ei ole siitä, miten käteissuoritukseen rinnastettavien erien osalta on meneteltävä.¹⁰³ Anderssonin varovaisesti esittämän kannan mukaan velan vastattavaksi ottaminen on rinnastettavissa käteissuoritukseen.¹⁰⁴ Ilmeisesti sama menettely on mahdollinen ostajan vastattavakseen ottamiin sisarosuuksiin.

Käteiskauppahinnaksi tulkinnan ja ostajan saaman lainan kohdentumista koskevan ehdon välillä saattaa muodostua ristiriita. Näin käy, jos ostaja käyttää käteissuoritukseen kiinteistön ostoon saamiaan lainavaroja. Verotuksessa on pyritty antamaan merkitystä lainaehdoissa esitetylle kohdentumiselle. Rahavirtojen seuraamisen vaikeus tosin vähentää mahdollisuuksia toteuttaa tätä pyrkimystä

¹⁰⁰ Kassaperusteen soveltamisen vaikeimmat tulkintatilanteet muodostuvat toiminnan aikaisessa verotuksessa. Tilakaupan verotuksen käsittelyn yhteydessä ei ole mahdollisuutta paneutua niihin enempää. Enemmän kysymyksistä ks. *Andersson*, Maatalousverotus s. 50 ss. sekä Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 27. Asiaa käsittelee verohallituksen kirje 21.12.1983 no. 15670/43/83.

¹⁰¹ Käteiskauppahinnan kohdistaminen kiinteistölle ei vaikuta lainkaan verovuonna verotettavan myyntivoiton määrään, sillä verotuksellinen tuloutus tapahtuu myyntivuonna riippumatta maksusta. Ydinkysymys käteiskauppahinnan kohdistamisesta on, jaetaanko sitä irtaimistolle vai ei. Irtaimistolle verotuksessa jaettu käteiskauppahinta on maksuvuoden tuloa.

¹⁰² Tapauksessa KHO katsoi maatalouskiinteistön ja -koneiden kaupassa suoritettua käteiskauppahinnan kohdistuneen koneisiin. KHO ei vuosikirjatekstistä päätellen soveltanut ratkaisuun VerL 56 §:ää. Vrt. *Kiviranta* s. 15:29. KHO:n ratkaisu on tässä suhteessa samanlinjainen kuin kauppahinnan jaon muuttamista verotuksessa koskeva ratkaisu KHO 1979 II 552. Käteiskauppahinnan kohdentamistapauksiin ei ole aihetta ulottaa yhtä laajaa kuulemisvelvollisuutta kuin kauppahinnan jakamisessa on katsottu tarpeelliseksi (ratkaisussa KHO 2.11.1990 T: 3765). Käteiskauppahinnan kohdistamiskysymyksessä verovelvollisella on harvoin mahdollisuus esittää ratkaisua muuttavaa informaatiota. Käteissuoritushan voidaan kohdistaa irtaimistolle vastoin kaupan osapuolten päinvastaista tarkoitustakin.

¹⁰³ Sekillä suoritettava maksu on täysin rinnastettavissa rahasuoritukseen, joten sitä on käsiteltävä samoin kuin rahasuoritusta.

¹⁰⁴ *Andersson*, Maatalousverotus s. 88. Sinänsä käteissuorituksen irtaimistolle kohdistamisen perusteluksi Andersson esittää sen, että kiinteistön maksamattomalla kauppahinnalla on suojanaan lakisääteinen panttioikeus.

käytännössä.¹⁰⁵ Jos ostajan ainoat varat muodostuvat kiinteistön ostoon kohdistuvan lainan nostamisesta, olisi presumtio käteissuorituksen kohdistumisesta irtaimistoon hieman väkivaltainen.¹⁰⁶ Ilmeisesti tämä ei kuitenkaan estä katsomasta käteissuorituksen kohdistuvan tilakaupassa maatalousirtaimistoon.

Käteiskauppahinnan kohdistamisessa on useimmiten kyse jaosta kiinteistön ja irtaimiston välillä. Oikeuskäytännössä ei liene ratkaistu tapausta, jossa olisi kyse yksityiskohtaisemmasta kohdistamisesta maatalousirtaimiston sisällä. Veroseuraamusten suhteen on eroa siinä, katsotaanko käteiskauppahinta kohdistuneeksi vaihto-omaisuusvarastoille, karjalle vai irtaimelle käyttöomaisuudelle. Kun otetaan huomioon hyödykkeiden yrityksessä pysymisen aika, olisi luontevaa kohdistaa käteiskauppahinta hyödykkeille mainitussa järjestyksessä.¹⁰⁷ Oikaisun tekemiseen verovelvollisen ilmoittamaan kohdistamiseen ei irtaimiston sisäisessä kohdistamisessa ole niin vahvoja perusteita kuin kiinteistön ja irtaimiston välillä.

4.3.2.2 Maatalousirtaimiston myyntitulosta tehtävät vähennykset

Maatalouden irtaimen omaisuuden myyntitulosta saa vähentää omaisuuden verotuksessa vähentämättä olevan hankintamenon. Vaihto-omaisuuteen kuuluvalla omaisuudella, jonka hankintameno on maksettu aikaisempaan verovuonna, ei enää myyntivuonna ole vähennettävää hankintamenoa. Menojäännös voi

¹⁰⁵ Lainojen kohdistuminen tulee käytännössä yleisimmin esiin korkovähennysten kohdistamisen yhteydessä. Lainojen kohdistumisongelma on näyttökysymysten osalta vaikea. Ks. asiasta *Andersson*, DL 1984 s. 138 ss. ja Tulo- ja varallisuusverolaki (1990) s. 272 ss. *Aalto* s. 327 katsoo, että velan kohdistaminen käyttötarkoituksen mukaan on mahdotonta.

¹⁰⁶ Kysymystä sivuaa Kuopion LO:n päätös 18.11.1992 T:488/II. Tapauksessa maatala ja sillä olleet kotieläimet myytiin samana päivänä eri kauppakirjoilla samoille henkilöille. Kauppakirjassa sovitun mukaisesti tilan kauppahinta maksettiin kaupantekovuonna ja eläinten kauppahinta sitä seuraavana vuonna. Verolautakunta katsoi, että kaupoissa oli kysymys yhdestä kokonaisuudesta. Kaupantekovuonna maksetun kauppahinnan katsottiin kuuluvan eläinten osalle. LO katsoi, että kotieläinten hankintamenoa ei ollut luettava verovelvollisen menoksi kaupantekovuonna. LO:n mukaan sukupolvenvaihdoskaupan rahoittamiseen annettu lainoitus ylitti jo kiinteistökaupan osalta tilan vakuusarvon. Tämän vuoksi kotieläinten kaupan rahoittaminen pankkilainalla ei ollut pankin hyväksymien vakuuksien puuttuessa mahdollista. Näin ollen kauppahinnan järjestely siten, että eläinten kauppahinta maksettiin myöhemmin tilan tuotosta, oli aiheutunut muista kuin verotuksellisista syistä. Ratkaisulle ei voitane antaa laajemmin painoarvoa. Vakuuksien ja lainarahan käytön kohdentumista on korostettu LO:n perusteluissa. Tämän seurauksena karjanmyyntiä on pidetty erillisenä myös verotuksessa. Yleensä sukupolvenvaihdoksen lainoitus kohdistuu kaikkeen tilan omaisuuteen. Kaupan osapuolet toteuttavat siten tilan kaupan yhtenä tai erillisinä.

¹⁰⁷ *Andersson*, DL 1969 s. 184 on katsonut, että käteiskauppahinta on kohdistettava ensisijaisesti vaihto-omaisuudelle. Ilmeisesti tulkintasuositukseseen on vaikuttanut se, että vaihto-

puuttua myös siksi, että myyjä ei erityisten maksujärjestelyjen ja väliin tulevan myynnin takia tule lainkaan maksamaan myymiään hyödykkeitä.¹⁰⁸

Maatalouden irtaimella käyttöomaisuudella, jonka hankintameno vähennetään vuosipoistoina, on yleensä myyntivuonna verotuksessa menojäännös. Tätä menojäännöstä vähennetään siinä tahdissa kuin irtaimen käyttöomaisuuden kauppahintaa maksetaan käteisenä maksuna. Menettely ilmeisesti jatkuu maatalouden harjoittamisen päättymisen jälkeenkin niin kauan, kunnes kauppahinnan käteis-suoritukset loppuvat tai menojäännöstä riittää.¹⁰⁹

Myyntihinnan ylittävä osa irtaimen käyttöomaisuuden menojäännöksestä saadaan vähentää maatalouden tulosta.¹¹⁰ Tätä vähennysoikeutta on tietyissä tapauksissa rajoitettava. Fiktiivistä tappiota ei systemaattisista syistä pitäisi hyväksyä vähennettäväksi. Fiktiivisellä tappiolla tarkoitetaan tässä luovutuksen lahjanluonteisuudesta aiheutuvaa kauppahinnan pienemmyyttä menojäännökseen

omaisuutta koskee kassaperusteinen tuloutus. Myöhemmässä kannanotossaan *Andersson*, Maatalousverotus s. 88 ei aseta vaihto-omaisuutta yhtä ensisijaiseksi kohteeksi ennen muuta maatalousirtaimistoa.

¹⁰⁸ Tällainen tilanne syntyy mm. kun myyjä myy tilan ostajalle teurastamoliikkeestä kasvatettavakseen ottamansa teuraseläimet, joiden ostoarvo vähennetään sopimuksen mukaan teurastilistä, joka tulee eläimet ostaneelle tilan ostajalle.

¹⁰⁹ Ratkaisussa KHO 16.6.1977 T: 2586 maatalouden lopettamisen jälkeisenä vuonna myydyin leikkuupuimurin myyntivuonna (ja ilmeisesti myös seuraavana vuonna) saatu kauppahintaa oli maksuvuoden tuloa. Tulosta saatiin vähentää jäljellä olevaa hankintamenon jäännöstä. Ks. myös KVL:n ennakkotieto 1980:43. Siinä katsottiin, että maatalouden lopettamisen jälkeisiin vuosiin ajoittuneet maksut myydyistä koneista olivat kyseisten vuosien tuloa. Ilmeisesti tuloa vastaan oli vähennettävissä hankintamenon jäännöstä. Kummassakin tapauksessa koneet myytiin muulle henkilölle kuin tilan ostajalle. Näin konekauppoja ei tietenkään voitu liittää tilakauppaan eikä tilakaupassa mahdollisesti suoritettua käteiskauppahintaa kohdistaa koneille.

Toiminnan lopettamisen jälkeisiä käyttöomaisuuden myyntitulojen ja hankintamenon jäännöksiä muodostumista verotuksessa olisi pyrittävä välttämään. Ei ole asianmukaista, että maataloustulolähteensä luovuttaneella verovelvollisella on maatalouden tuloa ja siihen liittyvää menoa. Käteiskauppahinnan kohdistaminen maatalousirtaimistolle ja erillisten maatalousirtaimiston kauppojen liittäminen verotuksessa tilakauppaan vähentävät tällaisten tilanteiden syntymistä. MVL 4 §:n 3 momentin yksityiskäyttöönoton verotussäännös mahdollistaa hyödykkeiden arvon tulouttamisen maatalouden tuloon ja hankintamenojäännöksen käyttämisen tuloutusta vastaan. On kuitenkin mahdollista, että tilakaupan jälkeisinä vuosina maksetaan tilakaupan yhteydessä myydylle irtaimelle käyttöomaisuudelle verotuksessa kuuluvaa kauppahintaa, josta vähennetään hankintamenon jäännöstä.

¹¹⁰ Ks. Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 140. Sen mukaan maatalouskaluston ja -rakennusten sekä salaajien kauppahintaosuuden ollessa pienempi kuin näiden hyödykkeiden menojäännökset saa verovelvollinen tehdä lisäpoistot, jotka alentavat kyseisten hyödykkeiden menojäännökset korvauksen suuruiseksi. Edellytyksenä on, ettei luovutus ole lahjanluonteinen.

verrattuna.¹¹¹ Tapauksissa, joissa menojäännös on hyödykkeiden käypää arvoa korkeampi, kauppahinnan ylittävä menojäännöksen osa on vähennettävissä myyjän maatalouden tulosta.

Maatilan kaupassa siirtyvän maatalousirtaimiston myyntitulosta vähennyskelpoinen meno voi kassaperusteisesti syntyä joissakin tapauksissa vasta maatalousyrityksen myyntivuoden jälkeen. Verovelvollisella ei ole enää tulolähdettä, jonka tulosta menon voisi vähentää. Vero-oikeudessa on periaatteena, että tulon ja menon verokäsittelyssä laajuuskysymys on ensisijainen jaksotukseen nähden. Jos siis jaksotusnormista joustamalla saavutetaan laajuussuhteessa hyväksyttävä ratkaisu, näin on tehtävä. Tarkasteltavissa tapauksissa olisi meno vähennettävä viimeisen toimintavuoden maatalouden tulosta. Oikeuskäytäntöä ei asiasta ole maatalousverotuksen osalta, mutta analogiatukea voidaan saada muilta aloilta.¹¹²

¹¹¹ Lahjanluonteisissa luovutuksissa on merkittävä kysymys, pitäisikö taloudellista arvonalennusta suuremmat verotuksen kulukirjaukset purkaa luovutuksen verotuksessa. Jos päädytään poistojen palautumiseen verotuksessa, fiktiivisten tappioiden ongelma ratkeaa luonnostaan. Lahjanluonteisten kauppajen verotusta käsitellään luvussa 7.

¹¹² Mersäverotuksessa on metsänhoitomaksun maksuvuodesta verotuksen vähennysvuotena poikettu, kun verovelvollisella ei metsän myynnin takia ollut enää maksuvuonna metsätalouden tuloa, josta vähentää meno. Hän sai vähentää menon edellisen vuoden metsätalouden tulosta. KHO 1981 II 536. Tapauksessa KHO 14.1.1980 T: 183 verovelvollinen sai vähentää vuonna 1976 saamastaan vuosien 1976–77 tutkimuskulujen kattamiseen annetusta stipendistä vuonna 1977 syntyneet ja maksetut kulut. Tapausta on kommentoinut *Kilpi*, DL 1981 s. 27. Edellisten tapausten suuntainen on kiinteistötulolähteen sammumista koskenut tapaus KHO 1980 II 549. Ratkaisussa KHO 1983 II 547 katsottiin, että maataloustuotantoon kohdistuneita menoja ei saanut vähentää metsätalouden puhtaasta tulosta, koska maataloustuotanto oli lopetettu. *Andersson*, JFT 1983 s. 129 ss. on katsonut yritystoiminnan lopettamisen jälkeen ilmaantuneiden menojen olevan vähennettävissä toiminnan aikaisesta tulosta. Hän esittelee ratkaisun KHO 26.9.1978 T:4029. Siinä liikkeen toiminta oli loppunut vuonna 1972. Vuonna 1974 liikkeelle oli maksuunpantu vuoteen 1972 liittyviä sosiaalivakuutusmaksuja. Nämä saatiin vähentää vuoden 1972 tulosta. *Andersson* on päätenyt siihen, että myöhemmin ilmaantuneet aikaisemmalta vuodelle kuuluvat menot saadaan tietyissä tilanteissa vähentää tuon aikaisemman vuoden tulosta, vaikka toiminta jatkuisikin. *Andersson* tukeutuu mm. ratkaisuun KHO 1979 II 534. Joissakin tapauksissa jaksotuksen suhteen on oltu ankaria. Ratkaisussa KHO 10.4.1973 T: 1514 verovelvollinen oli hankkinut vuonna 1969 kotieläimiä ja jaksottanut hankintamenon kolmelle vuodelle. Vuonna 1970, jolloin hän oli lopettanut maatilatalouden harjoittamisen, hän ei saanut vähentää hankintamenoa enempää kuin kolmanneksen. Hän siis menetti vähennyksen, koska hänellä ei ollut tulolähdettä viimeisenä jakovuotena. Lopputulos ei ole kohtuullinen, vaikka otetaan huomioon sekin, että jaksotusratkaisun valinta ja ilmeisesti toiminnan lopettamisenkin on ollut verovelvollisen päätettävissä.

4.3.3 Maatilan kaupasta erillisten irtaimiston kauppojen verotus

4.3.3.1 Maatalousirtaimiston kaupan erillisyyden syitä

Maatalousirtaimistosta saadun tulon jaksotukseen verotuksessa liittyy kysymys, miten erillisiä irtaimistokauppoja käsitellään verotuksessa. Ydinkysymys on, saadaanko irtaimistokaupan erillisyydellä jaksotuksellisia etuja. Reaalimaailman tilanteiden tuntemus on tarpeen kaupan erillisyyden taustalla olevien motiivien ymmärtämiseksi. Motiivien tuntemus on taas tärkeätä erillisen kaupan oikean verotuskohtelun valitsemiseksi.

Ostajan tulevan tuotannon järjestelyn epävarmuus saattaa olla pätevä syy siirtää ainakin maatalousirtaimiston osan myyntiä. Maatalousirtaimiston säilyttäminen tilalla myyjän omistuksessa välitilan ajan on usein perusteltua. Käytännössä on sekä myyjän että ostajan kannalta edullisempaa siirtää tilalla jo oleva maatalousirtaimisto tilan ostajalle kuin myyjän myydä irtaimisto ulkopuolisille ja ostajan hankkia vastaavat hyödykkeet tilan ulkopuolelta.

Merkitystä irtaimiston kauppajärjestelyjen arvioinnissa on sillä, kuinka pitkä viive on tilakaupasta irtaimiston kauppaan. Myös se, onko irtaimisto ollut ostajan käytössä välitilan aikana, vaikuttaa arvosteluun. Samoin vaikuttaa se, minkälaisilla ehdoilla tämä on tapahtunut. Jos viive on suhteellisen lyhytaikainen, irtaimisto, esim. koneet ovat olleet ostajan käytössä välitilan ajan ja ehkä vielä korkeaa vuokraa vastaan, kaupan erillistämisen rahoitusmotiivit ovat vähäiset. Jos viive on useamman vuoden pituinen, ostaja ei ole tarvinnut irtaimistoa ja mitään kauppahinnaksi tulkittavia suorituksia ei ole tapahtunut väliaikana, rahoitukselliset motiivit vaikuttavat aidommilta.¹¹³

Maatalousirtaimiston erillinen luovutus voi olla yksi muoto vaiheittaista sukupolvenvaihdesta. Maatalouskiinteistön omistuksen siirtyminen ostajalle ja maatalousirtaimiston jääminen myyjälle saattaa johtaa yhtymän muodostumiseen ostajan ja myyjän välille. Tämä edellyttää kuitenkin toimimista yhteiseen lukuun. Sukupolvenvaihdoksessa tällaisen yhtymämuodon käytön pitäisi periaatteessa olla verotuksellisesti yhtä hyväksyttävä kuin koko yritysomaisuuden osuuksien siirron.

Maatalousirtaimiston erilliskaupan toteuttamiseen voi olla monia verotuksellisia motiiveja. Veroedut voivat liittyä sekä laajuus- että jaksotuspuolelle. Laajuusetu perustuu myyntitulon siirtymiseen MVL:n alaisuudesta TVL:n alaisuus-

¹¹³ Irtaimiston laadulla lieenee myös merkitystä sen arvostelemissa, onko luovutuksen erillisuus otettava todesta verotuksessa. Välitilan aikaisen irtaimiston hallinnan poikkeuksellinen luonne voi aiheuttaa epäilyjä toimen todenperäisyydestä. Esim. lypsykarjan lainaaminen ostajalle vuodeksi ja myynti vasta sen jälkeen on kovin poikkeuksellinen operaatio.

teen.¹¹⁴ Jaksotusetua muodostuu tuloutuksen myöhentyessä erilliskaupan takia. Jaksotusetuun liittyy progression vuoksi yleensä myös verokantaetu. Veroetujen saavuttaminen irtaimistonkaupan erillisyyden avulla on entistä epävarmempaa.¹¹⁵ Normit antavat nykyään varsin hyvät mahdollisuudet torjua perusteettomien veroetujen tavoittelun. Veronkiertonormin (VerL 56 §) käyttökään ei yleensä ole tarpeellista. Jaksotukselliset veroedut ovat saavutettavissa muutenkin kuin irtaimiston kauppaa myöhentämällä.¹¹⁶

Maatalousyrityksessä käytetyn maatalousirtaimiston erillislouvuus voi johtua siitä, että itse maatila ja sen irtaimisto myydään eri henkilöille. Näin käy monesti silloin, kun itse tila myydään lisämaaksi, mutta tilan ostaja ei tarvitse eikä osta irtaimistoa. Ostaja saattaa myös harjoittaa niin erilaista tuotantoa kuin myyjä, ettei hän osta tilan myyjän irtaimistoa kokonaisuudessaan.¹¹⁷

4.3.3.2 Erillisen irtaimistokaupan verotusvaihtoehdot

Maatalousirtaimiston kaupan tekeminen erillisenä voi johtaa useisiin vaihtoehtoihin veroseuraamuksiin. Tapahtumasarjassa ajallisesti ensimmäinen ratkaisuvaihtoehto on yksityiskäyttöönoton verotus silloin, kun hyödykkeet jäävät myyjälle eivätkä siirry ostajalle tilan ja muiden hyödykkeiden mukana. Tällöin tapahtuu hyödykkeiden siirtymä MVL:n piiristä TVL:n piiriin.¹¹⁸

¹¹⁴ Tähän voidaan pyrkiä siirtämällä itse hyödykkeet myytäviksi TVL:n alaisina. MVL 4 §:n 3 momentin yksityiskäyttöönoton verotussäännös mahdollistaa tuloutukset alkuperäiseen hankintamenoon tai sitä alhaisempaan käypään arvoon siirrettäessä tuotantohyödyke pois maataloudesta. Irtaimiston kaupan erillisyyden saattaa mahdollistaa MVL:n alaisen irtaimiston kauppahinnan kohdistamisen myyntivoittoverotuksen alaiselle omaisuudelle. Irtaimiston kauppahinta voidaan vahvistaa alhaiseksi ja kiinteistön vastaavasti korkeammaksi. Samalla kaupalla tehtynä verotus saatetaan helpommin oikaista kauppahinnan uudelleen jakamisella, kuin kaupan ollessa erillinen, jopa eri vuonna tapahtunut.

¹¹⁵ MVL 4 § 3 mom:n yksityiskäyttöönottoa koskevan säännöksen soveltamismahdollisuus myyjän jättäessä tilakaupan jälkeen maatalousirtaimistoa itselleen, on merkittävä epävarmuustekijä.

¹¹⁶ Maatalousirtaimiston kaupan verotuksessa sovelletaan kassaperiaatetta. Kokonaistilakaupassakin voidaan sopia maatalousirtaimiston kauppahinta suoritettavaksi jonakin kaupantekovuotta seuraavana vuonna. Tilakaupan vuonna maksetun käteiskauppahinnan kohdistaminen maatalousirtaimistolle ei poista tätä mahdollisuutta.

¹¹⁷ Tällaiset tapaukset eivät kuulu myöhemmin käsiteltävän tilakauppaan liittämismahdollisuuden piiriin, koska tilan ja irtaimiston ostajina on eri henkilöt. Irtaimiston kaupan verotukseen liittyy näissäkin tapauksissa merkittäviä veronäkökohtia.

¹¹⁸ EVL:n alaisuuteen kuuluvan omaisuuden siirtymiseen TVL:n alaisuuteen liittyy monia ongelmia. Minkälaisilla edellytyksillä mihinkin liikeomaisuuden ryhmään kuuluva hyödyke voidaan verotuksessa laskea TVL:n piiriin? Missä tarkoituksessa TVL:n piiriin siirtymistä

Myyjän verotuksessa tuloutuu yksityiskäyttöön otossa hyödykkeiden alkupe-
räisen hankintamenon tai sitä alhaisemman käyvän arvon ja menojäännöksen ero-
tus (MVL 4 § 3 mom.). Tuloutuksen bruttomäärä muodostaa vähennettävän
hankintamenon myytäessä hyödykkeitä edelleen. Myöhemmästä myynnistä ve-
rotetaan TVL:n mukaan. Tämä vaihtoehto on verotuksellisesti raskas erityisesti
jätettäessä myöhemmin myytäväksi vaihto-omaisuutta, jolla ei ole vähennys-
kelpoista menojäännöstä.

Toinen vaihtoehto on kytkeä maatalousirtaimiston kauppa kokonaisuudes-
saan muuhun tilakauppaan. Tämä merkitsee sitä, että irtaimiston kauppahinta li-
sätään tilan kauppahintaan, joka jaetaan kaiken omaisuuden kesken käypien ar-
vojen suhteessa. Käteisellä maksettu kauppahinta kohdistettaisiin maa-
talousirtaimistolle.¹¹⁹

Periaatteessa irtaimiston kaupan liittämisellä tilakauppaan voidaan oikaista
erilliskaupan markkinahinnasta poikkeamisesta johtuvaa kokonaiskauppahinnan
virheellistä jakautumista eri hyödykkeille.¹²⁰ Näin voidaan menetellä mm. ali-
hintaisen maatalousirtaimiston kaupan verotuksessa. Yksityiskäyttöön oton ve-
rotussäännöksen soveltaminen ja veroluottojen purkaminen ei välttämättä oikaise
kokonaiskauppahinnan jaon virheellisyyttä.¹²¹ Kuitenkin tietoisuus säännöksen

koskevaa ratkaisua pohditaan? Onko kyse hyödykkeen myymisestä vai sen pitkäaikaisesta hyö-
dyntämisestä? Perimmäisenä ongelmana hyödykkeen siirtymisessä EVL:n alaisuudesta TVL:n
alaisuuteen on menon tulontuottamiskyvyn alentumiseen nähden oikeasuhtainen vähentämi-
nen elinkeinotoiminnan tulosta. Myynnin verotuksen lievennyksinä TVL:n alaisuudessa koros-
taa tämän mitoituksen merkitystä. Käyttöomaisuus siirtyy elinkeinotoiminnasta muuhun
tulontuottamistoimintaan ja TVL:n alaisuuteen EVL 51 a §:n mukaan poistamattomasta hankin-
tamenosta. Kun hyödyke myydään edelleen, ennakko- ja kulukirjaukset eivät purkaudu
liiketulolähteessä. TVL:n alaisuudessa siirtyneet veroluotot voivat hankintameno-olettan
käytön johdosta tulla vaikutuksettomiksi. Purkautuessaankin veroluotot voivat jäädä alhaisem-
man verokannan mukaan verotetuiksi kuin EVL:n alaisuudessa. Hyödykkeiden siirtymään
EVL:n piiristä TVL:n piiriin liittyviä kysymyksiä on oikeuskäytännön valossa esitellyt *Anders-
son*, Verotus 1991 s. 8 ss.

¹¹⁹ Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että tilakaupan vuonna suoritettu käteiskauppahinta
kohdistetaan maatalousirtaimistolle, jos tila ja irtaimisto on myyty samalla kauppakirjalla. Ks.
Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 148 ja *Kiviranta* s. 15:29. Ilmeisesti näin voi-
daan tehdä myös niissä tapauksissa, joissa maatalousirtaimistosta on tehty erillinen kauppakirja,
mutta kauppa yhdistetään tilakauppaan.

¹²⁰ Epävarmuutta tuloksen saavuttamisessa aiheuttavat vaikeudet muun kuin maa-
talousirtaimiston arvon määrittämisessä. Yleensä maatalousirtaimiston arvo on tilakaupan hyö-
dykkeiden arvoista varmin ja tarkimmin määritettävissä. Lopputuloksena irtaimistokau-
pan yhdistämisestä tilakauppaan voi olla jopa virheellisempi kauppahinnan jakautuminen.

¹²¹ Näin on, jos kauppa kokonaisuudessaan on alihintainen ja erillisen maatalousirtaimiston
kaupan hintataso poikkeaa muiden hyödykkeiden kaupan hintatasosta.

soveltamismahdollisuudesta pidättelee kokonaiskauppahinnan vinoutumisen muodostamisesta alihintaisilla maatalousirtaimiston erilliskaupoilla.

Kolmas periaatteellinen vaihtoehto on käsitellä erillistä irtaimiston kauppaa verotuksessakin erillisenä. Tällöin myyjän verotuksessa tuloutukset toteutetaan niinä vuosina, jolloin hän saa kauppahintasuoritusta käteisenä. Vastaavasti verotuksen menojäännökset vähennetään käteisenä saadusta myyntitulosta.

Kun verotuksen periaatteellisia toimintavaihtoehtoja sovelletaan edellä esiteltyihin erilliskauppojen erilaisiin tilanteisiin, on otettava huomioon kaupan erillisyyden taloudellinen luonne ja tarkoitus. Verotusvaihtoehdon valinnassa on vältettävä yllättäviä ja verotuksellisesti raskaita ratkaisuja tilanteissa, joissa ei ilmeisesti ole kyseessä veroetujen tavoittelu.

Tapauksissa, joissa maatalousirtaimiston kauppaa on myöhennetty vain vähän, korkeintaan tilakauppaa seuraavalle vuodelle, olisi perusteltua liittää irtaimiston kauppaa tilakauppaan. Yksityiskäyttönottosäännöksen soveltamiseen ei tällaisissa tilanteissa ole aihetta, koska maatalousirtaimisto säilyy samassa tulolähteessä.

Silloin kun viljelijä ei myy maatalousirtaimistoa tilan ostajalle, vaan muille tahoille, olisi aiheellista odottaa verotuksessa realisoinnin lopputulosta eli sitä, minkä hinnan viljelijä saa hyödykkeistä. Maatalouskoneiden osalta olisi tarpeellista antaa aikaa realisointiin seuraavaan koneiden käyttösesonkiin asti.¹²² Näin verotustekijät eivät aiheuttaisi kiirettä realisoinnissa eivätkä estäisi myyjää saamasta hyödykkeistä niiden markkina-arvoa vastaavaa hintaa. Välittömästi tilakaupan verovuonna toteutetussa yksityiskäyttönottosäännöksen soveltamisessa tehdyt varallisuuden arvostusvirheet saattavat jäädä lopullisiksi.¹²³

Montaa vuotta ei kuitenkaan voida jäädä odottamaan vaan yksityiskäyttönoton säännöstä on sovellettava. Jos myyjälle on jäänyt vain pieni osa koneista, ja niillä voi olla käyttöä yksityistaloudessa, odotusajan antaminen ei ole perusteltua.

Verotuksen kannalta tilanne on vaikea silloin, kun myyjälle jää maatalouden irtainta omaisuutta, jonka hän todennäköisesti myy tilan ostajalle myöhemmin.

¹²² Realisointiaikaa on suosittanut *Kiviranta* s. 15:29. Tärkeintä riittävä realisointiaika on koneiden myyntiä varten. Vaihto-omaisuuden, kuten viljelyskasvien ja tarveaineiden varastojen arvo on melko tarkasti määritettävissä. Lisäksi nämä hyödykkeet, samoin kuin kotieläimet ovat yleensä varsin nopeasti realisoitavissa ilman hintariskejä.

¹²³ Jos koneet arvioidaan liian vähäiseen arvoon yksityisotossa, myyjä voi saada verottamatta jäävää voittoa myöhemmässä kaupassa. Jos koneet taas arvioidaan liian arvokkaiksi, myyjälle syntyy tappiota, joka ei todennäköisesti ole vähennettävissä muista tuloista. Maatalouskoneista vain kalleimmilla, traktoreilla ja pumureilla on niin vilkkaat käytettyjen koneiden markkinat, että koneiden arvo yksityisoton verotuksessa olisi riittävän tarkasti arvioitavissa.

Yksityiskäyttöönottosäännöksen soveltamiselle on tällaisissa tilanteissa oikeuksensa. Onhan paljon mahdollista, että hyödykkeet eivät lopulta päädykään ostajalle eli alkuperäiseen tulolähteeseensä. Vaihto-omaisuuden osalta kaupan viivyttämiseen useammalla vuodella ei yleensä ole taloudellisia perusteita. Siksi verotuksessa voidaan toteuttaa tuloutus yksityiskäyttöönottosäännöksen nojalla jo tilan myyntivuonna.¹²⁴

Irtaimen käyttöomaisuuden kaupan myöhentämiseen voi olla ostajan rahoituksen kannalta perusteita. Tosin kaupan myöhentäminen tässä tarkoituksessa ei ole välttämätöntä. Voidaanhan jo tilakaupan vuonna tehdä kauppa irtaimesta käyttöomaisuudesta ja sopia kauppahinta maksettavaksi seuraavina vuosina.¹²⁵ Verohallinnon käsikirjassa ei oteta suoranaisesti kantaa siihen, miten useamman vuoden päästä tilakaupan jälkeen tehtyjä irtaimiston kauppooja tulisi verottaa. Eri-tyisesti avoimeksi on jäänyt yksityiskäyttöönottosäännöksen soveltamismahdollisuus.¹²⁶

Hyödykkeiden siirtyminen yritystoiminnan ulkopuolelle edellyttää ennenai-kaisten kulukirjausten palauttamista tuloon. Pääsääntönä pitäisi olla yksityiskäyttöönottosäännöksen soveltaminen jätettäessä maatalousirtaimistoa kaupan ulkopuolelle. Poikkeuksena on edellä esitetty irtaimen käyttöomaisuuden realisointia varten myönnettävä lisäaika. Irtaimistokaupan tilakauppaan liittäminen on yksityiskäyttöönottosäännöksen soveltamista suositeltavampi menettely vähäisissä ajallisissa irtaimistokaupan myöhentämisissä.

¹²⁴ Vaihto-omaisuutta käytetään yleensä tuotannossa lyhyen aikaa. Täten rahoitukselliset näkökohdat eivät ole tilan ostajankaan kannalta merkittävä peruste niiden kaupan myöhentämiseen paljon tilakaupasta.

¹²⁵ Maatilan kaupan kanssa samalla asiakirjalla toteutettu maatalousirtaimiston kauppa johtaa maatalousirtaimiston myyntitulon verottamiseen, siltä osin kuin käteiskauppahintaa maksetaan jomman kumman kaupan perusteella. Ks. Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 148 s. Jos kaupantekovuonna ei lainkaan makseta käteiskauppahintaa, maatalousirtaimiston myyntitulo verotetaan sitä mukaan kun sitä maksetaan. Maatalouskoneiden, -kaluston ja -laitteiden kaupan tekeminen tilakaupan yhteydessä eikä vasta myöhemminä vuosina, on nimenomaan ostajan rahoitustilanteen kannalta edullisempi ratkaisu, vaikka maksuerät ajoittuvat samalla tavalla. Ostaja saa nimittäin aloittaa poistojen teon hankintamenosta kaupanteon vuodesta. Maatilakaupoissa koneiden poistojen aloittamishetkeä ei ole sidottu koneiden käyttöönottoon kuten muuten koneiden hankinnassa, ks. Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 90. Ilmeisesti ostajan on kuitenkin saatava koneet hallintaansa ennen poistojen aloittamista.

¹²⁶ Maatalousverotuksen käsikirjassa vuodelle 1990 s. 148 todetaan, että tilakauppaan ei voida liittää erillisiä irtaimiston kauppooja, jos niiden erillisyyteen on muita kuin verotuksellisia syitä tai kauppoojen välillä on huomattavan pitkä aika. Vuosia tilakaupan jälkeen tehtyä erillistä irtaimiston kauppaa ei käytännössä kyetä liittämään tilakauppaan. Mahdollista on mielestäni yksityiskäyttöönoton toteuttaminen tilan myyntivuodelta jälkiverotuksena. Monesti suositeltavinta on pitää kauppaa erillisenä MVL:n alaisena kauppana.

Maatalousirtaimiston erilliskauppaan liittyy erityisiä näkökohtia silloin, kun irtaimistoa myydään selvästi alle käyvän arvon. Näitä kysymyksiä tarkastellaan enemmän lahjanluonteista maatilana kauppaa käsittelevässä 7. luvussa.

4.4 Maatalousyrityksen myynnissä syntyvä kertatulo ja progressiontasaus

4.4.1 Tarkastelun taustaa

Maatalousyrityksen myynnistä syntyy yleensä juoksevan toiminnan aikaiseen vuosituloon verrattuna suuri verotettava tulo. Tulon muodostuminen suureksi on ongelma erityisesti valtionverotuksen progressiivisuuden vuoksi. Vuodesta 1993 lähtien progressiivinen valtionverotus koskee vain maatalouden ansiotulo-osuutta. Maatalousverotuksessa kysymys on tärkeä sikäli, että miltei kaikkia alan yrittäjiä verotetaan valtionverotuksessa progressiivisesti. Lisäksi maatalousyritysten kaupat tehdään valtaosin substanssikauppoina. Progressio-ongelman ratkaiseminen edellyttää erityisjärjestelyjä joko tulon jaksottamisessa tai valtion tuloveron laskemisessa.

Veronmaksukykyisyyden kannalta saattaa syntyä ongelmia ilman progressiotakin. Näin käy, jos myyntitulon verovuosi poikkeaa kauppahinnan maksuvuodesta. Myyntivoittoverotuksen alaisen tulon osaltahan tilanne on tällainen. Jos maatilojen myynnistä jatkossa syntyy nykyistä enemmän veronalaista tuloa, ongelman merkitys kasvaa.

Tulon muodostumiseen erityisen suureksi tilan myyntivuonna on monia syitä. Maatalousyrityksessä tuloja kumuloituu. Tulevia tuotto-odotuksia saattaa kumuloitua kiinteistöön, lähinnä peltomaahan, arvonnousuksi. Maatalouden vaihto-omaisuuteen luettavien hyödykkeiden arvo on voinut lisääntyä. Kotieläimistön määrä ja yksikköarvo ovat saattaneet nousta. Mainitut arvonnousut kertyvät useamman vuoden aikana.

Maatilan myyntitilanteessa verotuksellinen nettotulos saattaa muodostua suureksi myös ilman useampana vuonna kumuloituneiden tulojen purkautumista. Tulon hankkimisesta aiheutuneita menoja ei myyntivuonna aina ole vähennettävissä tulosta. Suurin syy tähän on kassaperusteen soveltaminen vaihto-omaisuuden verotuksessa.¹²⁷ Maatalouden irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenon poistojen perusteella muodostuu jonkin verran veroluottoa, joka purkautuu myyntin yhteydessä.

¹²⁷ Meno saattaa päätyä vähennettäväksi verotuksessa juuri tilan myyntiä edeltävänä vuonna. Hyödykkeen myyntitulosta ei ole vähennettävissä menoja, kuten suoriteperiaatteen mukaisesti toimittaessa olisi.

Maatalousyrittäjien myynnistä syntyvä kertatulon verotusongelma muodostuu maatalousyrittäjien myynnistä. Siksi jatkossakin keskitytään tähän osa-alueeseen. Maatalousyrittäjien kumuloituneiden tulojen ja arvonalennuksen edellyttämää suurempien menokirjausten purkautumisesta progressiivisessa tuloverotuksessa aiheutuu siis ongelman. Ongelman suuruuden määrittämiseksi on selvitettävä verotettavaksi purkautuvien erien määrä reaali maailmassa. Tässä suhteessa on huomattavia eroja eri tuotantosuuntaa harjoittavien tilojen välillä.

Mielenkiintoinen ja tärkeä on kysymys, onko ongelma selvästi ja poikkeuksetta erilainen eri tuotantosuunnan tiloilla. Onko niin, että perunatilan myynnissä ei purkaudu merkittävästi veroluottoja ja teurassikatilalla purkautuu? Myös se, ovatko tuotantosuunnat sisäisesti homogeenisia tässä suhteessa, on merkittävä kysymys. Purkautuuko kaikilla kotieläintaloutta harjoittavilla tiloilla merkittäviä määriä veroluottoja tilakaupan yhteydessä?

Esitetyt kysymykset ovat oikeutettuja sikäli, että lainsäädännössä kohdellaan eri tuotantosuunnan tiloja eri tavalla tilakaupassa maatalousyrittäjien myynnissä purkautuvien veroluottojen osalta. Linjana on jako kotieläintaloutta harjoittavat tilat, joille on myyntitulon jaksotussäännökset ja muut tilat, joille ei ole vastaavia erityissäännöksiä. Tosin on todettava, että laintulokannallinen tilanne tilakaupassa syntyvän tulon progressiointasauksen osalta ei ole täysin selkeä.

Käytettävissä olevien progressiointasausmenettelyjen, kotieläinten myyntitulon jaksotuksen ja tulontasauksen toimivuus sinänsä on tutkimisen arvoinen. Sen selvittäminen, onko säännösten perusrakenne sellainen, että on mahdollista päätyä oikeasuhtaiseen progressiointasaukseen, on tärkeää. Johtaako säännösten soveltamisalasta ja toteuttamistavasta oikeuskäytännön perusteella muodostuva normisto kontrolloidusti riittävään ja oikeasuhtaiseen progressiointasaukseen? Tällaisena voitaisiin pitää lopputulosta, jossa maatalousyrittäjien myynnistä tuloa ei päädy verotettavaksi korkeamman eikä alhaisemman progressiointasauksen mukana kuin toiminnan aikana.¹²⁸

Tässä jaksossa käsitellään nimenomaan veroluottojen purkautumista myyntitulosta vastaan. Tarkastelun ulkopuolelle jäävät lahjanluonteiset luovutukset. Niiden osalta ongelmat ovat siinä määrin erilaiset ja edellyttävät kannanottoa itse lahjanluonteisen kaupan verotukseen, että asiaa käsitellään erikseen omassa luvussaan.¹²⁹

¹²⁸ Tietynlaiseksi eduksi jää vielä se, että kumuloituneet tulot päätyvät verotettaviksi myöhäisessä vaiheessa.

¹²⁹ Tärkeä on kysymys, miten lahjanluonteisen kaupan verotuksessa on jaksotettavissa myyjällä yksityiskäyttöönottosäännöksen nojalla tuloutettava erä. Tämähän on maatalousyrittäjien alkuperäisen hankintamenon tai sitä alhaisemman käyvän arvon ja myyntihinnan erotus. Kysymys nousee esiin karjan osalta, sillä vain sen osalta on jaksotussäännöksiä. Ennen

Veroluottojen purkautumisen aiheuttaman ongelman suuruuteen kyetään käytännössä vaikuttamaan tilakaupan ajoituksella verovuodelle. Tässäkin suhteessa on rajoituksia käytännössä. Ilmeisesti tähän liittyvää verosuunnittelua olisi mahdollisuus lisätä tilakauppojen yhteydessä.¹³⁰

4.4.2 Purkautuvan kertatulon syntyyn johtavia tekijöitä

Pääasiallinen syy siihen, että maatalouden vaihto-omaisuuden myynissä syntyy suurempi tulo kuin toiminnan aikana, on kassaperiaatteen soveltaminen. Ongelma aiheutuu paljolti kassaperiaatteen soveltamisesta toiminnan aikana siten, ettei vaihto-omaisuuden realisoitumatonta arvonnousua lueta veronalaiseksi tuloksi. Vaihto-omaisuuden hankintameno vähennetään verovuonna, vaikka sen synnyttämää tuloa verotetaan myöhemmin. Ongelma maatalousirtaimiston kauppaa muodostuu siltä osin kuin verovuonna kassaperusteisesti tuloutuvan tulon hankkimismenot vähennetään aiempina vuonna.¹³¹

Vaihto-omaisuuden hankintameno lakisääteinen vähentäminen maksuvuonna tuo juoksevan toiminnan aikana kiistattoman jaksotuksellisen veroedun. Vastavasti kertamyynin tilanteessa muodostuu progression suhteen epäedullinen tilanne, koska myyntihetkellä ei ole vähennettävää vaihto-omaisuuden hankintamenoa eli varaston arvoa. Maataloustuotannon luonteeseen, sen harjoittamismuotoon sekä tuotantopanostukseen liittyy tekijöitä, jotka lisäävät maatalouden verotuksen erityispiirteistä johtuvaa ongelmaa.

Maataloustuotannossa tuotteiden tuotantokausi on pidempi kuin muissa vastaavan suuruista yritystoimintaa harjoittavissa yrityksissä.¹³² Tällöin aika ensimmäisten tulonhankkimismenojen syntymisestä niillä tuotettujen tuotteiden muodostumiseen ja markkinoimishetkeen on varsin pitkä. Kasvinviljelytiloilla vaihto-omaisuusluonteiset menot muodostuvat viimeistään huhtikuussa, sato kypsyy syyskuussa ja se saatetaan markkinoida jopa vasta seuraavan vuoden puolella. Kotieläintalouden tiloilla aikaerot voivat olla hyvinkin pitkät.¹³³ Pitkä aikaero

tulon jaksotuksen pohtimista on kuitenkin ratkaistava, onko tämä erä yleensä verotettavissa. Tätä kysymystä pohditaan laajasti 7. luvussa.

¹³⁰ Tilakaupan ajoitukseen liittyvistä näkökohdista ks. *Kiviranta* s. 15:21 ss.

¹³¹ Toki kassaperiaatteen soveltaminen helpottaakin kertatulon ongelmaa. Näin käy siltä osin kuin myyntitulo voidaan jaksottaa muulle kuin tilakaupan vuodelle. Tavallisimmin menettellään siten, että myyntitulo saadaan ja verotetaan kaupan jälkeisenä vuonna.

¹³² Varaston kiertonopeus pyritään liikeyrityksissä saamaan mahdollisimman suureksi. Yleensä varasto kiertää valmistustoimintaa harjoittavissakin pienyrityksissä useampaan kertaan vuoden aikana. Tässä on luonnollisesti suuriakin eroja eri aloilla.

¹³³ Äärimmäisesimerkkinä voisi toimia lihanautojen tuotantotila. Tuottaja, joka kasvattaa teuraat 1,5 vuotta vanhoiksi, perustaa kolmivuotisen rehunurmen. Tällöin nurmen perusta-

menojen ja niiden avulla saatujen tulojen syntyhetken välillä lisää myös mahdollisuutta, että meno ei verotuksessa ajoitu maatalousirtaimiston myyntivuodelle.

Maataloustuotannossa käytettävä yrittäjän omalta taholta tuleva panostus saattaa lisätä purkautuvan kumuloituvan nettotulon määrää.¹³⁴ Maatalousyrittäjän ja hänen puolisonsa työpanos lisää tuotannon arvoa. Toinen vastaavanlainen tuotantopanoks on peltomaa. Kummankaan panoksen arvoa ei saa vähentää verotuksessa. Vähennyskeltottomuus johtaa panosten antaman tuoton arvon verottamiseen yritystulona, mikä on sinänsä oikein. Pääsääntöisesti tämä verotus tapahtuu vuosittain, kun tuotantoa myydään ja maksu saadaan kassaperusteisesti. Tilakaupassa myytäviin hyödykkeisiin saattaa sisältyä kyseisten panosten arvoa useammalta vuodelta. Tällaisissa tapauksissa myös mainitut panokset aiheuttavat kumuloitunutta ja purkautuvaa tuloa. Periaatteessa tämä johtuu siitä, ettei vaihto-omaisuuden arvonnousua seurata verotuksessa.¹³⁵ EVL:n mukaisessa verotuksessa vaihto-omaisuuden arvonnousua seurataan eikä sanottua reaktiota pääse tapahtumaan.¹³⁶

Maatalousirtaimiston myynnissä saattaa veroluottoja purkautua myös irtaimessa käyttöomaisuudessa. Tässä suhteessa erot muuhun yritystoimintaan eivät yrityksen myynnissä substanssikauppana ole merkittävät. Eroja syntyy poistojen ja taloudellisen kulumisen edellyttämien poistojen suhteen eroista eri aloilla. Maatalousverotuksessa koneiden, kaluston ja laitteiden hankintamenon enimmäispoisto on alhaisempi kuin elinkeinoverotuksessa. Tästä ei voida vielä tehdä vahvoja johtopäätöksiä purkautuvien veroluottojen määrän suhteen maatalousyri-tysten ja muiden yritysten substanssikaupoissa.

miskustannuksien syntymisestä sen rehulla kasvatetun teuraan myyntiin voi olla aikaa enimmillään jopa 5 vuotta.

¹³⁴ Tässä tarkoitetaan sellaista panosta, jolla ei joko ole hankintamenoa tai jonka hankintameno ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen. Panosten verokohteluun ei sinänsä oteta kantaa.

¹³⁵ Kumuloituvaa varaston arvoon vaikuttavat myös muut tuotantopanokset, mm. koneiden poistot. Ne ovat verotuksessa vähennyskelpoisia, mutta ne ajoittuvat aikaisemmalle vuodelle kuin niillä aiheutuneen vaihto-omaisuuteen kumuloituneen tulon purkautuminen.

¹³⁶ Vaihto-omaisuuden arvon nousu suurentaa verotuksen nettotulosta. Tämä käy ilmi selkeästi mm. kirjanpitoasetuksen 1 §:n tuloslaskelman kaavasta. Varastojen lisäys vähennetään muuttuvista menoista. Näin saadaan tilikauden muuttuvat menot myyntiä vastaaviksi. Vaihto-omaisuuden arvonnousten merkityksestä kirjanpidon tuloksen laskennan kannalta ks. *Lepiniemi, Liikekirjanpito* s. 11:22. Verotuksessa vaihto-omaisuuden hankintamenosta tehtävät aliarvostusvähennykset ovat aiemmin aiheuttaneet sen, ettei vaihto-omaisuuden todellinen arvo ja sen muutokset ole tuloksen laskennan perusteeksi verotuksessa. Varaston arvostuksesta ja sen merkityksestä tulokseen verotuksessa ks. *Tikka, Yritysverotuksen perusteet* s. 136 s. sekä *Ikkala -Andersson – Nuorvala* s. 298 s.

4.4.3 Kertatulon muodostumisesta eri tuotantosuunnilla

Edellä periaatetasolla käsiteltyjen kertatulon muodostumiseen johtavien tekijöiden esiintymisessä eri tuotantosuunnan tiloilla on eroja. Seuraavassa käsitellään yksityiskohtaisemmin progressiontasaustarpeeseen johtavia tekijöitä eri tuotantosuunnan tiloilla. Tarkastelu on tarpeen arvioitaessa myöhemmin tilakaupan progressiontasausta koskevan normiston käytännön toimivuutta. Koska seuraava reaaliaikailman esittely on taustatietoa antava eikä tarpeellinen hyvin maataloutta tunteville lukijoille, teksti on pienemmällä kirjasintyyppillä.

Kasvinviljelytiloilla vaihto-omaisuuden myynnissä muodostuva kertatulo ei yleensä aiheudu useamman vuoden tulokertymästä. Kyseessä on miltei aina lyhytaikaisesta jaksotuserosta johtuva menon päätyminen eri vuodelle kuin vaihto-omaisuuden myyntitulo. Ero voi johtua sekä menon että tulon poikkeuksellisesta ajoittumisesta. Monesti myyntivuotta edeltäneen vuoden sadon markkinointihetki vaikuttaa vaihto-omaisuuden myyntivuoden verotettavan tulon määrään.¹³⁷

Käytännössä vaihto-omaisuuden nettomyyntitulo voi muodostua korkeaksi, jos saman vuoden puolelle sattuu verovuoden koko sadon ja edellisen vuoden sadon osan myyntitulo ja vastaavasti vain yhden vuoden menot. Näin tapahtuu helposti esimerkiksi, jos vaihto-omaisuuden kauppa ja maksu tapahtuu verovuoden lopulla ja edellisen vuoden sadosta osa on myyty saman vuoden keväällä.

Tilakaupan ja maatalousirtaimiston kaupan ajoittamisella vuoden loppuun tai seuraavan vuoden alkuun voidaan vaikuttaa muodostuvan nettotulon määrään.¹³⁸ Kuitenkaan irtaimiston kaupan sijoittelu etenkään erillisenä tilakaupasta ei ole tulkinnallisesti aivan varmaa.¹³⁹ Myös ostajan vero-

¹³⁷ Tämä markkinointihetki ja maksun saanti eivät ole aina viljelijän määrättävissä. Markkinatilanne voi ajoittain olla niin vaikea, että sato saadaan myytyä vasta seuraavan vuoden kesällä.

¹³⁸ Maatalouden irtaimen käyttöomaisuuden kaupan ajoittaminen ja siten poisto-oikeuden kohdistaminen joko myyjälle tai ostajalle, on yksi myyntivuoden nettotulon säätelykeino. Poisto-oikeuden säilyminen tilan myyjällä lisää menopohjaa. Ostajan kannalta poisto-oikeuden saaminen vuoden lopulla ei ole etu, jos hänelle ei ole syntynyt rittävästi tuloa.

Vaihto-omaisuuden hankintamenoja ja niiden jaksotusta ei voida käyttää tuloksen tasaimiseen vaihto-omaisuuden kertamyynnin ja tilanpidon lopettamisen yhteydessä yhtä tehokkaasti kuin juoksevan toiminnan aikana. Jos koko vaihto-omaisuus tulee myytäväksi ennen vuodenvaihdetta, eivät nettotulosta vähennä tehtävät ja maksettavat lisähankinnat. Ostetut hyödykkeet tulevat luovutettaviksi hankintavuotenaan. Toiminnan aikana menon aiheuttavan maksun ja tulon aiheuttavan kauppahinnan saannin kohdistaminen eri verovuosille voidaan toteuttaa lyhyellä järjestelyllä.

¹³⁹ Myöhennetty irtaimiston kauppa voidaan liittää tilakauppaan tai edellisen vuoden puolella voidaan tehdä tuloutus yksityiskäyttöönottosäännöksen nojalla. Sitä vastoin aikaistettu myynti erillään tilakaupasta hyväksyttäneen.

tus on otettava huomioon. Epätietoisuus tulevasta sadosta ja sen myyntimahdollisuuksista vaikeuttaa ostajan verotukseen syvällisesti vaikuttavien järjestelyjen tekemistä myyjän verotuksessa.

Kasvinviljelytiloillakin menojen ja tulojen ajallisesta vastaamattomuudesta sekä yrittäjän työpanokselle sekä peltomaalle tulevan korvauksen tuloutumisesta saattaa vaihto-omaisuuden kaupassa yksittäistapauksissa muodostua suuri verotettava nettotulos.¹⁴⁰ Sadon absoluuttinen arvo voi erikoiskasvien viljelyssä helposti olla yli 20 000 mk/ha.¹⁴¹ Peltotalon ollessa 20 ha vuosisadon arvo on 400 000 mk. Jos maatilan ja sen vaihto-omaisuuden myyntivuodelle tuloutuu enemmän kuin yhden vuoden sadon arvo ja menoja tulo-osuuden edellyttämää pienempi määrä, verotettava tulos voi muodostua merkittävästi toiminnan aikaista tulosta suuremmaksi.

On ilmeistä, että kasvinviljelytiloilla yleisesti ottaen on mahdollista järjestää maatalousyrityksen myynti siten, ettei muodostu normaalituloon verrattuna suurta verotettavaa kertatuloa. Tämä edellyttää kuitenkin, että niin tilan kuin maatalousirtaimistonkin myyntihetki on vapaasti määrättävissä.¹⁴² Jos tilan ja maatalousirtaimiston myynnin ja käteismaksun saannin ajoittamiselle on rajoituksia, on monissa tapauksissa mahdollista, että myyntivuoden nettotulo muodostuu normaalitulosta suuremmaksi. Kasvinviljelytilojen maatalousirtaimiston myynnissä muodostuvan verotuksen progressio-ongelman jättäminen monimutkaisen, useamman vuoden kattavan, verosuunnittelun avulla hoidettavaksi ei vaikuta onnistuneelta ratkaisulta.

Kotieläintaloutta harjoittavilla tiloilla aika vaihto-omaisuuden arvoa korottavan menon maksamisesta vaihto-omaisuuden myyntitulon saamiseen on pääsääntöisesti pidempi kuin kasvinviljelytiloilla. Samoin vaihto-omaisuuteen sitoutuu yrittäjän työn ja peltomaan tuotantopanossuutta

¹⁴⁰ Kasvinviljelytiloillakin voi myytävien tuotteiden tuotantokausi olla pitkä ja ajanjakso ensimmäisestä tuotantopanostuksesta rahan saamiseen tuotteesta useamman vuoden mittainen. Syysviljat kylvetään elokuussa ja korjataan seuraavan vuoden syksyllä sekä myydään ehkä vasta seuraavana vuonna. Tällöin merkittävä osa ostopanosten hankintamenosta tulee verotuksessa vähennettäväksi ennen sadon myyntitulon verovuotta.

¹⁴¹ Vuonna 1990 ruokaperunan keskimääräinen sato oli 21 500 kg/ha ja tuottajahinta 0,92 mk/kg eli hehtaarisadon arvo oli 19 780 mk. Vuonna 1987 vastaavat luvut olivat 11 760 kg/ha ja tuottajahinta 2,08 mk/kg eli hehtaarisadon arvo oli 24 460 mk. (Sato on kokonaissato, joka ei kokonaisuudessaan ole markkinakelpoista.) Porkkanasadon arvo on selvästi korkeampi. 2 mk:n kilohinnan ja 25 000 kg:n hehtaarisadon mukaan laskien hehtaarisadon arvoksi tulee 50 000 mk. Tietolähde: Maatilatilastollinen vuosikirja 1990 taulukot 4.1.8, ja 4.1.18. sekä 6.2.3. Kotieläintiloilla eläimistön arvo peltihehtaaria kohti jää vähäisemmäksi kuin edellä käsitellyt sadon arvot. Kirjanpitotiloilla nautakarjan arvo oli vuonna 1989 noin 7000 mk/ha (MTTL:n tiedonantoja 166, s. 32) Kirjanpitotilojen laskelmissa lehmien arvo on kuitenkin pienempi kuin eräissä maatalousekonomian laskelmissa. Ks. *Ylätalo – Pyykkönen*, s. 12.

¹⁴² Kasvinviljelytiloilla sadon myyntiä rajoittavat viljelysopimukset. Faktisesti myös hintojen kausivaihtelut ja tarve saada maksimaalinen hinta tuotteista, määräävät myyntien ajoitusta.

yleensä enemmän kuin kasvinviljelytiloilla. Tämä ei kuitenkaan ole poikkeuksetonta. Tärkeätä on myös huomata erot mainituissa suhteissa eri kotieläintalouden alojen välillä ja samallakin alalla tuotantopanosten omavaraisuusasteen suhteen erilaisilla tiloilla.

Maitotaloustiloilla veroluottojen purkautuminen vaihto-omaisuuden myynnissä on suhteellisen laajaa. Niillä eläimiin on sitoutunut hyvin monen vuoden ajalta kassaperusteisesti vähennettäviä menoja sekä työpanosta ja peltomaan panosta.¹⁴³ Hankintameno on verotuksessa vähennetty jo eläimen saavuttaessa tuotantokypsyysyden.

Lypsykarjan osalta juuri eläinkannan substanssin kehittämisestä aiheutuvien menojen vähentämisestä aiheutuu myynnissä purkautuvaa veroluottoa.¹⁴⁴ Lypsykarjaa hyödynnetään pitkään, yleensä keskimäärin runsas 5 vuotta, joten se on taloudelliselta luonteeltaan käyttöomaisuutta.¹⁴⁵ Sen toiminnan aikainen käsittely verotuksessa vaihto-omaisuutena, jolle ei jää verotuksessa menojäännöstä, johtaa realisoinnissa suuren kertatulon muodostumiseen.

Naudanlihaa tuottavilla tiloilla rehu käytetään kokonaisuudessaan eläinaineksen substanssin ja samalla sen arvon kasvattamiseen.¹⁴⁶ Tämän vuoksi eläimistön arvo on yleensä myyntihetkellä korkeampi kuin vastaavan suuruisilla maitotaloustiloilla.¹⁴⁷ Kasvatusaika vasikasta myynti-

¹⁴³ Kasvatettaessa karja itse tilalla eläimestä aiheutuvat ensimmäiset kustannukset ovat sen emän ruokintaan kantoaikana tarvittavan rehun tuotantokustannukset. Rehuomavarailla tilalla ulkopuolisille suoritettavien tuotantokustannuksien ohella omalla työpanoksella on suuri merkitys. Lypsylehmä saavuttaa maidontuotantoiän 2- vuotiaana. Sen tuotannollinen arvo on korkeimmillaan muutaman vuoden kuluttua tästä. Sen jälkeen tuotannollinen arvo laskee teurasarvon alapuolelle. Teurasarvo on tuotantoiän jälkeen alhaisempi kuin sen alussa.

¹⁴⁴ Maidontuotannossa kuluvan rehun osalta tuotantopanoksien vähentäminen verotuksessa ennen eläinkannan loppurealisointia ei lisää syntyvän kertatulon ongelmaa. Viive rehujen hankintamenojen verotuksellisen vähentämisajankohdan ja menoilla hankitun maidon myyntitulon tuloutumishetken välillä ei ole pitkä.

¹⁴⁵ Maatalousekonomian laskelmissa on käytetty lypsykarjan uudistusprosenttina jopa 27, *Sipiläinen – Ryyänen s. 12*. Tämä merkitsisi keskimäärin alle 5 vuoden tuotantoaikaa leh-mälle. Käytännössä tuotannossa normaalisti toimivan lypsylehmän käyttöaika on jonkin ver-ran enemmän.

¹⁴⁶ Tiloilla, joilla kasvatetaan itse uudistuvaa karjaa, emolehmien ylläpitoon kuluu osa re-husta. Tällainen tuotantomuoto ei ole vielä kovin yleistä, mutta tulee lisääntymään lypsyleh-mien määrän vähentyessä ja maidontuotantotiloilta lihan tuotantotiloille saatavien vasikoiden määrän vähentyessä.

¹⁴⁷ Käytännön kokemusten perusteella arvioiden 1 miljoonan markan bruttovuositulon nau-danlihan tuotantotilan eläinkannan arvo on noin 1,5 miljoonaa markkaa. Määrien suhde riip-puu eläinten kasvatusajasta. Mitä vanhemmaksi eläimiä kasvatetaan, sitä suurempi on niihin kiinnittyneen pääoman määrä. Käytännössä kasvatusaika vaihtelee 10 kk ja 18 kk välillä. Itse uusiutuvilla eli emolehmätiloilla eläimistön arvo verrattuna liikevaihtoon on suurin. Kor-keatuottoisen lypsylehmän tuotannollinen arvo on korkeampi kuin täysikasvuisen teuraseläimen, mutta lypsylehmien lukumäärä on paljon pienempi kuin vastaavan kokoisen lihan tuotantotilan eläinmäärä.

valmiiksi teuraaksi on 10–24 kk.¹⁴⁸ Lypsylehmien kasvattaminen vasikasta tuotantoihinkin kestää noin kaksi vuotta. Vähimmillään tämä ero ei siis teuraskarjan ja lypsukarjan välillä ole pitkä.¹⁴⁹

Naudanlihan tuotantoa harjoittavien tilojen välillä eroja karjan kerta-myynnistä muodostuvan nettotulon määrässä aiheuttaa se, ovatko rehut tilalta peräisin vai ei. Rehuomavarailla tilalla rehun kasvatuksen rahamenot sekä viljelijän työpanoksen ja muun panostuksen osuus kohdistuu vähäisemmässä määrin karjan myyntivuodelle kuin rehut ostavalla tilalla. Rehut ostavalla tilalla nuo tuotannontekijäpanokset sisältyvät rehun hintaan.^{150, 151}

Teurassikatiloilla ja broilerinkasvatustiloilla eläinten kasvatusaika on huomattavasti lyhyempi kuin naudanlihaa tuottavilla tiloilla. Teurassikoja kasvatetaan keskimäärin 4–5 kk ja broilereita alle 2 kk.¹⁵² Lyhyt kasvatuskausi johtaa siihen, että tilakaupan yhteydessä eläimistöä myydessä ei realisoida koko vuoden tuotannon suuruisia arvoja vaan murto-osa siitä.¹⁵³ Samalla on suuri todennäköisyys, että tuon eläimistön hankkimises-

¹⁴⁸ Ryyänen – Ryhänen, s. 27 ss. käyttävät mallilaskelmassaan lihakarjan kasvatusaikana 450 vrk:ta, Sipiläinen – Ryyänen, 470 ja 522 vrk:ta. Naudanlihantuotannossa tilakohtaiset kasvatusajan erot ovat suuret. Tässä kotieläinten käyttö- ja kasvatusajoiksi on otettu maatalous-ekonomian opetuslaskelmissa käytetyt. Niissä käytettyjen aikojen ei ole todettu poikkeavan pohjoismaisessa kotieläintalouden erikoiskirjallisuudessa esitetystä rajoista.

¹⁴⁹ Kasvatusaika vaikuttaa siihen, kuinka suuri osa ulkopuolisten tuotantopanosten hankintamenosta tulee kassaperusteisesti tai muuten vähennettäväksi eläinten myyntiä aikaisempaan vuonna. Kasvatusaika vaikuttaa myös siihen, missä määrin myyntituloon sisältyy myyntivuotta aiemmille vuosille ajoittuvaa työpanoksen ja peltomaan tuotantopanososuutta.

¹⁵⁰ Rehu ostetaan useassa erässä, joten menoista kohdistuu myyntivuoden tuloa vastaan enemmän kuin omavarailla tilalla. Ostorehua käyttävillä tiloilla eläimiä kasvatetaan vähemmän aikaa, mikä lisää menojen asettumista myyntituloa vastaan. Ostorehua käyttävillä tiloilla käytetään valmiita rehuseoksia. Niitä käytettäessä eläimiä ei kannata kasvattaa niin kauan kuin halvemmalla säilörehulla.

¹⁵¹ Myös vasikoiden maksuajankohdalla on merkitystä eläinkannan myynnissä muodostuvan nettotulon määrään. Tilalla, jolla vasikat maksetaan hankittaessa, vain osa menoista kohdistuu karjan myyntivuodelle. Käytettäessä eläinluottosopimuksia saatetaan saada suurempi osa maksusta myyntivuodelle. Tapauksissa, joissa teurastamo toimittaa vasikat sellaisin ehdoin, että vasikan hinta vähennetään teurastilasta, saattaa käydä, ettei eläimiä tilan ostajalle myytessä tule vähennettäväksi lainkaan vasikoiden hankintamenoa. Tällaisissa tapauksissa menettellään yleensä siten, että tilan ja karjan ostaja ottaa vastatakseen myyjän teurastamoliikkeen kanssa tekemästä kasvatussopimuksesta ja vasikoiden hinta vähennetään lihatilasta tilan ostajan myydessä eläimiä.

¹⁵² Ryyänen – Ryhänen, s. 31 s. käyttävät laskelmissa teurassioille 4 kk:n kasvatusaikaa, ts. kolmen vuosierän tuotantotahia. Seuraavassa käsitellään nimenomaisesti vain teurassikatiloja, mutta samat huomiot soveltuvat myös broilerin tuotantoon. Kasvatusajan lyhemmyden takia ilmiöt esiintyvät korostuneemmin broilerintuotantotiloilla kuin teurassikatiloilla.

¹⁵³ Teurassikatilalla voidaan tilan ja karjan myynnin ajoituksella saada kertatulo muodostumaan juoksevan toiminnan aikaista vuositulosta pienemmäksi. Naudanlihan tuotantoa har-

ta ja kasvattamisesta aiheutuvat menot tulevat verotuksessa vähennettäviksi loppurealisoinnissa saadusta myyntitulosta.

Teurassikarjatiloihin ostorehun käyttö on yleisempää ja runsaampaa kuin nautakarjatiloihin.¹⁵⁴ Ostorehun hintaan sisältyvät kaikki sen tuotantokustannukset. Kun rehua ostetaan useammassa erässä vuoden aikana, viive rehun maksuhetken ja eläinten myynnistä saadun kertatulon välillä jää suhteellisen lyhyeksi. Tämä lisää todennäköisyyttä, että eläinten ruokintamenot tulevat verotuksessa suurelta osin vähennetyiksi niiden myyntitulosta.

Edellä on käsitelty muutamia taloudelliselta kannalta merkittävimpiä tuotannon aloja. Mitä lypsykarjatiloihin on esitetty, soveltuu paljolti myös muihin tuotantomuotoihin, joissa eläinkantaa pidetään pidemmän aikaa. Esimerkkejä ovat porsastuotantosikalat sekä kananmunan tuotantoa harjoittavat tilat.

Maatalousyrityksen myynnissä tuloutuksia voi aiheutua myös irtaimessa käyttöomaisuudessa sikäli kuin verotuksessa tehdyt poistot ovat taloudellista arvonalennusta suuremmat. Tuotantosuunnittain ei liene luotettavasti todennettavissa eroja irtaimen käyttöomaisuuden kaupassa purkautuvien veroluottojen suhteellisessa tasossa.¹⁵⁵ Tuotantosuunnittain on kyllä eroja siinä, kuinka suuren osan maatalousomaisuudesta koneet, kalusto ja laitteet muodostavat.

Edellä on esitelty maatalouden vaihto-omaisuuteen eri muodoissa liittyvien veroluottojen määrää eri tuotantosuunnilla. Merkittävin havainto on, että veroluottojen purkautumisongelman esiintyminen ja laajuus eivät aina seuraa tuotantosuuntien rajoja. Tämä on tärkeätä tietää tutkittaessa käsiteltävälle ongelmalle veronormistossa kehiteltyä ratkaisua.

4.4.4 Myynnissä purkautuvan kertatulon kuulumisesta progressiontasauksen piiriin

Verolainsäädännössämme ei ole nimenomaisesti säännelty maatalousirtaimiston myynnistä koko tilan luovutuksen yhteydessä syntyvän kertatulon verotusta. Lähtökohtaisesti progression tasaamiseen on käytettävissä joko MVL 5 §:n

joittavilla tiloilla tämä ei ole mahdollista niissä tapauksissa, joissa kasvatusaika on yli vuoden mittainen.

¹⁵⁴ Nautakarjatiloihin rehujen osuus menoista oli keskimäärin hieman alle 30 %, sikataloustiloilla yli 40 % ja siipikarjatiloihin n. 50 %. Lähde: Maatilatalouden yritys- ja tulotilasto vuodelta 1988 s. 84 s.

¹⁵⁵ Tässä tarkoitetaan veroluoton suhteellisella tasolla sitä, kuinka suuri ero on verotuksen poiston ja hyödykkeen arvonalennuksen välillä. Se, kuinka hyvin jollakin tuotantosuunnalla on kyetty hyödyntämään verotuksen enimmäispoistoa, ei vielä osoita veroluoton määrää. Saatathan koneiden ja laitteiden taloudellinen kestoikä eri tuotantosuunnilla olla eri pituinen.

1 mom 1 kohdan jaksotussäännös tai TVL:n tulontasaussäännös. MVL 5 § 1 momentin mukaan karjan myyntitulo on jaettavissa verovuodelle ja kahdelle sitä seuraavalle vuodelle.

TVL 128 ja 129 §:ssä säännelty tulontasaatus on itse asiassa valtion tuloveron maksuunpanotoimi. Sen avulla estetään progressiivisesti verotettavan verovelvollisen saaman huomattavan ansiotuloluonteisen kertatulon päätyminen korkean progression alaiseksi. Tulontasauksessa ansiotulona oleva kertatulotulo jaetaan sen kertymävuosien määrällä, enintään viidellä. Yksi osa lisätään verovuoden muuhun ansiotuloon, yhteistulolle lasketaan vero, josta vähennetään muusta ansiotulosta menevä vero. Kertatulon osasta menevä vero kerrotaan kertymävuosien lukumäärällä. Vero pannaan maksuun verovuoden verona. Kertatulon veroprosentti on vähintään 15.¹⁵⁶

Seuraavassa käsitellään maatalousyrittäjän irtaimen omaisuuden myyntitulon progression tasausta. Tarkasteltavana on, minkä säännöksen perusteella eri hyödykkeistä saatavien myyntitulojen progressiota lievennetään. Maatalousirtaimiston myyntitulon verotuksessa ei ole kysymys vain valinnasta kahden progression tasaamiseen johtavan säännöksen välillä. Lopputulos voi olla, ettei kumpaakaan progressionsaaukseen johtavaa säännöstä sovelleta vaan muodostuva suuri kertatulo päätyy normaalisti verotettavaksi.

Oikeuskäytännössä on vakiintuneesti katsottu, että MVL 5 § 1 mom. 1 kohdan karjanmyyntitulon jaksotussäännökset soveltuvat myös tilanteeseen, jossa tila myydään ja myyjä lopettaa maatalouden harjoittamisen.¹⁵⁷ Karjanmyyntitulon jaksotusoikeus verovuodelle ja kahdelle sitä seuraavalle vuodelle koskee vain tuota vaihto-omaisuuden osaa. Muulta osin progression tasausmahdollisuus jää tulontasaussäännöksen soveltamisen varaan.

Tulontasaussäännöksen soveltamismahdollisuuden arviointi edellyttää sen selvittämistä, mitä karjanmyyntitulon jaksottamissäännöksen olemassaolo vaikuttaa muun vaihto-omaisuuden myyntitulon progression lieventämisedellytyksiin. Luonnollisestikin myyntitulon jaksotussäännöksen käyttömahdollisuus sulkee pois tulontasaussäännöksen soveltamisen samaan tuloon.¹⁵⁸ Mutta mitä vaikuttaa eri-

¹⁵⁶ Tulontasaussäännöksestä, sen soveltamisalasta, laskentamenettelystä sekä säännöksen toimivuudesta aiemmassa muodossaan ks. *Andersson, Tulo- ja varallisuusverolaki (1990) s. 329 ss.*

¹⁵⁷ Esimerkkinä ratkaisu KHO 1974 II 528.

¹⁵⁸ Ks. *Andersson, Tulo- ja varallisuusverolaki (1990) s. 330.* Tulontasauksen soveltamisesta kotieläinten myyntituloon syntyy väärinkäsitys, jos tulkitsee virheellisesti ratkaisua KHO 1985 II 560. Tapauksessa verovelvollinen oli tehnyt 4 vuodeksi sopimuksen kananmunan tuotannon supistamisesta ja saanut tällä perusteella kertakorvauksen. Sekä KVL että KHO katsoivat, että tuloon voitiin soveltaa tulontasausta. KVL:n perusteluissa tulo mainitaan MVL 5 §:n 1

tyisen jaksotussäännöksen olemassaolo osalle vaihto-omaisuutta muun vaihto-omaisuuden myyntitulon verotukseen? Periaatteessa on mahdollista päätellä, että progressiota poistavan jaksotusnormin puuttuessa tietyn laatuisten vaihto-omaisuuden myynnin osalta progressiota ei poisteta. Johdonmukainen on myös ajatus, että saatuun myyntituloon sovelletaan progression tasoittamisen erityissäännöksen puuttuessa yleisempää progression poistamiseen käytettyä säännöstä, tulontasausta.¹⁵⁹

Oikeuskäytännössä ei ole yksiselitteistä ratkaisua, jossa olisi sovellettu tulontasausta maatalousyrityksen vaihto-omaisuuden myynnistä saatuun tuloon. Jo varhaisessa ratkaisussa KHO 19.9. 1973 T:3617 todettiin, että tulontasausta koskevia säännöksiä (tuolloin TOL 48 a §) oli sovellettava MVL:n mukaan verotettavaan tuloeraan. Ratkaisussa kuitenkin katsottiin, että viljan myynnistä ja palovakuutuskorvauksena viljasta sekä maatalouden koneista ja laitteista saatua tuloa ei ole pidettävä lainkohdassa mainittuna kahdelta tai useammalta vuodelta kertyneenä tulona.

Ratkaisussa KVL 1989:197 verovuonna koko maatalousirtaimistonsa myyvän verovelvollisen saamaan tuloon sovellettiin koneiden ja kaluston osalta tulontasausta. Sitä vastoin viljan ja lannoitteiden myyntituloon tulontasausta ei sovellettu. KVL:n päätöksessä tuodaan ilmi korostetusti se, että koneet ja kalusto oli hankittu tilalle useita vuosia ennen myyntiä tai viimeistään myyntiä edeltäneenä vuonna. Tällä perusteella koneiden ja kaluston myynnistä saadun tulon oli katsottava kertyneen jälkikäteen kahdelta vuodelta. Viljan ja lannoitteiden osalta ei nimenomaisesti todettu tulontasauksen edellytysten puuttuneen omai-

momentin 4 kohdassa tarkoitetuksi korvaukseksi. Tulon myös katsottiin kertyneen tulontasaussäännöksen edellyttämällä tavalla etu- tai jälkikäteen kahdelta tai useammalta vuodelta. KVL ja KHO nimenomaan eivät rinnastaneet maksettua korvausta kotieläinten myyntituloon, joten ratkaisusta ei voida vetää johtopäätöstä, että karjanmyyntituloon voitaisiin soveltaa tulontasausta. Tapauksessa korvauksen saannin ehtona on ollut, että kanat myydään teuraaksi. Tämä ei kuitenkaan oikeuta rinnastamaan korvausta myyntituloon. Toisaalta ratkaisu osoittaa, että maatalouden tuloon, joka muutoin täyttää tulontasauksen ehdot, voidaan soveltaa tulontasausta.

¹⁵⁹ Ratkaisun KHO 1985 II 560 vuosikirjatekstissä ilmenevät verohallituksen KVL:n päätöksestä tekemän valituksen perustelut ovat mielenkiintoiset. Niiden mukaan MVL:lla on erityislain ja TVL:lla yleislain luonne ja TVL:n tulontasaussäännös on toissijainen MVL:n jaksotussäännöksiin nähden. Tulontasaussäännöstä voidaan soveltaa vain, jos kertatulon jakaantumista eri verovuosille ei ole järjestetty muilla säännöksillä. Kananmunantuotannon vähentämisestä suoritettu korvaus on verrattavissa muuhun maataloudesta saatuun tuloon (jonka jaksotuksesta on MVL:ssa säännökset). Koska TVL:n tulontasausta koskevassa säännöksessä ei ole nimenomaisesti säädetty, että tällaiseen tuloon voitaisiin soveltaa tulontasausta, tulontasausta ei pidä soveltaa kyseessä olevaan kertatuloon. Valitus ei johtanut KVL:n päätöksen muuttamiseen vaan kertatuloon sovellettiin tulontasausta myös KHO:n mukaan.

suuden lyhyen vaikutusajan vuoksi. Tämä ilmeisesti kuitenkin on ollut syynä tulontasaauksen epäämiseen. Notoorisestihan on selvää, että mainittujen vaihto-omaisuushyödykkeiden omistusaika on myyntihetkellä niin lyhyt, että tulontasaas ei tule kysymyukseen.

Tulontasaauksen edellytyksenä olevan kertymäajan määrittelyssä on oikeuskäytännössä annettu suuri merkitys myytävien hyödykkeiden fyysiselle vaikutusajalle maatalousyrityksessä ennen niiden myyntiä. Tällainen kertymäajan määrittely johtaa kasvinviljelytilojen vaihto-omaisuuden loppurealisoinnin jäämiseen lähes aina tulontasaauksen ulkopuolelle. Kuitenkin kasvinviljelytiloilla muodostuu usein korkea nettotulo myytäessä vaihto-omaisuutta tilakaupan yhteydessä. Näillä tiloilla kertatulon suuri määrä ei johdu loppurealisoinnissa myytävien hyödykkeiden pitkästä vaikutusajasta. Suuri nettotulo johtuu siitä, että myyntitulon hankkimismenot on vähennetty aikaisempaa vuonna tai myyntivuoden aikaisemmassa vaiheessa on realisoitu aikaisemman vuoden satoa.

Maatalousyrityksen kaupassa tuote- ja tarvikevarastojen myyntitulo on saatavissa tulontasaauksen piiriin tulkitsemalla kertymiskriteeriä samoin kuin liikeyrityksen luovutuksessa. Tällöin tulontasaauksen edellytykset täytyvät sillä, että tulo on saatu yrityksen luovutuksesta. Myytävien yksittäisten hyödykkeiden vaikutusaika jää vaille merkitystä. Liikeyrityksen luovutuksessaan saadaan tulontasaauksen piiriin myös vaihto-omaisuudelle tuleva myyntitulo, vaikka tämä omaisuus ei olekaan ollut yrityksessä kahta vuotta ennen myyntiä (KHO 1987 B 536). Tällaisen tulkinnan ulottaminen maatalouden varastojen myyntituloon edellyttäisi tulontasausta koskevan tuloverolain 128 §:n 2 momentin 3 kohdan tulkintaa siten, että siinä mainittuun liikkeen luovutukseen rinnastettaisiin maatalousyrityksen luovutus. Tällaisen tulkintasuosituksen on esittänyt Andersson.¹⁶⁰ Hän tosin toteaa, ettei asiasta ole oikeuskäytäntöä.¹⁶¹

Maatalousirtaimistoon kuuluvien koneiden kaluston ja laitteiden myyntitulon osalta tulontasaauksen soveltaminen on mahdollista. Tosin vanhemmassa rat-

¹⁶⁰ Andersson, Maatalousverotus s. 94.

¹⁶¹ Sitä vastoin tulontasausta on sovellettu ammatin luovutuksesta saatuu tuloon. Ratkaissu KHO 1977 II 533 koski tapausta, jossa hammaslääkäri oli luovuttanut praktiikkaansa kuuluneet laitteet ja huoneiston vuokraoikeuden kunnalle. Tosin päätöksessä ei nimenomaisesti lausuttu, että kyseessä oli ammatin luovutus. Ratkaissussa KHO 1984 II 607 kuorma-autoliikenteen harjoittaja luovutti kalustonsa ja liikesuhteensa. Toimintaa lienee pidettävä ammatti-toimintana, sillä kuorma-autoja oli yksi ja verovelvollinen toimi itse kuljettajana. KHO:n käyttämä termi kuorma-autoliikenteen harjoittaja viittaa toiminnan katsomiseen ammatti-toiminnaksi. Liiketoiminnan muodossa toimintaa harjoittavaa on kutsuttu liikennöitsijäksi. Andersson, Tulo- ja varallisuusverolaki (1990) s. 330, katsoo, että ammatinharjoittaja on tulontasaauksen soveltamisessa rinnastettava liikkeenharjoittajaan.

kaisussa, KHO 19.9.1973 T: 3617, tulontasausta ei sovellettu koneista ja laitteista saatuun tuloon. Ratkaisussa KHO 1985 II 601 (äänestys 5 – 2), jossa verovelvollinen oli edellisenä vuonna myynyt pello- ja metsämaan maatilahallitukselle ja myi seuraavana vuonna maatalouden koneet ja laitteet huutokaupalla, korostettiin tulontasauksen soveltamiseen päädyttyä sitä, että viljelijä oli lopettanut maatalousyrityksen. Ratkaisusta ei voitane vetää sellaista johtopäätöstä, että tilakaupan yhteydessä myytyjen koneiden myyntituloon ei voitaisi soveltaa tulontasausta.¹⁶²

Irtaimen käyttöomaisuuden myyntitulon kuulumista tulontasauksen piiriin, vaikka maataloutta ei ole lopetettu myyntihetkellä, vahvistaa päätös KVL 1989:197. Päätöksestä ilmenee, että tulontasausta voidaan soveltaa myös erillisillä kaupoilla toteutettuun luovutukseen. Päätöksessä tulontasauksen edellytykseksi on asetettu hyödykkeiden olo maataloudessa vähintään laissa edellytetyn kertymäajan. Päätöksessä hyödykkeiden hallinta-aika on yksilöidysti mainittu. Käytännössä koneiden käyttöaika maataloudessa on myyntihetkellä harvoin alle lain vaatiman kertymäajan. Ilmeisesti ei ole aihetta yksittäisen hyödykkeen myyntitulon eriyttämiseen, jos tulontasaus muulta osin on mahdollinen.¹⁶³

Käytännössä irtaimen käyttöomaisuuden myyntitulon päätymistä tulontasauksen piiriin vähentää se, että kertatulon määrä ei ole vaadittua 1/4 vertailutulosta.¹⁶⁴ Ratkaisusta KHO 2.11. 1990 T: 3763 ilmenee, että kertatuloa määritettäessä siitä vähennetään sen hankkimiskustannukset. Irtaimen käyttöomaisuuden osalta tämä merkitsee sitä, että kertatulosta vähennetään hankintamenon verotuksessa poistamaton menojäännös.¹⁶⁵ Vertailuparina olevana kokonaistulona pidetään eri tulolähteiden yhteenlaskettua nettotulota. TVL:n mukaisessa tulontasauksessa vertailutulot ovat ansiotuloja. Vertailtava kokonaistulo voi ti-

¹⁶² Ilmeisesti ratkaisussa ei ole myöskään sovellettu laajentavasti liikkeen luovutuksen yhteydessä tulontasaukseen oikeuttavaa säännöstä. Koneiden, kaluston ja laitteiden myyntitulon päätyminen tulontasauksen piiriin ilmeisesti perustui ratkaisussa hyödykkeiden pitkään vaikutus- ja kertymäaikaan.

¹⁶³ Verotettavaa kertatulota voi syntyä vain, jos myyntitulo on suurempi kuin hankintameno. Tämä toteutuu käytännössä vain, jos hankintamenosta on tehty poistoja. Jos kone on hankittu sen myyntivuonna, poistoa ei ole tehty eikä myyntivoittoa yleensä synny. Tilanteet, joissa koneesta on myyntiä edeltävänä vuonna tehty poisto, mutta sen käyttöaika eli kertymäaika on alle vuoden, ovat merkityksettömän harvinaisia. Koneet ja kalusto myydään yleensä yhdellä kaupalla. Kauppahinnan jakaminen yhdelle koneelle olisi käytännössä vaikeata.

¹⁶⁴ Jos kertatulo sisältyy elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulokseen, katsotaan tulontasauksen kohteena olevaksi kertatuloksi yhtä suuri suhteellinen osuus kertatulon kokonaismäärästä kuin ansiotulon osuus on verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai maatalouden tuloksesta. (TVL 128 § 4 mom.)

¹⁶⁵ Periaatteessa vähennettäväksi tulee ansiotulo-osuutta vastaava osa menojäännöksestä.

lan myyntivuonna muodostua poikkeuksellisen suureksi. Tämän määräosavaatiuksen merkitys poistuisi käytännössä, jos maatalousyriksen kauppa tulontasausten edellytysten suhteen rinnastettaisiin liikkeen luovutukseen.

Kokoavasti voidaan todeta maatalouden irtaimiston myyntitulon progressionsaasuksen sääntelyn olevan kirjava. Karjanmyyntituloon sovelletaan tulon jaksottamiseen perustuvia erityissäännöksiä. Muusta vaihto-omaisuudesta saatavaan tuloon ei sovelleta mitään progressiota tasaavia järjestelyjä. Irtaimen käyttöomaisuuden myyntituloon sovelletaan tulontasausta sikäli, kuin säännöksen soveltamisen edellytykset täyttyvät. Kertatulon määräedellytys jäänee suuressa osassa tapauksia täyttymättä.

4.4.5 Karjanmyyntitulojen jaksotussäännös progressionsaasuksen kannalta

Maatalousyriksen luovutuksessa syntyvän karjanmyyntitulon progression tasauksesta ei laissa eikä sen valmisteluaineistossa ole selviä kannanottoja. Asia ei ole ollut eduskuntakäsittelyssä nimenomaisesti esillä. Karjanmyyntitulon jaksotussäännöksen soveltaminen myös maatalousyriksen luovutustilanteisiin toteutui vasta oikeuskäytännön kautta. Jaksotussäännöstä eduskunnassa valmisteltaessa ei ilmeisesti ollut tietoa sen tulemisesta sovellettavaksi myös maatalousyriksien myyntitilanteisiin.

MVL:a valmisteltaessa oli käsiteltävänä kotieläinten tuloverotuskohtelun vaihtoehto, jolla myyntitilanteen progressio-ongelmat olisivat poistuneet myös maatalouden lopettamistilanteessa. Maatalouden verokomitean 1964 mietinnössä ehdotettiin, että jo toiminnan aikana verotuksessa seurattaisiin karjan arvonnmuutoksia. Arvonnousut tulevat verotettaviksi sinä vuonna kuin niitä muodostuu. Vastaavasti myytäessä kerralla koko karja muodostuu verovuoden tuloksi vain myyntihinnan ja vuoden alkuarvon erotus.¹⁶⁶ Tämän tilanpidon lopettamistapauksissa progressio-ongelmaa poistavan ehdotuksen toteuttamatta jättämisestä ei voitane vetää johtopäätöksiä lainsäätäjän suhtautumisesta progressio-ongelman ratkaisuun.¹⁶⁷

Tilakaupassa syntyvien karjanmyyntitulojen veroprogression tasausmenetelylle on asetettava tietyt vähimmäisvaatimukset. Lain säännökset ja valmisteluaineisto eivät anna valaistusta asiassa, joten on turvauduttava yleisiin kritee-

¹⁶⁶ Ks. kom. miet. 1965: B 19 s. 34.

¹⁶⁷ Komitean ehdotus kotieläimistön arvonnmuutosten huomioon ottamisesta olisi aikaistanut nykyisestään tulon verotusta juoksevan toiminnan aikana. Lisäksi arvonnmuutosten toteaminen käytännössä sekä verohallinnon kontrollimahdollisuuksien järjestäminen olisi ollut vaikeata. Nämä tekijät ovat ilmeisesti olleet merkittävien syy komitean ehdotuksen toteuttamatta jättämiseen.

reihin. Veronmaksukykyisyyden periaatteen toteutuminen on yksi kriteeri.¹⁶⁸ Verovelvollisen kuuluu progressiivisessa verotuksessa tulla verotetuksi sen verokannan mukaan, joka vastaa hänen tavanomaista tulotasoaan. Purkautuvat kertatulot eivät osoita veronmaksukyvyyn edellyttämää verokantaa.¹⁶⁹ Yhdenvertaisuus verovelvollisten välillä ilmenee siinä, kuinka tarkasti toiminnan aikainen verokanta toteutuu loppurealisoinnin verotuksessa. Samoja säännöksiä sovelletaan taloudellisesti hyvin erilaisiin tilanteisiin. Lopputulosten materiaallinen yhdenmukaisuus ja siten verovelvollisten yhdenvertaisuus vaarantuu. Mainittujen vaatimusten täyttyminen käytännössä on sääntelyn hyväksyttävyyden mitta.

Karjanmyyntitulojen jaksotussäännöksen soveltamiseen tilakaupan yhteydessä voitaneen olettaa perusteeksi yritystoiminnan tuloksen verottaminen lopettamisvaiheessa saman tasoisesti kuin toiminnan aikana. Lopettamisvaiheessa tulo tai siitä menevä vero ei saa muodostua tavanomaista korkeammaksi. Vastaavasti lopettamistilanteen erityissäännökset eivät saa johtaa veronhuojennukseen lopettamisvuodelta ja sitä edeltäneiltä vuosilta.

Tärkeätä on tietää, liittyykö progression tasausmenettelyyn yhdenvertaisuusongelmia verovelvollisten välillä. Kyetäänkö jaksotussäännökselle antamaan tulkinta, joka johtaa oikeasuhtaiseen progression tasaukseen, mutta estää säännöksen oikeudettoman hyväksikäytön? Miten verotuksessa kyetään valvomaan ja rajaamaan säännöksen soveltaminen vain sen tarkoittamiin taloudellisiin tilanteisiin?

Karjanmyyntitulon jakamiseen verovuodelle ja kahdelle sitä seuraavalle vuodelle liittyy piirre, joka heikentää säännöksen soveltuvuutta maatalouden lopettamistilanteeseen. Jaettavaksi tulee säännöksen mukaan bruttotulo. Kaikki tulonhankkimismenot tulevat vähennettäviksi myyntivuodelle jaettavasta tulon osasta.¹⁷⁰ Kahdelle seuraavalle vuodelle jaksotettu tulo voi jäädä suureksi, sillä noina vuosina ei yleensä ole muitakaan vähennettäviä menoja.¹⁷¹ Jos myyjä al-

¹⁶⁸ Veronmaksukykyisyydestä oikeudenmukaisuuden kannalta ks. *Tikka*, Veropolitiikka s. 50 ss.

¹⁶⁹ Toisaalta kumuloituneiden tulojen kertymävuosien verotus on jäänyt liian lieväksi, koska myynnissä realisoituva tulo olisi kuulunut niille vuosille. Verovelvolliselle on muodostunut lykkääntymisetu.

¹⁷⁰ Tässä tarkoitetaan myyntivuonna aiheutuneita ja maksettuja menoja. Myytävien eläinten hankinta- ja tuotantokustannuksista myyntivuodelle kassaperusteisesti kohdentuu eri kotieläintalouden aloilla eri suuruinen osuus. Teurassikatioloilla tämä osuus on yleensä hyvin suuri, lypsykarjatiiloilla pieni.

¹⁷¹ Kotieläimistön myynnin johtuessa tuotantosunnan muutoksesta toiminnan aikana jaksotettua tuloa vastaan on yleensä asetettavissa menoja. Niitä muodostuu uuden tuotantosunnan perustamisessa kassaperusteisesti vähennettävistä menoista.

kaa saada eläkettä heti maatalouden lopettamisen jälkeisinä vuosina, jaksotettava tulo voi päätyä korkean progression mukaan verotettavaksi.

Myyntivuoden jälkeisten kahden vuoden tulon muodostuminen suureksi voidaan estää ottamalla jaon kohteeksi vain osa verovuoden eläintenmyyntitulosta. Oikeuskäytännössä onkin hyväksytty menettely, jossa vain osa verovuoden eläintenmyyntitulosta jaksotetaan. Ilmeisesti tämä valintaoikeus on varsin vapaa. Jo vanhassa ratkaisussa KHO 1972 II 526 lausuttiin yleisessä muodossa, että jaksottaa voidaan osakin myyntitulosta.¹⁷² Useimmissa osittaista jakamista koskevissa tapauksissa verovelvollisen jakovaatimus on kohdistunut tietyn kotieläinlajin myynnistä saatuun tuloon.¹⁷³ Tämän eläinlajin pitäminen on lisäksi yleensä loppunut. Tilanteesta, jossa lihakarjatalouden lopettava verovelvollinen olisi vaatinut jaksotettavaksi vain osan loppurealisoinnista saamastaan tulosta, ei tiettävästi ole yksiselitteistä ratkaisua.¹⁷⁴

Kaavamainen verovuoden kaiken karjanmyyntitulon jakaminen verovuodelle ja kahdelle sitä seuraavalle vuodelle ei johda oikeasuhtaiseen tulon jakautumiseen.¹⁷⁵ Jaettavaa tulon osaa määriteltäessä olisi otettava huomioon, mikä osa

¹⁷² Ratkaisun vuosikirjaselostuksesta ilmenee, että verovelvollisella oli ollut eläinten myyntituloa 11 655 mk, josta suurin osa nautakarjan myynnistä. Verovelvollisen jaettavaksi vaatima tulo oli nautakarjan pitoeläinten myynnistä. Lääninoikeus oli ilmeisesti tarkastellut myyntien määrän oleellisuutta myytyjen pitoeläinten arvon ja määrän perusteella ja hyväksyi valituksen. KHO pysytti päätöksen lopputuloksen mutta muutti perusteluja. Myyntien olennaisuus siis arvioitiin verovuoden kaikkien myyntien perusteella ja osakin myyntitulosta voitiin jakottaa.

¹⁷³ Ks. esim KHO 22.3.1982 T:1163 ja KHO 1985 II 558. Maatalousverotuksen käsikirjassa 1990 s. 34 esitetään, että myyjä saa jaksottaa useamman lajisten eläinten myyntitulosta vain tiettyjen eläinten, esim. lehmien myyntihinnan. Lausuman yhteydessä on viitattu ratkaisuun KHO 4.5.1972 T: 1693 (=KHO 1972 II 526).

¹⁷⁴ Tapauksessa KVL 1984:765 oli kyse sukupolvenvaihdoistilanteesta. Siinä kotieläimistö, teurassiat ja teurasnaudat, myytiin pääosin teurastamolle, mutta osin tilanpidon jatkajalle. Katsottiin, että jaksotuksen piiriin saatiin ottaa joko kaikki teurasnaudoista saadut tulot tai teurasnaudoista tilan ostajalta saadut tulot ja viimeisestä teurassikaerästä saadut tulot. Jatkajalle nähtävästi jatkokasvatettaviksi siirtyvien nautojen myyntitulon jaksottaminen on oikeutettua sikäli, että puolivalmiiden eläinten myyntitulo on epätavanomaista normaalille toiminnalle. Ennakkotiedossa myyjien kysymiin vaihtoehtoihin liittyy aivan ilmeisesti progression tasauksen kannalta hyväksyttäviä pyrkimyksiä. Myönteisestä päätöksestä ei kuitenkaan voida vetää sellaista johtopäätöstä, että jaksotettavan tulon osan rajaaminen olisi täysin verovelvollisen tahdon vallassa. Kiviranta, s. 4:14 katsoo, ilmeisesti osittain tässä esitellyn tapauksen perusteella, että jaksotuksen rajaaminen on vapaa, kunhan olennaisen osan vaatimus myynnin määrässä täyttyy.

¹⁷⁵ Ratkaisussa KHO 1974 II 528 tilan myyneellä verovelvollisella oli oikeus jaksottaa tilan myynnissä karjalle tulevan osuuden, 4 000 mk, ja muun verovuonna saadun kotieläinten myyntitulon, 1 968 mk, yhteismäärä, 5 968 mk, kolmelle vuodelle. Tästä ratkaisusta ei voida

myyntitulosta on normaaliin tuotantoon ja myyntiin nähden epätavanomaista. Mahdollisuuksissa tehdä ero myyntitulojen välillä on tuotantosuunnittaisia eroja.

Lypsykarjatilalla ero on tehtävissä jo laadullisilla perusteilla. Maidontuotanto on pääasiallinen toiminnan aikainen tulonlähde. Eläimistön myynnistä saatava tulo on tähän nähden poikkeuksellista ja helposti tunnistettavissa jaksotuksen alaiseksi. Naudanlihan tuotantoa harjoittavilla tiloilla eron tekeminen laadun perusteella on hyvin vaikeata.¹⁷⁶ Määrälliseen kriteeriin perustuva erottelu eli normaaliavuoden myynnin ylittävän määrän katsominen jaksotuksen alaiseksi tuloksi on toinen vaihtoehto. Normaalitulon määrittämisen vaikeus estää tämän menetellen käytön.

Verovelvollisen avoin mahdollisuus soveltaa myyntitulon jaksotussäännöstä haluamalleen myyntitulon osalle saattaa mahdollistaa useamman vuoden verotuksen keventämisen. Myyjä voi periaatteessa ajoittaa loppurealisoinnin ja tilan kaupan vapaasti verovuodelle ja mahdollisesti siirtää edellisen vuoden myyntejä verovuodelle. Periaatteessa on mahdollista suorittaa karjan myynti kahtena eri vuonna ja soveltaa kummaltakin osin jaksotusta kolmelle vuodelle. Maksimaalisesti hyödynnettynä nämä järjestelymahdollisuudet saattavat johtaa siihen, että usean vuoden nettotulo jää normaalivuoden tasoa alhaisemmaksi.

Edellä esiteltyjä karjanmyyntitulon verotuksellisen järjestelyn varsin laajoja mahdollisuuksia voidaan verrata aiemmin esiteltyyn kertatulon purkautumismäärään eri karjatalouden tuotantosuuntaa harjoittavilla tiloilla. Näin saadaan kuva siitä, kuinka yhdenvertaisesti eri kotieläintalouden alojen harjoittajia kohdellaan verotuksessa karjanmyyntitulon progressiontasauksessa. Seuraavassa esitetään kaksi äärimmäisesimerkkiä, joiden numerotiedot vastaavat käytännön tilanteita.

Oletetaan, että teurasnautojen kasvatusta harjoittava viljelijä myy maatalousyriyksensä vuoden lopulla. Eläinten myyntitulo normaalien myyntien perusteella on 500 000 mk. Menoja on verotuksessa 400 000 mk eli vuoden nettotuloksi muodostuisi 100 000 mk. Lopettaessaan toiminnan viljelijä realisoi sen eläinkannan, jota normaalissa toiminnassa on pidettävä yllä jatkuvan tasaisen tulon turvaamiseksi. Tämän eläinkannan arvo on 700 000 mk. Verovuoden bruttotuloksi tulee näin 1 200 000 mk ja nettotuloksi 800 000 mk.

vetää johtopäätöstä, että esim. teurassikojen kasvattaja saisi jaksottaa tai olisi velvollinen jaksottamaan kolmen kasvattamansa teurassikaeran myyntitulon.

¹⁷⁶ Voidaan tietysti pitää laadullisena erona sitä, että tuotantoa lopetettaessa toiminnan aikaisesta menettelystä poiketen myydään suuri osa eläimistä ennen niiden teuraskypsyyttä.

Verotuksessa vain bruttotulon saa jakaa seuraaville vuosille, ei menoja. Esimerkissä esitettyä tuloa on vaikeata jakaa jaksotussäännösten ja niille annettujen liberaalienkaan tulkintojen puitteissa siten, että lopettamisvaiheen nettotulo ei muodostuisi normaalivuoden tulosta suuremmaksi. Edes myynnin ajoittaminen lopettamisvuoden osalle optimaalisella tavalla ei esimerkissä johtaisi toivottavaan tulokseen tulon tasaisuuden suhteen. Purkautuva kumuloitunut tulo on niin suuri, ettei jaksotuskyky riitä.

Toisena esimerkkinä voidaan ottaa teurassikojen kasvattaja, joka käyttää runsaasti ostorehua. Hän saa 1 000 000 markan liikevaihdolla 100 000 mk:n nettotulon. Tuloja vastaan verovuonna asetettavien menojen runsas määrä 900 000 mk ja mahdollisuus tilan myyntivuoden eläintenmyyntitulojen vapaaseen jaksotamiseen mahdollistaa tuollaisessa tapauksessa myyntivuoden ja seuraavien kahden vuoden nettotulon järjestämisen 33 333 mk:aan.¹⁷⁷

Sikatilan myyjä voi käyttää edullisia karjanmyyntitulon jaksotussäännöksiä myös myyntiä edeltäneen verovuoden progression alentamiseen. Hän voi siirtää edelliseltä vuodelta tuloa lopettamisvuoden puolelle. Siirtämällä sopivasti myös menoja lopettamisvuoden ja edeltävän vuoden välillä saatetaan saada kahdelle verovuodelle ulottuva verotettavan tulon aleneminen. Lisäksi tulee veronmaksun myöhentymisen etu.¹⁷⁸

Esitetyt esimerkit osoittavat nähdäkseni sen, että karjanmyyntitulon jaksotamissäännökset eivät kohtelee verovelvollisia yhdenvertaisella tavalla.¹⁷⁹ Säännöksen soveltamistasolla ei voida valvoa merkittävästi tulon tasaamisen

¹⁷⁷ Tässä on oletettu, että luovutus tapahtuu vuoden lopulla ja myyntivuoden bruttotulo muodostuu yhtä suureksi kuin juoksevan toiminnan aikana. Suuremmaksihan se ei muodostu tilakaupan takia.

¹⁷⁸ Toisaalta on todettava, että hyvin kaavamainen jaettava tulevien myyntitulojen määrittäminen saattaa myös lyhyen kasvatusajan tiloilla johtaa verotettavan tulon muodostumiseen tavanomaista vuosituloa korkeammaksi. Tämän aiheuttaa bruttotulon oleminen jaon kohteena.

¹⁷⁹ Toiminnan aikaisella karjan verokäsittelyllä on suuri vaikutus yrityksen myyntitilanteessa muodostuvaan verotilanteeseen. Tanskassa karja jaotellaan vaihto-omaisuusluonteeseen, yleensä lihan tuotannossa olevaan karjaan ja kanta-eläimiin. Kanta-eläimiksi katsotaan eläimet joiden käyttöaika on yli vuoden, mm. lypsylehmät ja siitoseläimet. Sekä kanta-että muiden eläinten ostot ja myynnit vaikuttavat verotuksessa tuloon. Tilinpäätöksessä eläimistön arvoksi otetaan verohallinnon vahvistama normaalikauppa-arvo tai sitä korkeampi käypä markkina-arvo. Eläinsubstanssin arvonnousu oman karjankasvatustyön takia muodostuu verotuksessa tuloksi. Eläinvarannon arvosta saa kuitenkin verovuoden lopussa tehdä enintään 33 1/3 %:n suuruisen aliarvostuksen. Aliarvostus palautuu tuloon seuraavana vuonna. Kanta-eläinten arvonnousua ei lueta veronalaiseksi siltä osin, kuin se johtuu hinnannoususta. Arvonnousua, varsinkaan tilapäistä, ei yleensä päästä realisoimaan pitkän käyttöajan takia. Sitä vastoin vaihto-omaisuusluonteisten eläinten arvostuksessa otetaan myös konjunktuurinousut mukaan. Maata-

muodostumista sen tarpeen mukaiseksi. Jaksotuksen piiriin otettavan myyntitulon valintavapautta voitaisiin kuitenkin lyhytaikaisen kasvatuskauden omaavien teuraseläinten osalta rajoittaa siten, ettei ainakaan yksittäisen myyntierän tuloa voitaisi jakaa vapaasti verovuoden tuloksi ja jaksotettavaksi tuloksi.¹⁸⁰

Muuhun kuin kauppahintaan perustuvien tuloutusten progressiontasaus ei kotieläinten osalta ole järjestyksessä. Tällainen tuloutus on mahdollinen yksityiskäyttöönoton verotussäännöksen nojalla karjan lahjoituksen tai lahjanluonteisen kaupan takia. MVL 5 § 1 momentin jaksotussäännös koskee vain myyntituloa tai karjan tuhoutumisesta saatua korvausta. Jaksotusoikeutta ei ole katsottu olevan tulolähdesiirron vuoksi maatalousverotuksessa tuloutuvaan erään. Ratkaisu KHO 1.3.1989 T:499 koski kotieläinten siirtoa maataloudesta elinkeinotoimintaan.¹⁸¹ Ilmeisesti samaa ratkaisulinjaa sovelletaan tuloutukseen, joka toteutetaan yksityiskäyttöönoton verotussäännöksen nojalla. Ongelman käytännön merkitykseen vaikuttaa ratkaisevasti se, purkautuvatko taloudellista arvonalennusta suuremmat kulukirjaukset myyjällä maatalousyrityksen lahjanluonteisessa kaupassa.

Karjan myyntitulon jaksottamisen osalta on muistettava, että kassaperiaatteen pääsäännön mukainen myyntitulon jaksottaminen on mahdollinen. Maksu voidaan sopia tapahtuvaksi myyntiä seuraavina vuosina. Tämä tulee käytännössä kysymykseen myydessä karja tilan ostajalle ja lähinnä sukupolvenvaihdoskaupoissa. Menettely soveltuu erityisesti lypsykarjan myyntiin tilanpidon jatkajalle. Maksueriin ei voida soveltaa MVL 5 § 1 momentin 1 kohdan mukaista

lousyrityksen myyntihetkellä kotieläimistöllä on myyntitulosta vähennettävissä oleva erä, joka on suhteellisen lähellä käypää arvoa, ellei aliarvostusta ole tehty. Karjan verokäsittelystä Tanskassa ks. Landbrugshåndbog (1992) s. 146 ss. Maatalousyrityksen myyntitilanteessa karjan osalta muodostuva nettotulo ja progressio-ongelma on merkittävästi pienempi kuin Suomessa. Vastaavasti arvonnousun verotus tapahtuu paljon aikaisemmin kuin Suomessa. Ruotsissa kaikkia maatalouden kotieläimiä käsitellään verotuksessa kuin vaihto-omaisuutta. Varaston arvostus perustuu verohallinnon vahvistamiin keskimää räisiin tuotantokustannuksiin. Kuitenkaan eläimistön arvoksi ei tarvitse ottaa yhteenlaskettua kauppa-arvoa enempää. ks. *Nilsson – Kindlund – Rydin – Stenman*, s. 95. Tanskan ja Suomen verotuksesta vertailuna esitetty pätee pitkälti myös Ruotsin ja Suomen välillä.

¹⁸⁰ Tässä tarkoitetaan lähinnä teurassikoja ja broilereita. Oikeuskäytäntö ei tältä osin ole vielä vakiintunut.

¹⁸¹ Kotieläinten kokonaan tai osittain vastikkeettomien luovutusten verotuksessa tuloutuksen perusteena tultaneen käytännössä käyttämään käypää arvoa alhaisempaa verotusarvoa. Tämä vähentää ongelman merkitystä. Kuitenkaan sellainen tilanne ei ole hyvä, jossa lain tasoisen sääntelyn puute osittain oikaistuu lakia alhaisemman, ehkä pysyvyydeltään epävarman säännöksen avulla. Kotieläinten tuloutusarvon määrittämisestä tilakaupan yhteydessä ks. *Kiviran* t. s. 15:29.

erityisjaksotusta.¹⁸² Jaksotus voidaan tehdä vain myyntivuonna ja se koskee läh-
tökohtaisesti koko myyntituloa. Jaksotusoikeuden antaminen kolmelle vuodelle
kunkin eri vuosille kohdistuvan kauppahintaerän perusteella johtaisi turhan moni-
mutkaiseen menettelyyn.

Tapauksissa, joissa karjatalouden harjoittaminen päättyy myytävällä tilalla,
on mahdollista myydä karja useammassa erässä eri vuosina. Jos kukin myyty
erä on riittävän suuri verrattuna myyntihetken karjamäärään, jaksotusoikeus on
kullekin erälle. Tällainen menettely sopii lähinnä tilalle, jolla tapahtuu karjata-
loustuotannon alasajo eikä tilan ostaja harjoita samaa tuotantoa.

4.4.6 Maatalousyrityksen myyntitulon progressionsaauksen kehittäminen

Karjanmyyntitulon jakamissäännös johtaa eri karjataloustilojen myynnissä
tulon jaksottamistarpeessa olevien erojen vajavaiseen huomioon ottamiseen. Tämä
johtuu sääntelyn kaavamaisuudesta. Myyntitulon jakaminen verotuksessa
yhdennukaisesti silloinkin, kun reaalityloutdelliset olosuhteet poikkeavat mer-
kittäväällä tavalla, johtaa yhdenvertaisuuden kannalta epätyydyttävään tulokseen.
Kotieläintalouden harjoittamisen aloja ja muotoja on tullut lisää MVL:n säätä-
misen jälkeen.¹⁸³

Yhdenvertaisuustarkastelu on syytä ulottaa koko maatalouselinkeinoon. Ny-
kyisen laintulkinnan mukaan kasvinviljelytilojen vaihto-omaisuuden myyntitu-
lo jää progressionsaauksen ulkopuolelle. Kuitenkaan kaikilla kasvinviljelytiloilla
yrityksen myynnin yhteydessä vaihto-omaisuudesta saatava myyntitulo ei lain
sallimien järjestelyjen puitteissa ole jaksotettavissa siten, että verotettava tulo
ei muodostuisi juoksevan toiminnan aikaista normaalitulosta suuremmaksi.
Yhdenvertaisuuden toteuttamista vaikeuttaa laadulliseen kriteeriin sitoutuminen
tulosaaun soveltamisalueen määrittämisessä.

Viime kädessä yhdenvertaisuustarkastelu on ulotettavissa progression-
saaukseen yksityisliikkeen myynnin verotuksessa. Yksityisliikkeen myynnin

¹⁸² Jaksotusta on vaadittava sinä vuonna kun myynti on tapahtunut, vaikka pääosa mak-
susta olisikin saatu vasta seuraavana vuonna (KHO 2.12.1981 T:5653). Tämä periaate saattaa
tuottaa yllätyksiä jaksotussäännöksen soveltamista haluaville sikäli, että ostaja saattaa huomata
konkreettisesti jaksotustarpeen olemassaolon vasta käteissuorituksen vuonna.

¹⁸³ MVL:n soveltamisen alkuaikoina valtaosa tiloista oli maidontuotantotiloja. Sen jälkeen
on tapahtunut erikoistumista erityisesti lihantuotantoon. Erikoistuminen on myös johtanut tuo-
tantomuodon muuttumiseen ja erityisesti tuotantopanosten hankkimiseen tilan ulkopuolelta. Tuo-
tannon laadun ja muodon eriytyminen johtaa miettimään, olisiko myös kotieläinten myynnin
veroprogression tasausmenettelyssä siirryttävä tuotantomuotojen eroille vähemmän alttiiseen
menettelyyn.

yhteydessä saatuun tuloon sovelletaan TVL 128 §:n 2 momentin 3 kohdan mukaan tulontasausta.¹⁸⁴ Tulontasauksen piiriin päätyy laadullisesti varsin suuri osa liikkeen myynnissä saadusta ansiotulosta. Liikkeen myynnistä syntyvä veronalainen ansiotulo muodostuu suurelta osin aiemmin tehtyjen, taloudellisen arvonalennuksen edellyttämää suurempien, menokirjausten purkautumisesta. Vaihdo-omaisuuden ja käyttöomaisuuden osalta näin syntyvä tulo kuuluu tulontasauksen piiriin.¹⁸⁵ Tulontasausta on sovellettu myös purkautuvaan toimintavaraukseen, luottotappiovaraukseen ja investointivaraukseen.¹⁸⁶ Oikeuskäytäntö on päätnyt varsin laaja-alaiseen tulontasauksen soveltamiseen. Andersson katsoo, että progressiontasaus on perusteltu niissä tapauksissa, joissa usean vuoden aikana kehitettyä piilovarausta purkautuu kerralla liikettä myydessä.¹⁸⁷

Liikkeen myynnin yhteydessä tulontasauksen soveltamisen määrälliset edellytykset täyttyvät lähes poikkeuksetta. Tämä johtuu tulontasauksen piiriin kuuluvien tulojen laadullisen laajuuden lisäksi siitä, että eri hyödykeryhmissä tuloutuvat erät tulevat laskettaviksi yhteen kертatulon määrällistä vaatimusta tarkasteltaessa. Tämä johtuu TVL 128 § 2 mom. 3 kohdan soveltamisesta. Maatalousyrityksen myyntiin sanottua koko yrityksen myyntiä koskevaa säännöstä ei sovelleta.

Maatalousyrityksen myynnissä vaihto-omaisuuden osalta purkautuu meno-kirjauksia, joiden muodostuminen johtuu kassaperiaatteen soveltamisesta.¹⁸⁸ Lain säännöksistä johtuvaa menon ennaaikaista vähentämistä verovelvollinen ei voi

¹⁸⁴ Tässä ei puututa tarkemmin liikkeen luovutusmenettelylle asetettaviin vaatimuksiin, kuten kuinka suuri osa liikeomaisuudesta on luovutettava, kuinka lyhyellä aikavälillä osaluovutusten on tapahduttava, voidaanko omaisuutta luovuttaa eri henkilöille. Näistä ja muista tulontasauksen soveltamisen edellytyksistä ks. *Andersson*, Verotus 1985 s. 161 ss. ja sama Tulon- ja varallisuusverolaki (1990) s. 330 s. Tulontasausta sovelletaan tuloverolain mukaan vain ansiotuloksi luettavaan tuloon. Tämä on otettava huomioon uudistusta edeltävää kirjallisuutta tutkittaessa.

¹⁸⁵ Vaihdo-omaisuuden osalta KHO 1987 B 536. Käyttöomaisuuden osalta ks. KVL 1984:512, jossa aluksen myynnin takia palautuneisiin poistoihin sovellettiin tulontasausta.

¹⁸⁶ Ks. *Tikka – Nykänen* s. 36:11. Tulontasausta ei sovelleta liikkeen myynnin takia purkautuvaan jälleenhankintavaraukseen (KHO 1984 II 605). Vuoden 1992 uudistuksen jälkeen elinkeinoverotuksessa varaustentekomahdollisuudet pienenevät merkittävästi.

¹⁸⁷ *Andersson*, Verotus 1985 s. 164 tuo esiin KVL:ssä eriävissä mielipiteissä esitettyjä näkemyksiä. Niiden mukaan liikkeen luovutuksessa realisoituvat vaihto- ja käyttöomaisuuden piilovaraukset ovat lähinnä aikaisempien kulukirjausten korjauseriä ja siksi tulontasauksen ulkopuolelle kuuluvia. Perustelut johtavat siis päinvastaiseen suuntaan kuin Anderssonin näkemyksessä.

¹⁸⁸ *Andersson*, Verotus 1985 s. 158 toteaa, että tulontasaussäännöstellä on eräänlainen luonnollinen kytкentä kassa- eli käteisperiaatteeseen. Tätä periaatetta sovellettaessa eräänlainen sattuma eli maksun ajankohta usein ratkaisee sen, mihin verovuoteen jokin tuloerä kuuluu.

eliminoida.¹⁸⁹ Vastaavasti vaihto-omaisuuteen sen arvonnousun muodossa verottamatta kumuloituvat tulot eivät ole ilman realisoimista tuloutettavissa.¹⁹⁰

Maatalousirtaimiston myynnistä tilan kaupan yhteydessä syntyvään progressio-ongelmaan ei aiemmin ole kiinnitetty paljon huomiota.¹⁹¹ Tämä johtuu osittain siitä, että aiemmin veroluottojen purkautuminen voitiin sukulaiskaupoissa välttää. Tämä tapahtui luovuttamalla purkautuvaa veroluottoa sisältävät hyödykkeet vastikkeettomasti tai lahjanluonteisella kaupalla. MVL 4 § 3 momentin yksityiskäyttöönoton verotussäännös tulee nykyään sovellettavaksi tällaisiin luovutuksiin. Käytännössä tämä merkitsee tuloutusta hyödykkeiden käypään arvoon.¹⁹² Tästä taas aiheutuu tarvetta progression tasaukseen.

Maatalousomaisuuden myyntihintojen taso käypään arvoon verrattuna tulee jatkossa nousemaan. On todennäköistä, että maatalousyritysten kauppvoja tullaan entistä enemmän tekemään vieraiden välillä. Kaupat tehdään nykyistä korkeampaan suhteelliseen hintaan. Tällöin progressiointasauksen tarve lisääntyy.

Olisi aiheellista siirtyä maatalousyrityksen kaupan verotuksessa hajanaisesta progressiointasauksen sääntelystä yhtenäiseen tulontasauksäännöstöön.¹⁹³ Tällä korvattaisiin karjanmyyntitulojen jaksotussäännösten soveltaminen yrityksen myynnin yhteydessä.¹⁹⁴ Tulontasauksen maatilán kauppaan soveltamisen kannalla

¹⁸⁹ Yksityisliikkeen toiminnan aikana veroluoton muodostuminen menon jaksottamisella on verovelvollisen tahdon vallassa. EVL:ssä lähdetään meno – tulo-periaatteesta, josta poikkeamisen menon jaksotussäännökset kuitenkin mahdollistavat. Meno – tulo-teoriasta ks. *Ikkala – Andersson – Nuorvala* s. 50 s.

¹⁹⁰ Kassaperuste ei toisaalta maatalousyrityksen myyntitilanteessa anna kaikissa tapauksissa riittäviä mahdollisuuksia progression tasaukseen tuloja jaksottamalla. Progressiointasauksmahdollisuuksien alimitoitusta maatalousyrityksen myynnissä ei voida perustella sillä, että sama kassaperiaate mahdollistaa veroluoton muodostamisen toiminnan aikana.

¹⁹¹ Tietyillä kotieläintalouden aloilla muodostui verovelvolliselle edullinen tulos. Vastaavasti aiempia tulontasauksäännöksiä liikkeen luovutukseen sovellettaessa tulos saattoi muodostua edulliseksi verovelvolliselle.

¹⁹² Tuloutustasana on alkuperäinen hankintameno tai sitä alhaisempi todennäköinen luovutushinta. Kaikella maatalousirtaimistolla ei ole alkuperäistä hankintahintaa. Osa hyödykkeistä on tuotettu tilalla. Näille tulee vahvistettavaksi tuloutusarvo verohallituksen antamien perusteiden mukaan. Nämä ilmeisesti johtavat alle käyvän arvon tapahtuviin tuloutuksiin.

¹⁹³ Karjanmyyntitulon jaksotussäännöksen korvaaminen tulontasauksäännöksellä johtaa useisiin muutoksiin myyjän verotuksessa. Karjanmyyntitulon jaksotussäännös johtaa tulon jaksottamiseen myyntivuodelle ja kahdelle sitä seuraavalle vuodelle sekä valtion-että kunnallisverotuksessa. Säännös merkitsee siis progressiointasauksen lisäksi veroluoton myöntämistä. Tulontasaus ei myöhennä veron maksua.

¹⁹⁴ Maatalousyrityksen myyntitapauksessa myyntivuoden jälkeisille vuosille jaettu karjanmyyntitulo on oikeuskäytännössä katsottu ansiotuloksi. Tulo on valtionverotuksessa jaettu puolisoille heidän myyntivuoden työpanostensa mukaisessa suhteessa (KHO 12.4.1983 T:1263). Ks. myös ratkaisu KHO 21.6.1988 T:2681. Ilmeisesti tulontasauksen soveltaminen ei tässä suh-

on ollut Andersson.¹⁹⁵ Hän on nimenomaan maatalan myyntitilanteessa suosittanut karjanmyyntitulon jaksotusmenettelyn korvaamista tulontasauksella.¹⁹⁶ Andersson katsoo kyseenalaiseksi MVL:n soveltamisen henkilöön, joka ei enää harjoita maatilataloutta. Muutos olisi parempi toteuttaa lakia muuttamalla kuin oikeuskäytännön kautta.¹⁹⁷

TVL 129 §:n mukaisesti tulontasauksessa tulolle laskettavan veron määrä ei muodostu kohtuuttoman edulliseksi kuten ETVL:n viimeisimmän laskentamenettelyn mukaan monissa tapauksissa kävi.¹⁹⁸ Kertatulon vero määräytyy verovuoden muun veronalaisen ansiotulon päälle lisätyn kertatulon osan marginaaliveroprosentin mukaisesti.¹⁹⁹ Pohjana käytettäväksi tuloksi olisi ehkä aiheellista ottaa useamman vuoden keskiarvo. Vuosituloksen vaihtelut edellyttäisivät tätä. Keskiarvon käyttö suojaisi verovelvollista joutumasta epäedulliseen asemaan mutta myös estäisi etujen hankkimista.

teessa johtaisi verovelvolliselle epäedullisempaan tulokseen. Ratkaisussa KVL 1989:197 lausuttiin, että maatalousirtaimiston tulontasauksen piiriin luettava myyntitulo voidaan katsoa ansiotuloksi. Tämä voidaan vaadittaessa jakaa puolisoiden kesken. Päätöksen mukaan tulontasausta sovelletaan kummankin puolison osalta erikseen. Asiasta ei tiettävästi ole KHO:n ratkaisua.

Karjan myyntitulon jaksotussäännökselle olisi edelleen käyttöä tapauksissa, joissa karjan myynnin jälkeenkin toiminta jatkuu toisella tuotantosuunnalla. Jaksotussäännös voisi toimia eräänlaisena jälleenhankintavarauksena. Seuraaville vuosille jaksotettua tuloa vastaan verovelvollisella voi olla uudesta toiminnasta alussa aiheutuvia erityisen suuria kassaperusteisia menoja. Jaksotussäännös sopii hyvin silloin, kun niinä vuosina, joille tuloa jaksotetaan, on menoja.

¹⁹⁵ Andersson, Verotus 1985 s. 158.

¹⁹⁶ Ks. Andersson, Maatalousverotus s. 57. Hän tosin toteaa, että KHO on (KHO 1974 II 528) jaksottanut tilan myyntivuoden karjanmyyntitulon kolmelle vuodelle.

¹⁹⁷ Maatalousverotuksen osalta muutos on periaatteellisesti niin merkittävä, että se olisi hyvä toteuttaa lain muutoksella. Lakiteknisesti muutos merkitsisi maatalousyrittäjien liittämistä samojen normien alaisuuteen kuin liikeyritys tulontasauksen edellytysten suhteen. Oikeuskäytännölle jää tehtäviä tulontasauksen edellytysten yksityiskohtaisessa sääntelyssä, kuten tähänkin asti on ollut liikeyritysten tulontasauksikysymyksissä. Normien muodostamisesta lain säännöksillä ja tuomioistuimen prejudikaateilla ks. Tikka, Juhlajulkaisu Nuorvala s. 272 ss.

¹⁹⁸ Ks. Andersson, Kilven juhla-julkaisu s. 29 s. Kritiikki kohdistuu lopputulokseen kahdellakin perusteella. Tulontasaus saattoi johtaa tulon verottamiseen valtionverotuksessa 15 %:n mukaan sen sijasta, että se verovuoden muihin tuloihin lisättynä olisi tullut yli 40 %:n mukaan verotetuksi. Tulontasauksen soveltamiskriteerit eivät olleet veronmaksukykyysperiaatteen mukaiset. Tulontasauksen suoman alhaisemman verotuksen piiriin pääsi sitä varmemmin, mitä suurempi kertatulo oli.

¹⁹⁹ Vähimmäisveroprosenttina muiden kuin verovuoden tuloon lisättävien tulo-osien osalta on 15, kuten ETVL:n aikanakin. Näiden muiden osien veroprosentti jäi ETVL 149 §:n säännöstä sovellettaessa pienemmäksi kuin TVL:n mukaisissa laskumenettelyissä.

Tulontasaussäännöstä pitäisi voida soveltaa myös tilanteisiin, jossa maatalouden yritysomaisuutta myydään usealle taholle pidempänä ajanjaksona. Tällaiset tilanteet tulevat lisääntymään, kun maatilojen myynti lisämaiksi lisääntyy. Tällaisissa tapauksissa vaihto-omaisuus ja irtain käyttöomaisuus yleensä tulevat myytäviksi eri henkilöille kuin itse maatalo. Irtaimiston ostajia voi olla hyvin monta. Nykyisen tulkinnan mukaan luovutuksen tapahtuminen usealle ostajalle ei sulje tulontasausta pois liikkeen luovutuksessa.²⁰⁰ Luovutusten ajallisen yhtenäisyyden vaatimukset ovat kuitenkin varsin tiukat.²⁰¹ Maatalouden yritys-omaisuuden myyntiin tarvitaan tilan itsenäisyyden päättyessä riittävää realisointiaikaa. Tulontasauksen piiriin olisi syytä lukea tilan myyntivuonna tehdyt erilliset maatalousirtaimiston kaupat kokonaisuutena. Näin pitkälle ajalle jakautuvaan realisointiin tuloksentasausta ei nykyisen tulkinnan mukaan voitane ulottaa. Tulontasauksen tarvetta tosin vähentää se, että kassaperusteinen jaksotus toimii suhteellisen hyvin ja varmasti, kun ostajana ei ole tilan ostaja.²⁰²

²⁰⁰ Andersson, Verotus 1985 s. katsoo, että tulontasauksen soveltamisedellytyksiä on tarkasteltava ensi kädessä myyjän tarpeiden valossa. Tällöin liikeomaisuuden siirtyminen usealla luovutuksella eri henkilöille ei ole este tulontasauksen soveltamiselle.

²⁰¹ Oikeuskäytännöstä ei löydy ratkaisuja, joiden perusteella tulontasauksen soveltamisaluetta voitaisiin pitää näin laajana. Tiukkaa tulkintalinjaa edustaa ratkaisu KHO 1971 II 588. Siinä tulontasausta ei myönnetty, kun vaihto-omaisuus oli myyty erikseen ja muu omaisuus osaksi myyty ja hävitetty. Uudempaa, lievempää linjaa edustavat ratkaisut KHO 1984 II 607, KHO 1985 II 598 ja 599. Niissä tulontasausta sovellettiin, vaikka luovutus ei koskenut koko liikeomaisuutta yhdelle ostajalle. Andersson, Verotus 1985 s. 162 katsoo, ettei tulontasausta voitane soveltaa yrityksen hiljalleen tapahtuvaan lopettamiseen, jossa omaisuutta myydään pienissä erissä. Anderssonin mukaan suurenkin osan liikeomaisuudesta tultua verovuonna luovutetuksi, liikkeen ja jäljellä olevan omaisuuden myyminen yhdelle ostajalle voisi tulla tulontasauksen piiriin. Sittemmin ratkaisussa KHO 6.3.1992 T:798 on ilmeisesti edelleen laajennettu tulontasaussäännöksen soveltamisalaa. Ratkaisu koski kommandiittiyhtiötä. Yhtiön omaisuudesta oli suurin osa myyty, osa vaihto-omaisuudesta lahjoitettu SPR:lle ja osa otettu pääosakkaan yksityiskäyttöön. Toiminnan lopettaminen johti varasto-, toiminta- ja luottotappiovarausten purkautumiseen. Tulontasausta voitiin soveltaa tapauksessa. Andersson, JFT 1993 s. 35, on kommentoinut tapausta ja todennut sen vähentävän ratkaisun KHO 1971 II 588 pre-judikaattiarvoa, kuten monet muutkin vuoden 1971 jälkeiset ratkaisut. Uusi ratkaisu saattaisi avata mahdollisuuksia lopettavan maatalousyrityksen usealle taholle tapahtuvasta loppurealisoinnista saatavan kertatulon progressionsaaukseen. Ks tulontasaussäännöksen soveltamisalasta myös Mattila, Yrityskauppaopas s. 81 s. Myös hän katsoo, että tulontasausta ei voida soveltaa, jos on myyty yksittäisiä varallisuuseriä tai vain osa liikkeestä. Mattila toteaa oikeuskäytännön lieventyneen merkittävästi 1970-luvun alun jälkeen.

²⁰² Myytäessä maatalousirtaimistoa muulle kuin tilan ostajalle voidaan sopia maksueriä seuraavalle vuodelle. Tällöin ei ole sitä uhkaa, että irtaimiston kauppahinta katsottaisiin tilan myyntivuoden tuloksi. Irtaimiston kauppajahan ei voida yhdistää tilakauppaan ja lukea siinä yhteydessä mahdollisesti suoritettua kauppahintaa irtaimistolle.

Mahdollisessa siirtymässä tulisi ratkaistavaksi yksityiskäyttöönoton verotussäännöksen perusteella tuloutuvien erien progression tasaaminen. Tällainen tuloutus ei nykyisten säännösten mukaan ilmeisestikään kuulu tulontasauksen piiriin maatalouden verotuksessa. Kuitenkin myyjän veronmaksukykyisyyden huomioon ottaminen edellyttäisi progressiointasasta. Erät olisi otettava tulontasauksen piiriin.²⁰³

4.5 Maatilan myynnin veroseuraamukset metsätaloudessa

4.5.1 Taustaa tarkastelulle

Maatilan myynti vaikuttaa metsätalouden osalta kahdessa eri verotusmuodossa. Tilan myynnissä ostajalle siirtyy verovelvollisuus juoksevan toiminnan tuloksesta. Tämä tulos voi tulla vahvistettavaksi MVL:n mukaan pinta-alaperusteisesti metsätalouden tuottona tai todellisena nettotulona TVL:n säännösten mukaan. Metsämaan myynti saattaa aiheuttaa myös TVL:ssä säädetyn luovutusvoittoverotuksen.

Teoreettisesti mielenkiintoisen ja niissä tapauksissa, joissa luovutusvoittoverotus faktisesti toteutuu, käytännössä merkittävän ongelman muodostaa määrittäjien kahden verotusmuodon yhteensovittaminen. Metsätalouden tuottoverotus merkitsee tulon verottamista sen muodostuessa eli ennen sen realisoimista. Tulon muodostuminen ilmenee metsän puuvarannon arvon kasvamisena. Puuston arvon nousu korottaa myös metsäkiinteistön arvoa ja voi näin päätyä myyntivoittoverotuksen piiriin. Näin sama puuston arvon nousu voi periaatteessa tulla verotetuksi toiminnan aikana tuottooperusteisesti ja metsäkiinteistön myynnin seurauksena myyntivoittoverotuksessa.²⁰⁴ Tämän ongelman ratkaiseminen tarkasti oikeaan lopputulokseen johtavalla tavalla on hyvin vaikeata.

²⁰³ Saksassa vastaavat yksityiskäyttöönoton perusteella tuloutuvat erät kuuluvat tilakaupassa EStG 34 §:n verotariffiedun piiriin. Ks. EStG 34 § 2.2 k. sekä EStG 16 §3 k. Verotariffiedun sisällöstä ks. kansainvälinen vertailujakso.

²⁰⁴ Toiminnan aikaisen verotuksen ja luovutusvoittoverotuksen muodostaman kaksinkertaisen verotuksen ongelma voi syntyä myös yritysverotuksessa. Osakeyhtiön ja osakkaan osalta verotukset kohdistuvat eri verosubjekteihin. Kahdenkertainen verotus tapahtuu, kun yhtiöön jätetään verotettuja voittovaroja, nämä lisäävät osakkeiden arvoa ja arvonnousu tulee verotetuksi luovutusvoittona. Ks. *Andersson*, Pääomatulon verotus s. 57 s.

Ongelman merkitystä erityisilanteessa, muutettaessa yksityisliike ETVL 38 §:n mukaisesti osakeyhtiöksi, on käsitellyt *Penttilä*, s. 333 ss. Yksityisliikkeen varallisuus saatettiin ETVL 38 §:n ehtojen täyttyessä siirtää osakeyhtiöön yksityisliikkeen verotuksen poistamattomista hankintamenoista, jolloin veroluotot purkautuvat yhtiön verotuksessa. Ongelman muodostaa

Toiminnan aikaisen verotuksen ja luovutusvoittoverotuksen yhteensovittamiskongelmia on myös nettotulon verotukseen perustuvassa järjestelmässä. Verotuksessa neutraliteettiongelmia muodostuu mahdollisuudesta realisoida puuston arvonnousu puun myynnillä tai metsämaan myynnillä. Veroseuraamukset ovat erilaiset.

Seuraavassa tarkastellaan ensin maatilan myynnin seurauksia juoksevan toiminnan verotukseen. Samassa esitellään myös lyhyesti tuloksen laskemisen periaatteet, joiden piiriin ostaja päättyy. Sen jälkeen käsitellään myyntivoittoverotusta. Lopuksi tarkastellaan kaksinkertaisen verotuksen ongelmaa ja sen mahdollisia ratkaisumenetelmiä. Tarkastelun pääkohteena oleva tulon kaksinkertaisen verotuksen ongelma ei väisty välittömästi siirryttäessä nettotulon verotusjärjestelmään.

4.5.2 Juoksevan toiminnan siirtyminen ja verotus

Siirtyessään MVL:n pinta-alaverotuksen alaisen metsän omistajaksi ostaja joutuu verotettavaksi hyvin keskimääräisperäisesti vahvistettavasta tulosta.²⁰⁵ Menetelmässä tilan metsämaan teoreettinen puuntuottokyky selvitetään veroluokituksella. Luokituksessa metsämaa jaetaan tuottokyvyn mukaisesti veroluokkiin, joiden kuvaukset ilmenevät MVA 1 §:stä. Muista metsätalouden tulon vahvistamisessa tarvittavista tiedoista puuston kasvun määrä²⁰⁶ veroluokittain ja

se, määritetäänkö liikkeen omistajan saamien osakkeiden hankintameno yhtiöön siirtyvän omaisuuden menojäännösarvojen perusteella vai omaisuuden käyvän arvon perusteella. Ensimmäinen vaihtoehto johtaa myyntihinnan ja menojäännösperusteisen hankintamenon muodostumiseen veronalaiseksi tuloksi silloin, kun osakas myy osakkeet. Tapahtuu kaksinkertainen verotus – osakeyhtiöllä ja osakkaalla. Käyvän arvon perusteisen hankintamenon käyttö johtaa siihen, ettei liikkeenharjoittaja/osakkeenomistajaa veroteta omaisuuden siirtohetkellä veroluotot purkamalla eikä osakkeita myydessään. Penttilä päätyy suosittamaan menojäännösperusteista osakkeiden hankintamenon määrittämistä. Perusteluksi hän esittää, että käyvän arvon käyttö johtaisi verovelvollisen vapautumiseen hänen tulokseen katsottavan arvonnousun verotukselta. Toisaalta, vaikka osakkeiden hankintamenoksi ei otettaisi käypää arvoa, ei saman verovelvollisen verotuksessa tapahdu kahdenkertaista verotusta.

²⁰⁵ Metsätalouden verotuksen perusperiaate ilmenee MVL 11 §:stä (24.8.1990/718). Säännöksen keskeisen käsitteen, keskimääräisen puhtaan tuoton, sisällöstä ja sen määrittämisestä ks. myös *Kiviranta*, s. 5:3 ss.

²⁰⁶ Tuotoksen määrää ei sellaisenaan oteta perusteeksi, jos metsämaan suurimman kestävän hakkuumahdollisuuden määrä kunnassa on pienempi kuin kasvun määrä. Tällöin tehdään korjaus, jossa metsäveroluvut kerrotaan hakkuumahdollisuuksien ja kasvun määrän suhteella. Korjausmenettelyn soveltamisen rajoista ks. MVL 11 §1 mom. 2 kohta. Ks. menettelystä tarkemmin *Kiviranta*, s. 5:9

laatu sekä kasvun arvon määräävä puutavaran kantohinta määritellään kuntakoh-
taisesti (MVL 11 §).²⁰⁷

Metsätalouden menot vahvistetaan pinta-alaverotusjärjestelmässämme tutkimuksiin perustuvien laskelmien perusteella ja vähennetään metsätalouden laskennallisesta bruttotulosta laskettavan, alueittain vaihtelevan prosenttimäärän mukaisesti (MVL 11 § 1 mom. 5 k.).²⁰⁸ Todellisilla tuloilla ja pääsääntöisesti myöskään todellisilla menoilla²⁰⁹ ei ole merkitystä metsätalouden verotettavan nettotulon vahvistamisessa.²¹⁰

Pinta-alaverotusjärjestelmän soveltamisen takia maatilan myynnin veroseuraa-
mukset ovat metsätaloudessa varsin selkeät.²¹¹ Maatilan luovutuksessa MVL:n
mukaisen metsätalouden tulon määräytymisen kannalta olennaisin seikka on
metsämaan hallinnan siirtymishetki. Vastuu metsätaloudesta maksettavasta ve-
rosta siirtyy myyjältä ostajalle hallintaoikeuden siirtymishetkestä.²¹² Jos tämä hetki
sattuu keskelle verovuotta, metsätalouden tulo jaetaan myyjälle ja ostajalle hei-
dän hallinta-aikojensa mukaisessa suhteessa. Verovelvollisuuden siirtyminen
metsätaloudessa on maatilan myynnin yhteydessä yleensä helposti todettavissa,
koska hallinnan luovutushetki on yleensä merkittynä tilan MK 1:2:n mukaisesti
laaditussa kauppakirjassa.²¹³

²⁰⁷ MVL 11 § 1 mom. 4 kohdan mukaan metsämaat voidaan kunnassa tietyin edellytyksin jakaa useampaan, kuitenkin enintään kolmeen kantohinta-alueeseen.

²⁰⁸ Tässä esityksessä käytetään aiemmasta metsäverojärjestelmästä termejä pinta-alaverotus ja tuottoverotus. Ne ilmentävät paremmin järjestelmää kuin lakitekstissä käytetty termi puhtaan tulon verotus, joka vivahtaa nettotulon verotukseen.

²⁰⁹ Pinta-alaverotusjärjestelmään ei sinänsä kuulu todellisten menojen vähennysoikeus. MVL 13 §:ssä on kuitenkin säädetty vähennyskelpoisiksi eräitä lähinnä metsänhoidosta aiheutuneita menoja.

²¹⁰ Ks. Suomen metsäverotusjärjestelmän yleisesittely, *Andersson*, Maatalousverotus s. 95 ss.

²¹¹ Kun metsätalouden harjoittamisen aikana todellisilla metsänmyyntituloilla ei ole merkitystä verotuksessa, ei metsätalouden tuloa muodostu myöskään tilan luovutuksen yhteydessä tapahtuvassa puuston myynnissä. Näin tilan kauppahinnasta metsätaloudelle ja puustolle tulevan kauppahintaosuuden erittelemine ei ole metsäverotuksen kannalta tarpeellista. Metsätalouden menojen perusteella taas ei muodostu tuloutuksia.

²¹² Hallintaoikeus voi siirtyä eri aikaan kuin omistusoikeus. Näin tapahtuu käytännössä useimmiten siksi, että myyjä pidättää omistusoikeuden tilaan kauppahinnan maksamisen vakuudeksi, mutta tilan hallinta siirtyy ostajalle heti.

²¹³ Jos tilan luovutus tapahtuu luovuttamalla kuolinpesän osuudet, eivät noudatettaviksi tule MK 1:2:n muutosäännökset vaan PK 17:3:n säännökset, jotka myös edellyttävät kirjallista muotoa. Myös vuokraukseen perustuva hallinta voi johtaa pinta-alaperusteiden mukaiseen verovelvollisuuteen, jos vuokramiehellä on rajoittamaton määräämisvalta metsään. Ks. lähemmin, *Andersson*, Maatalousverotus s. 112 s. Vuokrausjärjestelyt lienevät hyvin harvinaisia tilakauppojen yhteydessä.

Tilan myynnin yhteydessä myyjät saattavat pidättää jonkinasteisen käyttöoikeuden metsään. Jos myyjien määräämisvalta on rajoittamaton, heitä on verotettava metsän tulosta pinta-alaperusteisesti. Jos tilaan omistusoikeuden saanut ostaja on oikeutettu myymään metsää, häntä verotetaan pinta-alaperusteisesti.²¹⁴ Jos myyjän metsänkäyttöoikeus liittyy tilakaupan kauppahintaehtoihin, sen arvo on osa kauppahintaa ja verotettava kuten muukin osa kauppahinnasta.²¹⁵ Ostaja ei saa vähentää käyttöoikeuden arvoa sellaisenaan metsätalouden tulosta, vaan vähennys tapahtuu ja jakaantuu kuten muukin kauppahinta.

Tilakohtaisten huojennusten ja useammalle vuodelle jaksotettavien vähennyskelpoisten menojen verotuskäsittelyllä voi yksittäistapauksissa olla suuri merkitys. Tässä ei ole tilaisuutta ryhtyä seikkaperäisesti esittelemään näitä lukuisia erilaisia säännöksiä.²¹⁶ Peruseriaatteena tilakohtaisissa veronhuojennuksissa on, että useammalle vuodelle verovapauden muodossa annetut huojennukset siirtyvät uudelle omistajalle kaikissa luovutusmuodoissa.²¹⁷ Sitä vastoin verovelvolliskohtaiset vähennykset siirtyvät seuraavalle omistajalle vain vastikkeettomissa luovutuksissa, ei siis kaupassa.²¹⁸

Tuottoverotuksessa toteutuu pitkälti reaalisten pääomavoittojen verotus kertymäperiaatteella.²¹⁹ Metsän kyseisen vuoden hinnoin arvostetun, keskimääräisillä hoitokuluilla vähennetyn keskimääräisen vuosikasvun ottaminen verotusperusteeksi johtaa periaatteessa tähän.²²⁰ Tulon verottaminen sen ker-

²¹⁴ Metsän vuokraamisesta ja sen vaikutuksista metsätulon verotukseen ks. *Andersson*, Maatalousverotus s. 112 s.

²¹⁵ Metsästä käyttöoikeuden nojalla otetun puutavaran arvoa ei katsota ostajan tuloksi pinta-alaverotuksen vuoksi.

²¹⁶ Hyvin ajan tasalla olevan kuvauksen metsätalouden erilaisista veronhuojennuksista ja tilakohtaisista vähennyksistä sekä niiden verovelvolliskohtaisuudesta esittää *Kiviranta*, s. 5:13 ss. Seikkaperäisen selvityksen metsätalouden veronhuojennusten ja vähennysten siirtymisestä metsämaan omistuksenvaihdoksissa on esittänyt *Loven*, Verotus 1991 s. 390 ss. Esitys koskee verovuonna 1990 voimassa olleita säännöksiä.

²¹⁷ Metsätuhoalueen veronhuojennuksen siirtymisen ehtona on, että luovutus tapahtuu tiettyille lähisukulaisille (MVL 14 §).

²¹⁸ Ks. *Kiviranta* s. 15:22.

²¹⁹ Pinta-alaverotusjärjestelmästä ja sen tulokäsittelystä verrattuna muihin verotuksen tulokäsiteltyihin ks. *Ylä-Liedenpohja*, Verotus 1982 s. 180 ss.

²²⁰ Kasvun arvo lasketaan MVL 11 §:n 1 mom:n mukaan verovuonna päättyneen ja kahdenä sitä edeltäneen hakkuuvuotena vallinneen kantohintatason mukaan. Metsän puuston kertymän määrä ja sen arvo on metsän eri kehitysvaiheissa eri suuruinen. Pinta-alaperusteisessa verotuksessa käytetty kertymä edustaa lähinnä puuston kasvuiän keskiarvoa. Vuosittainen pääomien kertymä ei siis tarkasti vastaa veroperusteista kertymää.

tyessä aiheuttaa sen, ettei tuloa pitäisi verottaa sen muodostuessa käteiseksi.^{221, 222}

TVL:n piiriin kuuluvan metsämaan omistajaa verotetaan todellisista metsänmyyntituloista.²²³ Hän saa puun myyntitulosta vähentää metsätalouteen liittyvät menot.²²⁴ Lisäksi puun myyntitulosta saa tehdä metsävähennyksen, joka on enintään 40 % myydyn puun kantohinnan arvosta ja kumulatiivinen määrä 50 % hankintamenosta.²²⁵ Metsätalouden myynnin yhteydessä metsätalouden tuloa ei ole kuin metsätaloutta palvelevan irtaimiston osalle tuleva kauppahinta. Muu osa, kaikki kiinteistöön liittyvät hyödykkeet kuuluvat luovutusvoittoverotuksen piiriin. Molemmat tulomuodot ovat 25 %:n mukaan verotettavaa pääomatuloa. Tulomuotojen faktinen verokanta muodostuu kuitenkin eritasoiseksi, koska luovutusvoittoverotuksessa sovelletaan hankintameno-olettamaa.

4.5.3 Myyntivoittooperusteinen verotus

Maatilan kaupassa metsän, maapohjan siihen tehtyine investointeineen ja puuston, kauppahinnan verotus tapahtuu MVL 21 §:n nojalla TVL:n luovutusvoiton verotussäännösten mukaisesti. Veron määrä muodostuu 50 %:n hankintameno-olettamaa käyttäen 12,5 %:n suuruiseksi myyntitulosta. Vuonna 1989 ja sen jälkeen hankittujen kiinteistöjen osalta hankintameno-olettama on 30 %. Sukupolvenvaihdoskaupassa myyntitulo jää kokonaan verottamatta.

²²¹ Verotuksen kohteena ei ole verovelvolliskohtaisesti metsän todellinen kasvu verovuonna. Kasvuna käytetään tietynlaisella metsäpalstalla puuston koko kasvukierron aikana keskimääräisesti muodostuvaa kasvua. Menoina käytetään vastaavan kierron aikana keskimäärin vuotta kohti muodostuvia menoja. Kasvun todellinen määrä ja arvo sekä menojen määrä riippuu siitä, millä osalla puuston kasvukiertoa metsämaa on. Yksittäisen metsänomistajan pääomavoitto verovuonna on vain satunnaisesti verotusperusteiden osoittaman suuruinen. *Ylä-Liedenpohja*, Verotus 1982 s. 180 s. toteaa: »Metsän vuosikasvu ao. vuoden hinnoin arvostettuna miinus hoitokustannukset edustaa omistajalleen verovuoden aikana kertynyttä reaalista pääomavoittoa. Nykyinen metsäverotuksemme perustuu aika tarkasti tällaiseen erään.»

²²² Tuloutusta ei tapahdu MVL:n säännösten perusteella. Myöskään myyntivoittoverotuksessa toiseen kertaan verotusta ei pitäisi tapahtua.

²²³ Puun myyntituloista ja muulla perusteella tuloksi katsottavista eristä säädetään TVL 43 §:ssä.

²²⁴ Puun myyntitulosta tehtävistä vähennyksistä on laaja ja yksityiskohtainen luettelo TVL 56 §:ssä. Luettelo ei kuitenkaan ole tyhjentävä. Menon jaksottamista koskevat 113–115 §:t. Metsävähennyksen määräytymisperusteesta ja käytöstä säädetään TVL 55 §:ssä.

²²⁵ TVL 55 §:n metsävähennyksen laskuperusteena olevaan puun myyntituloon rinnastetaan saadut vakuutus- ja vahingonkorvaukset. Määräytymisperusteeseen ei lueta hankintatyön arvoa. Sitä vastoin omaan käyttöön oton ja muuhun tulolähteeseen siirron kantoraha-arvo otetaan mukaan laskuperusteeseen. Ks. HE 200/1992 vp s. 40.

Pinta-alaverotuksen soveltaminen aiheuttaa oikaisun luovutusvoittoverotuksessa. TVL 46 §:n 7 momentin mukaan metsämaan myyntiä edeltävinä vuosina saatujen puun myyntitulojen ja kiinteistön myynnissä pidätetyn hakkuuoi-keuden kantoarvo myyjän omistusajalta, enintään luovutusvuodelta ja viideltä edeltäneeltä vuodelta lisätään metsäkiinteistön myyntituloon.²²⁶ Tuloutetusta määrästä vähennetään metsän puhdas tuotto samalta ajalta.²²⁷

Myyntitulosta saadaan vähentää metsätalouteen tehtyjen investointien menoja. Niiden vähennettävyydessä metsämaan luovutuksesta saadusta tulosta on rajoituksia. Vähentää ei saa sellaisista metsän arvoa korottavista toimenpiteistä aiheutuneita menoja, joiden voidaan katsoa tulleen huomioon otetuiksi metsätalouden tuottoperusteissa.²²⁸ Tällaisia ovat metsän uudistus- ja metsänparannusmenot. Maapohjaan kohdistuvista toimista, kuten ojituksesta ja raivauksesta aiheutuneiden menojen katsotaan ainakin osittain sisältyvän pinta-alaverotuksen laskentaperusteisiin. Sen sijaan tilan hankintamenoon voitaneen lisätä myyjän omistusaikana rakennettujen metsäautoteiden hankintamenon poistamaton osa.²²⁹ Hankintameno-olettaman soveltaminen tehnee käytännössä alkuperäisen hankintamenon selvittämisen tarpeettomaksi useimmissa tapauksissa.²³⁰

²²⁶ Lisäys tehdään kuitenkin vain siltä ajalta, jolta verovelvollisen saamaan tuloon on sovellettu metsätalouden puhtaan tulon verotusta eli pinta-alaverotusta. (TVL 46 § 7 mom.)

²²⁷ Oikaisumenettelystä ja sovellettavan ajan lyhyteen kohdistetusta varhaisemmasta kriteeristä ks. *Andersson, Tulo- ja varallisuusverolaki*, (1986) s. 227 s. Tuohon aikaan säännöksellä ei ollut suurta käytännön merkitystä, koska myyntivoitot olivat laajasti verovapaat. Säännös on ollut myyntivoittoverotusnormistossa jo pitkään.

²²⁸ *Andersson, Maatalousverotus* s. 88. katsoo, ettei uudistus- ja perusparannusmenojen vähennyskelvottomuutta voida poikkeuksetta soveltaa esim. tilanteessa, jossa ostetulla tilalla on tehty suuri metsänparannustyö ja tila myydään pian tämän jälkeen. *Anderssonin* kanta estäisi kohtuuttomuustilanteiden syntymisen, mutta kannanoton mukaisia ratkaisuja ei löytynyt oikeuskäytännöstä.

²²⁹ Ks. *Maatalousverotuksen käsikirja* vuodelle 1986 s. 110. Käsikirjassa tarkoitettaneen poistamattomalla hankintamenolla kokonaan metsäverotuksessa vähennyskelvotonta osaa. Vuosina 1986 – 90 on metsäautoteiden rakennusmenoista 30 % saatu vähentää kertamenona (MVL 13 § 1 mom. 5 kohta), loppu on ollut vähennyskelvotonta. Hankintamenon lisäykseksi voitaneen lukea myös varsinaista metsäojitusta laajempien verovelvollisen maksamien peruskuivatushankkeiden menot, jotka korottavat kiinteistön arvoa. Sen ratkaisemisessa, minkälainen ojitus olisi luettava metsänhoitotöiden piiriin ja mitkä sen ulkopuolisiin, olisi haettava tukea maataloutta koskevista vastaavista ratkaisuista.

²³⁰ Metsän arvo on tässä suhteessa eri asemassa kuin muut kiinteistöt. Jos ostohetkellä on runsas puusto ja myyntihetkellä vähäinen puusto, alkuperäinen hankintameno saattaa olla hankintameno-olettamaa edullisempi ratkaisu verovelvolliselle.

4.5.4 Metsätalouden pinta-alaverotus ja myyntivoittoverotus

4.5.4.1 Kaksinkertaisen verotuksen syitä

Kaksinkertaisen verotuksen mahdollisuus metsämaan myynnin seurauksena johtuu pohjimmiltaan siitä, että tuloa verotetaan jo sen muodostuessa ennen sen realisoitumista ja lisäksi silloin kun se realisoidaan. Kaksinkertainen verotus muodostuu, kun kasvusta aiheutuvaa puuston arvon nousua ei realisoida täysimääräisesti omistusaikana vaan luovutusvoiton verotukseen johtavalla metsämaan myynnillä.²³¹ Käytännössä on vaikea selvittää, missä määrin realisointia on omistusaikana tapahtunut.

Merkittävä syy siihen, että metsän myyjä ei omistusaikanaan hyödynnä puuston arvonnousua, on metsän kasvuajan ja yhden henkilön omistusajan pituuden suhde. Metsätaloudessa puuston kasvukierto on huomattavan pitkä, noin 80 – 150 vuotta.²³² Yksittäisen omistajan omistusaika on ehkä 30 vuotta. Näistä luvuista on pääteltävissä, että useimmissa tapauksissa omistusaikajaksolla tapahtuu puuston arvonnousua. Poikkeuksetonta tämä ei luonnollisestikaan ole.²³³ Hakkuukypsän metsän ostaneella henkilöllä puuston myynti saattaa alentaa metsämaan myyntivuoden puuston arvon alle sen hankintahetken arvon.

Verotuskohteluun muodostuu laajemmin tarkastellen eroja sen mukaisesti, millainen on puuston arvonnousun omistusaikainen realisointiaste. Omistusaikanaan runsaisiin puun myynteihin kytkeytyneen henkilön verotusasema muodostuu erikoisen edulliseksi otettaessa huomioon sekä toiminnan aikainen verotus että metsämaan myynnin verotus.²³⁴ Hänen metsätaloudesta saamansa tulot voivat ylittää merkittävästi tuottoerusteisen verotettavan tulon määrän. Samalla puuston arvon aleneminen vähentää myyntivoittoverotuksen alaisen tulon määrää. Hakkuumahdollisuuksia omistusaikanaan vailla oleva henkilö tulee toiminnan

²³¹ Metsän arvoa nostaa puuston määrän lisääntyminen. Lisäksi kasvu aiheuttaa arvonnousua siirtämällä puustoa arvokkaampaan kokoluokkaan, esimerkiksi kuitupuusta tukkipuiksi.

²³² Etelä-Suomessa kasvukierto on lyhyempi. Se pitenee pohjoisemmaksi mentäessä. Myös maapohjan laatu vaikuttaa siihen, missä ajassa puusto saavuttaa hakkuukypsyyden.

²³³ Puuston arvon ajalliset vaihtelut riippuvat mm. harjoitetusta metsänkasvatusmenetelmästä. Ns. jatkuvan kasvatuksen menetelmässä, jossa vähitellen harsitaan suurimpia puita ja puusto uusiutuu luonnostaan, vaihtelut eivät ole suuria. Jos toteutetaan avohakkuita ja keinollista metsänuudistusta, puuston arvon ajalliset vaihtelut voivat olla merkittävät. Pitkän kasvatuskauden merkitystä puuston arvon muutoksille vähentää se, että metsät muodostuvat eri kehitysvaiheissa olevista palstoista. Osalla palstoilla tapahtunutta arvonnousua saattaa vastata päätehakkuista aiheutunut arvon aleneminen muilla palstoilla. Ilmeisesti koneellisen korjuun vaatima suuri leimikkokokko johtaa lisääntyvään yhtenevyyteen ainakin pienillä metsälöillä.

²³⁴ Käytetty kyetä-termi tarkoittaa tässä metsätalouden antamia hakkuumahdollisuuksia.

aikana verotetuksi yli metsätalouden antaman veronmaksukyvyyn. Lisäksi puuston arvonnousu saattaa tulla myyntivoittona verotetuksi.²³⁵

Pinta-alaverotusjärjestelmässä on piirteitä, jotka käytännössä pienentävät kaksinkertaisen verotuksen ongelmaa kokonaisuutena. Pinta-alaverotuksessa ei keskimääräisesti tule verotetuksi koko kasvun arvo.²³⁶ Vajaaverotus pinta-alatulon osalta vähentää verotuksen kaksinkertaisuudesta aiheutuvaa ongelmaa.²³⁷ Toisaalta verovelvollisten välillä on eroja sen suhteen, kuinka suuri osa puuston arvonnoususta tulee verotettavaksi pinta-alaverotuksessa.²³⁸ Nämä erot vaikeuttavat oikeasuhtaisen oikaisumenettelyn kehittämistä.

4.5.4.2 Kasvun arvon kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Kaksinkertaisen verotuksen ongelmaan ratkaisua etsiessä tulee mieleen kysymys, kumpi verotus, toiminnan aikainen tuottoverotus vai myyntivoittoverotus, laitetaan väistymään päällekkäisyyden poistamiseksi. Valintaa varten on selvitettävä, minkälaita tuloa metsämaan myyntitulo on.²³⁹ Vastaavasti on tiedostettava, minkälaita tuloa kumpaisenkin vaihtoehtoisen verotussäännöksen

²³⁵ Kokonaistarkastelussa voitaisiin metsänmyyntimahdollisuuksia vailla olevan metsänomistajan olosuhteissa vielä ottaa huomioon veronsaajan osuuden pääsääntöinen puuttuminen todellisista menoista. Metsän omistaja ei myöskään kykene omistusaikanaan saamaan hyväksien menosta syntyvää tuloa, joka realisoituessaan olisi verovapaata pinta-alaverotuksen johdosta. Sitä vastoin hän pystyy metsämaan myynnin avulla realisoimaan arvonnousun ja nautimaan menon avulla saadun tulon. Tuo tulo saattaa päätyä myyntivoittona verotettavaksi.

²³⁶ Normitasolla tehty poikkeama on hakkuusäätön osalta myönnetty 50 %:n kantohinnan alennus (MVL 11 §).

²³⁷ Verokannan ollessa progression vuoksi korkea pinta-alaverotuksen ulkopuolelle jäävän tulon aiheuttama verosäästö on suuri. Luovutusvoittoverotuksen faktinen verokanta on alhaisempi 25 %:n verokannan ja hankintameno-olettaman käytön takia. Muodollinen kaksinkertainen verotus voi olla huomattavaakin ilman, että oikeamittaisen pinta-alaverotuksen ta-soa vastaavan veron määrä ylitetään.

²³⁸ Metsämaan luokitusten ajantasaisuudessa kuntien välillä olevat erot aiheuttavat merkittäviä poikkeamia todellisen kasvun ja pinta-alaverotuksen kasvuperusteen välille. *Lovenin* mukaan 275 kunnassa metsän kasvusta on veron piirissä 80–90 %. Hänen mukaansa metsäverotuksen tilastoitu lievyys johtuu 150 kunnan lievästä veroluokituksesta, taimikkojen veronhuojennusten kaksinkertaisuudesta ja maatalouden tappion vähentämisestä metsätulosta. Ks. ylitarkastaja Lasse Lovenin kirjelmä 5.11. 1992 valtiovarainvaliokunnalle.

²³⁹ Tämä on hyvin vaikea kysymys. Metsämaan markkina-arvoon voivat vaikuttaa mm. metsätaloudellinen arvo, muun käyttötarkoituksen tai sellaisen oletuksen vaikutus sekä inflaation reaaliomaisuuden nimellisarvoa korottava vaikutus. Nämä, ehkä inflatiovaikutteista hinnanousua lukuun ottamatta, kuuluvat myyntivoittoverotuksen piiriin. Puuston arvonnousukin voi perustua sekä kasvuun että puutavaran suhteellisen arvon nopeammin nousuun. Edellinen on

nojalla yleensä verotetaan. Ratkaisua tehtäessä on otettava huomioon oikeussysteemaattiset seikat sekä hallinnollinen toteutettavuus.²⁴⁰

Myyntivoittoverotuksen poistaminen ratkaisuna ongelmaan ei liene kaikilta osin oikeasuhtainen menettely. Lähdettäessä siitä teoreettisesta oletuksesta, että metsätalouskiinteistön arvoon vaikuttavat vain metsätaloudelliset seikat, pinta-alaverotus periaatteessa riittäisi ainoaksi verotukseksi ja myyntivoittoverotus voitaisiin poistaa. Koska metsämaan arvoon kuitenkin monissa tapauksissa vaikuttavat muutkin kuin metsätaloudelliset tekijät, ei myyntivoittoverotusta voida poistaa metsämaalta ilman, että aiheutetaan neutraliteettipoiikkeama muiden kiinteistöjen verokohtelusta.²⁴¹

Koska luovutusvoittoverotuksen poistaminen ei tule kysymykseen, voidaan arvioida, miten siinä sovellettavat omistusaajan mukaiset porrastukset poistavat puuston arvonnoususta aiheutuvaa vero-ongelmaa. Tyypitapauksessa puuston arvonnousu tapahtuu pitkän ajan kuluessa tasaisesti. Hankintameno-olettamat harvaan porrastettuina eivät vastaa puuston arvonnousun tahtia.²⁴² Tällaisen arvonnousun eliminoimista palvelisi indek-

tullut pinta-alaverotuksella verotettua, eikä myyntivoittoverotus ole aiheellinen. Puun hinnan nousu on jäänyt pinta-alaverotuksessa huomioon ottamatta, jos kohonnut hinta ei ole ollut tuottoverotuksen laskentaperusteena. Tällaisen hinnannousun verotettavaksi päätyminen myyntivoittoverotuksessa ei ole systematikan kannalta niin epätoivottavaa kuin kasvuun perustuvan.

²⁴⁰ Myyntivoittoverotuksesta ja tuottoverotuksesta aiheutuvaa metsätalouden kaksinkertaisen verotuksen ongelmaa on pohtinut maapoliittisia veronuudistuksia selvittänyt toimikunta. Toimikunnalla oli ongelmaan kaavamainen ratkaisuehdotus, kom. miet. 1967: B 70 s. 24 s. Toimikunnan mietinnön perusteella tehtiin lakiesitys. Tätä ei ilmeisesti kuitenkaan jätetty eduskunnalle. Pääomatulojen verotuskomitea (kom. miet. 1974:23) ei nimenomaisesti ottanut kantaa tässä käsiteltävään ongelmaan. Komitea oli kuitenkin tutustunut yllä mainitun toimikunnan mietintöön ja katsoi siinä kiinteistöjen myyntivoittoverotusta koskevien uudistusten olevan ankaruusasteeltaan suunnilleen samaa tasoa kuin komitean myyntivoittoverotukseen muun omaisuuden osalta ehdottamat uudistukset.

Myyntivoittoverotuksen uudistuksen seuraavassa vaiheessa, EETVL:n säätämisen yhteydessä metsätulon kaksinkertaisen verotuksen ongelma ei saanut osakseen huomiota. Tämä johtui tietyvästi siitä, että säädetyssä TVL:ssä kiinteistöjen myyntivoitot olivat 10 vuoden omistuksen jälkeen verovapaat ja ongelman käytännön merkitys vähäinen. Kom. miet. 1967: B 70:ssä ehdotettiin myyntivoittojen jatkuvaa veronalaisuutta ja verotusta pääsääntöisesti 40 %:n verokannan mukaan (ks. mietinnössä lakiehdotuksen muodossa esitetty lyhennelmä s. 52 ss.). Tällaisessa myyntitulon verotuskäsittelyssä kaksinkertaisen verotuksen poistaminen olisi ollut erityisen tarpeellista.

²⁴¹ Tapauksissa, joissa metsäalueen arvoa nostaa alueen tuleva siirtyminen muuhun käyttö-tarkoitukseen, myyntivoittona realisoitunut arvonnousu kuuluu luonteeltaan luovutusvoittoverotuksen piiriin.

²⁴² Andersson, Kilven juhlaulkaisu, s. 26 toteaa, että 50 %:n hankintameno-olettaman ulottaminen satunnaisiin myyntivoittoihin oli virhe. Erityisesti nopeissa ja suurissa arvonnousuissa tämä johtaa liian lievään verotukseen.

sointijärjestelmän mukainen järjestely, jossa muutos on vuosittainen. Käytännössä indeksoinnista on luovuttu sen runsastöisyyden takia.²⁴³ Tiuha-portainen hankintameno-olettamien järjestelmä on myös työläs.²⁴⁴ Myyntivoittoverotuksessa toteutettu hankintameno-olettama ei korjaa puuston arvonnousun ongelmaa oikeasuhtaisesti.²⁴⁵

Kaksinkertainen verotus on teoriassa mahdollista poistaa siten, että säilytetään maapohjan myyntivoittoverotus sinänsä eikä puututa tuottoverotukseen. Tällöin puuston arvonnousu, joka on tuottoperusteisesti jo verotettu, vähennettäisiin kiinteistön myyntitulosta.²⁴⁶ Puuston omistusaikaisen arvon lisääntymisen selvittämiseksi olisi oltava tarkka tieto puuston arvosta sekä kiinteistön myyntihetkellä että sen hankintahetkellä. Myyntihetken arvo on määritettävissä, hankintahetken arvo yleensä ei.

Myyntihetken puuston arvon selvittäminen edellyttää metsävarojen inventointia myyntihetkellä. Tämä on teknisesti mahdollista, mutta aiheuttaa kustannuksia.²⁴⁷ Hankintahetken puuston arvon jälkikäteinen määrittäminen on periaatteessa mahdollista aiempaa kasvua ja myyntejä seuraamalla.²⁴⁸ Menettely ei kuitenkaan johda riittävän tarkkoihin arvoihin.²⁴⁹

²⁴³ Indeksointi on käyttökelpoinen silloin, kun kaikille verovelvollisille on osoitettavissa yhteismitallinen selvästi todennettavissa oleva perusta, kuten elinkustannusindeksin muutos. Puuston arvonnousun osalta tällaista ei ole, sillä muutos on aina tilakohtainen.

²⁴⁴ Myyntivoittoverotuksen lievennysmenettelyjen osittaisen verovapauden, hankintameno-olettaman, vapaamäärien sekä indeksoinnin käytöstä ja soveltuvuudesta ks. kom. miet. 1987:37 s. 61 ss. sekä *Tikka*, Veropolitiikka s. 77.

²⁴⁵ Verokannan alhaisuus sinänsä lieventää kaksinkertaisen verotuksen seurauksia, mutta se ei auta eliminoimaan oikeasuhtaisesti puun arvonnousun vaikutusta.

²⁴⁶ Periaatteessa myöskään myynnistä aiheutuvalle huomattavalle puuston arvon alentumisella ei saisi olla vaikutusta myyntivoittoverotukseen. Lainsäädännössä (TVL 46 § 7 mom.) on tosin puututtu kiinteistön myyntiä edeltävillä puun myynneillä tapahtuviin metsämaan myyntitulon alentamisiin. Verotusmenettelylle on tietty oikeutuksensa myyntimenettelyn spekulatiivisuuden takia. Puuston arvon alentuminen alle hankintahetken arvon ei saisi johtaa kiinteistön veronalaisen myyntivoiton alenemiseen. Myyntivoittoverotuksen lievyys ja verotukseen johtaneiden myyntien harvinaisuus ovat pitäneet ilmiön käytännön esiintymistilanteet harvakuksina.

²⁴⁷ Suomessa ei ole verotustarkoituksiin riittävän yksityiskohtaisia tilakohtaisia tietoja metsävaroista. Varallisuusverotuksessa metsän arvo määritellään kaavamaisesti kertomalla metsämaan tuotto kymmenellä.

²⁴⁸ Puun myynnin vaikutus metsämaan myöhemmän arvon kehitykseen ei ole yksiselitteinen kysymys. Harvennushakkuu, joka tilapäisesti johtaa puuston substanssin arvon alentumiseen, voi pidemmällä aikavälillä johtaa puuston arvon nousemiseen verrattuna vaihtoehtoon, ettei metsänhoidollisesti perusteltua harvennushakkuuta olisi suoritettu. Päätehakkuut ovat selvemmin puuston arvoa alentavia.

²⁴⁹ Tapauksissa, joissa metsämaan hankintahetken puuvarannosta on yksityiskohtainen metsätaloussuunnitelma, puuston arvonnousu on selvitettävissä. Valtaosalla metsistä tällaista suunnitelmaa ei kuitenkaan ole.

Puuston arvonnousun selvittäminen on siis hyvin vaikeata.²⁵⁰ Siksi sellainen ratkaisu ei ole käytännössä toteutettavissa, joka poistaisi puuston todellisen arvonnousun myyntivoittoverotuksesta ja joka johtaisi teoreettisesti ja aineellisesti oikeaan lopputulokseen.²⁵¹

Metsän puuston arvonnoususta johtuva kaksinkertainen verotus olisi mahdollista eliminoida poistamalla juokseva tuloverotus siltä osin, kuin verotus muodostuu kaksinkertaiseksi. Periaatteessa voi koko omistus-aikainen tuottoverotus tulla poistettavaksi, jotta verotuksen kaksinkertaisuus poistuu.²⁵² Tällöin koko omistuksen aikainen verotus muuttuu juoksevan toiminnan verotuksesta myyntivoittoverotuksen alaiseksi. Metsän puhdas tuotto oli verotuksessa aiemmin pääomatuloa, kuten myyntivoittokin. Nykyään pinta-alaperusteinen metsätalouden tulo on ansiotuloa. Veropohjan laajuudessa ja verokannassa on huomattava ero toiminnan aikaisen tulon verotuksessa ja myyntivoittoverotuksessa. Tämä vähentää oikaisumenettelyn käyttökelpoisuutta.

Tuottoverotuksen poistamisessa kaksinkertaisen verotuksen eliminoimiseksi on tietyt riskit tulon verotettavaksi päätyksen kannalta. Tuottoverotuksen poistamisen ehtona on, että puuston arvonnousu päättyy vastaavilta osin verotettavaksi myyntivoittona. Jos tuottoverotus poistetaan ja verovelvollinen on suorittanut puuston arvonnousun poistavat hakkuut, hän ei tule lainkaan verotetuksi harjoittamastaan metsätaloudesta.²⁵³ Näin käy, jos todellisia metsänmyyntituloja omistusaikana ei oteta huomioon.

Metsänomistaja, joka on kyennyt päätehakuilla myymään merkittävästi puuta, on jo tuottoverotuksen aikana ollut verotuksellisesti edullisessa asemassa. Jos tuottoverotus poistetaan, tilanne muodostuu kohtuuttoman edulliseksi. Säännös viittä vuotta ennen metsäkiinteistön myyntiä saatujen myyntitulojen lisäämisestä kiinteistön myyntituloon ei ajan lyhyden takia ole tehokas poistamaan syntyvää epäkohtaa.

Hallinnollisen toteuttamisen kannalta sellainen järjestelmä on toimiva, jossa metsän verotuksessa vahvistettu puhdas tuotto vähennetään

²⁵⁰ Metsäverotuksen ja luovutusvoittoverotuksen yhteensoveltamisen ongelmia käsitellyt maapoliittisia veron uudistuksia selvittävä toimikunta (kom. miet. 1967: B 70 s. 25 s.) totesi, ettei puuston erillinen arviointi pelkästään verotusta varten jokaisen metsämaan myynnin yhteydessä ole mahdollista.

²⁵¹ Tässä edellytetään, että pinta-alaperusteinen tulo on puuston arvonnousun suuruinen. Käytännössä näin ei yleensä ole vaan pinta-alaverotuksen tulo on arvonnousua pienempi.

²⁵² Näin tulee tehtäväksi, jos omistaja ei koko omistusaikanaan myy puuta, vaan kaikki kasvu tulee realisoitavaksi metsämaan myynnin yhteydessä.

²⁵³ Käytännössä on mahdotonta selvittää, missä määrin metsäkiinteistön myyntihinnan ja hankintamenon erotukseen sisältyy puuston arvonnousun vaikutusta. Vähennettävän tuottoverotetun tulon määrä voitaisiin periaatteessa sitoa siihen, kuinka suuren osan todellisesta arvonnoususta omistaja on omistusaikanaan hyödyntänyt. Hyödyntämistestien selvittämiseen tarvittaisiin tieto puuston todellisesta arvonnoususta. Jos arvonnousu tiedettäisiin, olisi luonnollisesti parempi jättää tuottoverotus voimaan ja pienentää metsän myyntivoittoverotusta arvonnousun määrällä.

myyntivoitosta tietyltä ajalta ennen myyntiä.²⁵⁴ Tämän oikaisun pienentäminen todellisilla puun myyntituloilla vastaavalta ajalta saattaisi johtaa materiaalisesti oikeampaan lopputulokseen, mutta vähentäisi hallinnollista toimivuutta. Tuottoverotuksen poistamisen soveliaisuutta oikaisumenetelmäksi heikentää se, että toiminnan aikaisen tulon ja myyntivoiton verotus tapahtuu eri verokannan mukaan. Oikaisun tekeminen vain osalta omistusaikaista tuottoverotusta johtaa vajavaiseen oikaisuun, mutta vähentää toisaalta kaavamaisuudesta johtuvia virheitä. Mitä enemmän tilakohtaisuutta lisääviä tekijöitä pinta-alaverotusjärjestelmässä on, sitä vähäisempään yhdenmukaisuuteen päästään tuottoverotuksessa vahvistetun tulon poistamisella.²⁵⁵ Parempien oikaisumenetelmien puuttuessa tuottoverotuksen eliminoiminen tietyltä myyntiä edeltävältä ajalta lienee suositeltavin oikaisumenettely.

Puuston arvonnousun kaksinkertaiseen verotukseen liittyy myös metsämaan myyntiä edeltäneistä puun myynneistä saatujen tulojen verotus (TVL 46 § 7 mom.). Säännöksellä on pyritty estämään menettely, jolla kiinteistöiltä ennen luovutusta myydään verovapaasti puuta kiinteistön arvon alentamiseksi ja myyntivoiton pienentämiseksi.²⁵⁶ Säännös on hyvin kaavamainen sekä määräjän pituuden ja jyrkkyyden että myynnin motiivien vaikutettomuuden suhteen.²⁵⁷

Puuston myynti ei aina johda metsämaan arvon alentumiseen. Aina-kaan myyntitulon määrä ei kaikissa myynneissä korreloi samalla tavalla metsän arvon alentumiseen. Metsänhoidon kannalta kiireellisistä ensiharvennushakkuista saatu kantorahatulo vähentää metsän arvoa vähemmän

²⁵⁴ Kom. miet. 1967: B 70 s. 25 tiedostetaan tuottoverotuksen poistamisella tapahtuvan kaksinkertaisen verotuksen poistamisen epäkohdat. Toimikunta ehdotti metsämaan hankintamenon korottamista 10 vuoden arvioidulla lisäkasvulla. Toimikunta katsoi, että menettely johtaa normaalitapauksessa tyydyttävään tulokseen. Ilmeisesti metsätalouden harjoittamisen muodoissa on nykyään enemmän variaatioita kuin mietinnön syntyaikoihin. Avohakkuut ovat yleistyneet, mutta myös jatkuvan metsänkasvatuksen menetelmä on käytössä. Oletettavasti toimikunnan ehdottama menettely sopii aiempaa huonommin ratkaisuksi kaksinkertaisen verotuksen ongelmaan. Toimikunnan ehdotukseen sisältyi myös metsäkiinteistön myyntiä edeltävinä vuosina saatujen tulojen lisääminen myyntituloon.

²⁵⁵ Menettelyn on oltava kaavamainen, jos kaksinkertainen verotus poistetaan siten, että vähennetään tuottoverotuksessa verotettu tulo. Pinta-alaverotuksen tilakohtaisia tekijöitä ei voida ottaa huomioon, koska vanhoista huojennuksista ei aina ole tietoja verohallinnon käytettävissä.

²⁵⁶ Säännös otettiin lainsäädäntöön ensimmäisen kerran TOL:n säätämisen yhteydessä. *Rekola*, s. 185 on korostanut säännöksen tarpeellisuutta keinottelutapauksissa. *Rekolan* mukaan oikeuskäytännössä ei ennen TOL:a sovellettu puun myyntituloon myyntivoittoverotusta koskevia säännöksiä, ellei myynti ollut tapahtunut kiinteistön ostajalle.

²⁵⁷ Puunmyyntitulojen käyttö kiinteistön myyntitulon oikaisuun ei kaikissa tapauksissa johda oikeaan tulokseen siksi, että puun myynti vaikuttaa metsän arvoon eri määrällä metsän eri kehitysvaiheissa. Säännös saattaa joissakin tapauksissa aiheuttaa kaksinkertaisen verotuksen.

kuin vastaavat tulot hakkuukypsän puuston päätehakkuussa.²⁵⁸ Samoin ilmeisesti motiivit myyntitulon ottoon liittyvät harvennushakkuissa selvästi vähemmän myyntivoittoverotuksen minimointiin.²⁵⁹

Puun myyntitulon lisääminen kiinteistön myyntituloon on ongelmallista sellaisissa tapauksissa, joissa verovelvollinen on omistanut metsämaan useita vuosikymmeniä. Verovelvollinen, jolla ei omistusaikanaan ole lainkaan hakkuumahdollisuuksia tai jolla ne ajoittuvat omistusajan loppuun, on huonossa asemassa. Hakkuumahdollisuuksia vailla olevan ainoa mahdollisuus realisoida puuston arvonnousu on kiinteistön myyminen. Silloin on kaksinkertaisen verotuksen vaara, koska arvonnousu purkautuu luovutusvoitoksi. Jos puun myynti toteutetaan liian lähellä metsämaan myyntiä, puun myyntitulo lisätään kiinteistön myyntituloon.

Puun myyntitulon ottamisella verotettavaksi luovutusvoittoverotuksessa toteutetaan kaksinkertainen verotus. Muodollisesti kaksinkertaisen verotuksen oikeutus riippuu paljolti siitä, onko toinen verotus, pinta-alaverotus, faktisesti liian lievä yhdenkertaisen verotuksen toteutumiseksi. Ilmeisesti tämä ehto täyttyy ainakin osittain suuressa osassa tapauksia, ei kuitenkaan kaikissa tapauksissa.

Sukupolvenvaihdon esijärjestelyihin liittyvät tilakauppaa edeltävät puun myynnit eivät aiheuta ongelmaa, koska sukupolvenvaihdoskaupat ovat verovapaat. Luopuva viljelijäpolvi antaa sukupolvenvaihdon yhteydessä monissa tapauksissa ennen tilan myyntiä ennakoperintöä ostajan sisaruksille. Metsään muodostuneet hakkuusäästöt ovat etenkin pinta-alaverotuksen mahdollistaman verovapaan realisoinnin takia olleet hyvä rahallähde. Tällaisen toiminnan motiivit ovat sinänsäkin myyntivoittoverotuksen ulkopuolella, minkä takia myyntien verottamatta jääminen on oikein.

Puun myynnin myyntivoittoverotusta koskevan säännöksen olemassaoloa ei ole aiemmin vahvasti kritisoitu.²⁶⁰ Tämä on johtunut paljolti siitä, että ennen vuoden 1988 myyntivoittoverotuksen uudistusta metsämaiden myyntivoittoverotus yleensä toteutui suhteellisen harvoin. Säännös voidaan

²⁵⁸ Nuoresta metsästä harvennuksen yhteydessä saatavan kuitupuun hinta on vajaa puolet tukkipuun hinnasta. Ensiharvennuksen yhteydessä teettämisen- ja kuljetuskustannukset ovat suuremmat kuin päätehakkuussa. Usein ensiharvennuksen puukertymän kantoraha-arvo ei kata hakkuu- ja kuljetuskustannuksia. Motiivina hakkuulle on metsän saattaminen kasvukuntoon. Puustosubstanssin arvon aleneminen ei aina ylitä metsän parantuneen kasvukunnon aiheuttamaa odotusarvon nousua.

²⁵⁹ Tietävästi ei olisi vaikeata selvittää hakkuun luonnetta. Metsänhoitoyhdistyksestä tai metsälautakunnasta voisi saada tietoa hakkuusta sikäli, kuin sen edustajat ovat suorittaneet leikauksen tai ovat olleet tekemässä metsänhoitosuunnitelmaa. Myytävän puutavaran laatu jo osoittaa ainakin sen, onko kyseessä harvennushakkuu vai päätehakkuu. Myydyn puun määrä metsäalaa verrattuna paljastaa hakkuiden suhteellisen laajuuden, jolla on merkitystä hakkuiden luonteen selvittämisessä.

²⁶⁰ Andersson, Tulo- ja varallisuusverolaki (1990) s. 224, on pitänyt oikaisusäännöstä tehotomana oikaisuajan lyhyiden takia. Omaisuustulojen verotustoimikunta esitti, (Kom. miet. 1987:37 s. 77.) metsänmyyntitulojen myyntituloon lisäämisen enimmäisaikamäärää pidennettäväksi luovutusvuoteen ja sitä edeltäviin 9 vuoteen. Toimikunnan ehdotukseen sisältyi omai-

nähdä uudessa valossa, kun myyntivoittoverotuksessa on siirrytty ikuiseen verotukseen ja kun metsämaan kaupat maatalouden rakennekehityksen kiihtyessä jatkossa ilmeisesti tapahtuvat enenevästi vieraiden välillä nykyistä korkeampaan suhteelliseen hintaan.²⁶¹

Pinta-alaverotuksen ja luovutusvoittoverotuksen päällekkäisyydestä syntyvää ongelmaa ei kyetä ratkaisemaan tavalla, joka johtaisi materiaalisesti oikeaan tulokseen yksittäistapauksissa. Tietojen riittämättömyys puuston todellisesta realisoimattomasta arvonnoususta pakottaa kaavamaisien ratkaisujen käyttöön oikaisussa. Näiden kahden verotusmuodon muodostama ongelma säilyy kauan, sillä verotettavaksi päätyy vielä pitkään myyntituloa metsämaasta, joka on ollut pinta-alaverotuksen alaisena.

4.5.5 Nettotulon verotus ja myyntivoittoverotus

Nettotulon verotukseen perustuvassa järjestelmässä metsämaan myyntivoiton verotus ei aiheuta kaksinkertaisen verotuksen vaaraa. Metsämaan myyntivaiheessa ei ole verotettua realisoimatonta puuston arvonnousua, joka kiinteistön myynnissä realisoituessaan taas tulisi verotettavaksi. Todellisen myyntitulon verotusjärjestelmässä metsän kasvun arvo tulee verotettavaksi, kun se realisoidaan, tapahtuipa realisointi puun myyntinä omistusaikana tai metsämaan myynnin yhteydessä. Realisoituminen vasta kiinteistön myynnin yhteydessä tuo kuitenkin verotuksen kannalta ongelmia.

Jos toiminnan aikaista tuloa ja myyntivoittoa verotetaan saman efektiivisen verokannan mukaan, puuston arvonnousun realisoiminen puun myynnillä ja metsäkiinteistön myynnillä tulee samalla tavoin kohdelluksi. Näin yhtenäiseen ja saumattomaan puuston arvonnousun verotukseen on käytännössä vaikea päästä. Myyntivoiton verotus ei ole täysin samanlaista kuin juoksevan toiminnan tulon, vaikka molemmat ovat pääomatuloa.

Puuston myyntitulon faktinen verokanta on luovutusvoittoverotuksessa alhaisempi kuin normaalina metsätulona.²⁶² Puuston kauppahintaosuus muodostaa ostajalle toiminnan aikaisesta tulosta vähennettävää menoa. Puuston kauppahinta-

suden luovutusvoiton vapaaosan alentaminen aiemmasta 1 000 000 markasta 100 000 markkaan.

²⁶¹ Aiemmin puun myyntitulon lisäämisellä kiinteistön myyntituloon on ollut verotuksellista vaikutusta vain, jos kiinteistö on omistettu alle 10 vuotta. Näin lyhyissä omistuksissa keinotteluluonteisten motiivien osuus myynnin toteuttamisessa voitaneen olettaa suuremmaksi kuin pitkäaikaisissa omistuksissa. Puun myyntitulon lisäämistä metsäkiinteistön myyntituloon myös omaisuuden luovutusvoittoverotuksessa on arvostellut *Kiviranta* s.11:4.

²⁶² Tähän johtaa hankintameno-olettaman käyttö luovutusvoittojen verotuksessa. Yksittäistapauksissa tulos ei aina ole tämä. Toiminnan aikainen tulo voi maksimaalisen metsävähennyksen takia tulla lievemmin verotetuksi.

osuuden luovutusvoiton tasoinen verotus myyjällä, mutta vastaavan hankintamenon vähentäminen normaalin pääomatulon mukaisesti verotettavasta puun myyntitulosta ostajalla, muodostaa vastaamattomuusedun.²⁶³

Nettotulon verotukseen perustuvassa järjestelmässämme puustolle ei ostajan verotuksessa vahvisteta hankintamenoa puuston todellisen arvon perusteella. Metsävähennyspohjaksi lasketaan kaavamainen 50 % metsämaan ja puuston yhteisestä hankintamenosta.²⁶⁴ Näin metsävähennyksen pohja jää puustosubstanssin todellista arvoa pienemmäksi.²⁶⁵ Samalla myös vastaamattomuus toiminnan aikaisen verotuksen ja luovutusvoittoverotuksen välillä jää suppeammaksi.

Vastaamattomuusongelma muodostuu eri suuruisiksi mm. sen mukaan, kuinka paljon lievempi luovutusvoittoverotus on verrattuna sen tulon verotukseen, jota muodostuva metsävähennys vähentää. Luonnollisestikin sillä, saako ostaja yleensä metsävähennystä hyväkseen, on ratkaiseva asema ongelman syntymisessä. Oikeus metsävähennykseen ostajalla sekä myyntitulon verovapaus myyjällä liittyvät omistuksenvaihdoksiin tietynlaisessa metsänomistuksessa. Joissakin omistuksenvaihdoksissa ei ole kumpaakaan piirrettä.

Sukupolvenvaihdoskaupan verovapaussäännösten soveltaminen metsän koko myyntituloon aiheuttaa neutraliteettiongelmia lähisukulaisten piirissä siirtyvän ja muun metsätalouden välille. Metsän kauppahintaosuuden verovapaus myyjällä ja metsävähennyksen määräytyminen ostajalle kauppahinnan perusteella johtaa osalta kauppahintaa täydelliseen vastaamattomuuteen.²⁶⁶ Vieraiden välisissä kau-

²⁶³ Tässä verrataan toiminnan aikaisen tulon verokantaa ja luovutusvoittoverotuksen faktista verokantaa keskenään. Luovutusvoittoverotuksessa verokannan asteita on monta. Hankintameno-olettamat ovat 30 % tai 50 %. Lisäksi tulo voi olla verovapaata.

²⁶⁴ Tämä on yksinkertainen tapa ottaa verotuksessa huomioon se, että metsämaan oston yhteydessä maksetaan myös puustosta, joka on kasvanut edellisen omistajan aikana. Toinen vaihtoehto on määrittää tarkasti puuston osuus hankintamenosta. Puuston myynnin yhteydessä sitten selvitettäisiin, mikä osa puustosta, ja minkä arvoisena oli jo metsämaata ostettaessa. Tämä on hallinnollisesti paljon vaikeampi menetelmä. Ks *Andersson*, Pääomatulon verotus s. 38.

²⁶⁵ Metsävähennyksen pohjan määrittämisessä ei ole ollut pyrkimystä varsinaiseen substanssivähennykseen. HE 200:1992 vp s. 18 todetaan metsävähennyksen oikeutukseksi metsäkiinteistön ostohetkellä kuuluva hakkuukypsyä puusto. Tilan arvo alenee tämän puuston realisoinnin takia. Kyseessä on tavallaan maksetun kauppahinnan palautuminen. Esityksessä todetaan, että ilman poistomahdollisuutta olisi edullista myydä metsä maapohjineen, jolloin hankintamenon saisi luovutusvoittoa laskettaessa vähentää kokonaan. Sama perustelu ilmenee asiaa valmistelleen työryhmän muistiossa TM 1992:5 VM s. 7 s. Työryhmän MTK:ta edustanut jäsen vaati eriväessä mielipiteessään puuston koko arvon osuutta kauppahinnasta metsävähennyksen pohjaksi. *Tikka*, Vero-opintopäivät 1992 s. 23 luonnehtii metsävähennystä sen saamassa muodossa substanssipoistoa muistuttavaksi vähennykseksi.

²⁶⁶ Omistusaikana tehtyjen metsävähennysten vähentämisellä hankintamenosta (TVL 45 § 2 mom.) ei luonnollisestikaan ole vaikutusta, jos myyntivoitto on verovapaata. Hankintame-

poissa myyntitulon osuus on veronalaista vastaavasti kuin hankintameno muodostaa metsävähennystä.²⁶⁷

Yhtiöiden metsätulon verotukseen ei kuulu metsävähennystä.²⁶⁸ Yhtiöiden metsänomistukseen ei liity samassa määrin luovutuksia.²⁶⁹ Neutraliteettiongelman merkitystä korostaa se, että puuston tuotantokauteen sisältyy luonnollisilla henkilöillä useampia sukulaiskauppoja vastaamattomuustilanteineen. Metsävähennyksen epääminen yhtiöiltä vaikeuttaa pienmetsänomistuksen siirtämistä yhtiömuotoon.²⁷⁰

Verokohtelulla, jossa myyjä voi veroseuraamuksitta metsäkiinteistön myynnillä realisoida puuston arvoa ja ostaja saa kauppahinnan perusteella metsävähennyksen, saattaa olla puun myyntiä lukkiuttava vaikutus muutamina vuosina ennen sukupolvenvaihdoskauppaa.²⁷¹ Joissakin tapauksissa vaikutus voisi olla päinvastainenkin.²⁷²

non oikaisua esittänyt työryhmä totesi, TM 1992:5 VM s. 8, että metsävähennyksen käyttöönotto edellyttää luovutusvoittoverotuksen muuttamista. Työryhmän työskentelyn aikaan sukupolvenvaihdokset olivat täysin verovapaita luovutusvoittoverotuksessa. Verouudistuksessa kaavailtiin sukupolvenvaihdosluovutusten asettamista osittain veronalaisiksi. Toteutunut verovapaus tuli esille vasta valtiovarainvaliokunnassa, ks. Va VM n:o 74/ 1992 vp. s. 5. Tämä tuskin oli työryhmän tarkoittaman suuntainen muutos.

²⁶⁷ Aivan tarkkaa tämä vastaavuus ei ole. Myyntivoittoverotuksessa faktinen veroaste on hankintameno-olettaman käytön vuoksi alhaisempi kuin metsänmyyntitulon verotuksessa. Näin metsävähennys pienentää luovutusvoittoa ankarammin verotettua tuloa.

²⁶⁸ Metsäverouudistusta valmistellut työryhmä ehdotti liiketoimintaa harjoittaville yhteisöille metsävähennystä, jonka enimmäismäärä olisi ollut 25 %:n metsän hankintamenosta. Ks. TM 1992:5 VM s. 9 s. Työryhmämuistion eriävässä mielipiteessä Kuusela on esittänyt 50 %:n metsävähennystä kaikille metsämaan ostajille.

²⁶⁹ Puutavarayhtiön metsätila on yrityksen käyttöomaisuutta ja kuuluu EVL 53 §:n mukaan elinkeinotoiminnan laskentayksikköön. Kun yhtiö siirtää metsästä puutavaraa tuotantoon, ei välittömästi tapahdu tuloutusta. Tuloutus tapahtuu puutavaran hankintamenon puuttumisen vuoksi liiketulon kasvun muodossa. Ks. Andersson, Pääomatulon verotus s. 36.

²⁷⁰ Osakeyhtiömuotoinen metsänomistus on omistuksen pirstoutumisen estämis- ja korjaamismenettely. Metsävähennyksen epääminen metsän siirrossa yhtiöille vähentää yhtiömuodon edullisuutta. Näkökohdan on tuonut esiin mm. Suomen metsäteollisuuden keskusliitto lausunnossaan 15.10.1992 valtiovarainvaliokunnan verojaostolle.

²⁷¹ Jos myyjällä ei ole jäljellä metsävähennyspohjaa, hänen ottamansa metsänhakuutulot päätyvät raskaammin verotetuiksi, kuin sukupolvenvaihdoskaupan ostajalla, jolle muodostuu puun myyntitulosta vähennettävää metsävähennyspohjaa. Puun myyntitulon verotusjärjestelmässä puuston myynnin lykkääminen on vähemmän rasittavaa kuin pinta-alaverotuksessa. Viimeksi mainitussa veroa oli maksettava oli tuloa tai ei, ensin mainitussa verotetaan vain otetusta tulosta.

²⁷² Jos verovelvollisella on metsävähennyspohjaa ennen tilan myyntiä, ja tämä on vaarassa jäädä hyödyntämättä, hänen kannattaa myydä puuta ja tehdä vähennys.

Metsävähennyksen kerryttäminen taktisin luovutuksin ei maatalousyritysten luovutusten yhteydessä muodostune ongelmaksi.²⁷³ Erillisten metsäpalstojen osalta tämä on mahdollista, varsinkin luovutusvoittoverotuksen ja leimaverotuksen huojennusten piiriin kuuluvissa lähisukulaisten välisissä luovutuksissa. VerL 56 §:n nojalla veroedun tavoittelua voidaan estää.²⁷⁴

Sukupolvenvaihdoskauppojen verovapauden aiheuttaman vastaamattomuusongelman ratkaisukeinona voisi tulla kysymykseen myyjän verotuksen metsävähennyspohjan siirtäminen sellaisenaan ostajan verotukseen. Tämä vastaisi periaatteessa veroluottojen siirtämistä myyjältä ostajalle puuston arvonnousun osalta.²⁷⁵ Vastaavuuden toteuttaminen epäämällä ostajalta kokonaan metsävähennys saattaa johtaa menon vajavaiseen vähentämiseen.²⁷⁶

Puuston oikeasuhtaiseen verokohteluun myös kiinteistön myyntitilanteissa johtaisi puuston käsittely substanssina kaupan osapuolten verotuksessa. Puuston arvoa vastaava osuus kauppahinnasta erotettaisiin myyjällä toiminnan aikaiseksi tuloksi ja ostajalla vastaavanlaiseksi menoksi poistoina vähennettäväksi.²⁷⁷ Ratkaisu edellyttää tarkkaa tietoa puuston arvosta.²⁷⁸ Tämä tieto on teknisesti han-

²⁷³ Maatilan sukupolvenvaihdoksen ajankohdan määrittämisessä vaikuttavat monet painavammat tekijät kuin metsävähennyksen tavoittelu. Aiemmin todettiin, että metsävähennyksen puuttuminen voi johtaa pidättäytymiseen puun myynnistä. Tilanne voidaan pyrkiä purkamaan myös varhaistamalla tilan kauppaa lapselle. Puun myynnistä pidättäytyminen on ilmeisesti kuitenkin todennäköisempi seuraus metsävähennyksen puuttuessa.

²⁷⁴ Ks. kysymyksestä *Andersson*, Pääomatulon verotus s. 40.

²⁷⁵ Menettely olisi sama kuin vastikkeettomissa luovutuksissa (TVL 55 §). Menon vähennysoikeuden henkilöllinen kohdentaminen ei vastaisi veronmaksukyvyä kehitystä. Vastikkeettomassa luovutuksessa saajan metsävähennyksen määräytyminen myyjän metsävähennyksen jäännöksen perusteella vastaa paremmin luovutuksen luonnetta kuin kaupassa, jossa ostajan metsävähennyksen määrä voi jäädä paljonkin pienemmäksi kuin hänen maksamansa kauppahinta edellyttäisi. Sukupolvenvaihdoskaupoissa metsävähennyksen määrittäminen on ongelmallista senkin takia, että on kyettävä määrittämään käytännössä se vastikkeellisuuden raja, joka jakaa luovutuksen vastikkeettomaan, jossa siirtyy luovuttajan metsävähennysjäännös, ja vastikkeelliseen, jossa ostajalle muodostuu metsävähennys kauppahinnan perusteella.

²⁷⁶ Missä määrin myyjä on omistusaikanaan hyödyntänyt metsävähennyspohjaansa, vaikuttaa siihen, kuinka suuri osa vähennyspohjasta jää hyödyntämättä faktisesti tuloa alentavasti. Jos ostajalle ei muodostu metsävähennystä, myyjän vähennyspohjan hyödyntämisaste ratkaisee metsävähennyksen koko hyödyntämistään molempien omistusaikana.

²⁷⁷ Maapohjan osuus metsäkiinteistön arvosta vaihtelee puuston arvon mukaan. Hakkuukypsän metsän kauppahinta voidaan laskea miltei kokonaan puuston osalle. Aukeaksi haktulla metsäpalstalla taas arvo kohdistuu kokonaan maapohjaan. Väliä on paljon vaihtoehtoja. Arvon erottelu puustolle ja maapohjalle on kuitenkin mahdollista.

²⁷⁸ Ruotsissa puolet kiinteistön kauppahinnasta luetaan ostajan verotuksessa puuston hankintamenoksi. Näin menetellään, vaikka verotuksessa on käytössä varsin yksityiskohtaiset tilakohtaiset tiedot puuston arvosta. Toisaalta puuston ja maapohjan osuuden erottamiseen

kittavissa, mutta sen saatavuus verotusmenettelyyn on prosessuaalisista syistä epävarmaa.

juoksevan toiminnan tulona ja myyntivoittona verotettavaksi ei ole tarvetta. Myyntivoiton verotus on lievennyksien puuttumisen vuoksi samantasoista kuin puun myyntitulon. Ruotsissa metsäkiinteistön myyntitulo verotetaan myyntivoittoa koskevien säännösten mukaan, vaikka arvonnousu johtuisi puuston arvonnoususta. Toiminnan aikaisessa verotuksessa tehdyt metsävähennykset muiden arvonalennusvähennysten tavoin palautetaan toiminnan tuloon. Tuloutus otetaan myyntivoittoverotuksessa huomioon hankintamenon jäännöksen vastaavana korotuksena. *Lodin -Lindencrona – Melz – Silfverberg* (1991) s. 337 ja 422 s.

5 OSTAJAN VEROTUS, KAUPPAHINNAN KOHDENTAMINEN

5.1 Luvun tarkastelukulmista

Maatilan kauppaa seuraavassa verotusmenettelyssä ostajan verotusta varten muodostetaan kauppahinnasta hankintamenot kaupan kohteena oleville eri hyödykkeille. Tätä prosessia ja sen tuloksia voidaan tarkastella kahdella tasolla: normitasolla ja toteutustasolla. Normitasolla tulee tarkasteltavaksi, minkälaiset menon vähennyskelpoisuuden laajuutta ja jaksotusta koskevat seuraukset säädöksissä asetetaan eri hyödykkeiden hankintamenoille. Johtaako normien soveltaminen taloudellisiin ilmiöihin ostajan verotuksessa menojen laajuus- ja jaksotusratkaisujen suhteen neutraaliin ratkaisuun, kun asiaa tarkastellaan säädöstasolla?¹

Tilakauppaan sisältyvien, maataloutta palvelevien hyödykkeiden hankintamenon vähennyskelpoisuudella ja menon jaksotusoikeudella on vaikutusta yrityksen oston maksurasitukseen. Merkitsevähän mainitut seikat sitä, missä määrin veronsaajat ottavat osaa menoihin ja antavatko ne mahdollisesti veroluotoa arvonalennusta nopeampien kulukirjausmahdollisuuksien muodossa.

Verolainsäädännössä tilakauppaan sisältyvien eri hyödykkeiden hankintamenolle osoitetaan tietty verokohtelu. Sen selvittäminen, minkälaisen verotuskohtelun säätävän normin alueelle tietty hyödyke kuuluu, ei yleensä aiheuta merkittäviä tulkintaongelmia. Esiteltäessä tässä luvussa eri hyödykeryhmiä ja niiden verokohtelua pyritään tuomaan esiin mahdolliset tulkinnalliset ongelmat ja

¹ Neutraali käsittely on moni-ilmeinen käsite. Sekä laajuus- että jaksotusmielessä neutraalisuutta voidaan arvioida vertailemalla normeja muiden yritysten omaisuuden myynnin verokohteluun. Jaksotusratkaisuissa voidaan vertailu suorittaa normien osoittaman jaksotuksen ja taloudellisen arvonalennuksen edellyttämän jaksotuksen välillä. Mahdollista on myös vertailu toiminnan aikaisen ja tilakaupan yhteydessä muodostuvien laajuus- ja jaksotusratkaisujen välillä.

tilanteet, joissa reaalityiedon puute erityisesti vaikeuttaa hyödykkeiden vero-oikeudellisen laadun määrittelyä.²

Eri hyödykkeiden hankintamenon vähennyskelpoisuuden ja jaksotusoikeuden esitleminen luvun alussa antaa tietoa myös sen konkretisoimiseksi, mikä merkitys kauppahinnan oikeasuhtaisella jaolla on. Näin voidaan arvioida, miten verovelvollisen asemaan vaikuttaa kauppahinnan virheellinen kohdistaminen hyödykkeille.

Ennen kuin maatilán kauppahintaa voidaan konkreettisesti jakaa kauppaan kuuluville hyödykkeille, on ratkaistava, mikä on jakomenettelyssä arvoperuste. Onko ostajan subjektiivisilla arvostuksilla merkitystä kauppahinnan jakamisessa? Hyödykkeiden käyttötarkoitus ja sillä perusteella laskettava arvo voi olla myyjälle ja ostajalle erilainen. Samassakin käytössä hyödykkeen arvo voi olla erilainen. Lisämaaksi tilán ostaneelle henkilölle peltomaa voi olla arvokkaampi kuin tilán myyjälle.³

Käytännössä tulee vastattavaksi kysymys, kenen kannalta hyödykkeiden arvo määritetään. Onko jommankumman kaupan osapuolen verotuksessa tehtävä väkivaltaa sekä subjektiiviselle arvostukselle että objektiivisesti todennettavissa olevalle arvolle ja valittava yhteiseksi arvostusperusteeksi toisen osapuolen subjektiivinen arvostus? Vai onko hyödykkeen arvoksi otettava objektiivinen käypä arvo, vaikkei se ole kaupan kummankaan osapuolen subjektiivisen arvostuksen mukainen? Menon vaikutusaikaisen verotuskäsittelyn jatkuvuuden kannalta olisi suotavaa, että kaupan osapuolten verotuksessa toteutettaisiin vastavuus kauppahinnan jaossa.

Käyvillä arvoilla on periaatteessa vahva asema maatilán kauppahinnan jakoperusteena. Käsite käypä arvo on määrittelyperusteiltaan verotuksessa suhteellisen yksiselitteinen silloin, kun käsitteellä tarkoitetaan markkinaperusteista käy-

² Kauppahinnan jako verotuksessa eri hyödykkeille on tarpeellista sekä ostajan että myyjän verotuksen toimittamisen kannalta. Koska ostajan verotuksessa tarvitaan eräiltä osin yksityiskohtaisempaa jaottelua kuin myyjän verotuksessa, kysymys otetaan esille tässä osittain molempien verotusta käsittelevässä luvussa.

³ Ostaja voi lisämaahankinnalla saada peltotalan, konekapasiteetin ja rakennuskannan lähemmäksi optimaalitasoa. Lisämaan osto parantaa kannattavuutta, jonka paraneminen on hankinnan kannattavuutta laskettaessa kohdistettavissa peltomaalle. Kaikkine irtaimistoineen ja rakennuksineen ostetun tilán hyödykkeiden arvojakauma lisämaaksi ostavalle henkilölle poikkeaa merkittävästi siitä, mitä se on itsenäiseksi tilaksi ostavalle henkilölle. Lisämaanostaja ei yllensä voi hyödyntää pienen tilán koneistusta eikä täysipainoisesti myöskään maatalousrakennuskantaa. Tilán itsenäiseksi ostavalle henkilölle tilalle soveliailla rakennuksilla ja koneistuksella on suurempi arvo. Myös asuinrakennuksen arvo on suurempi tilalla viljelijäksi ryhtyvällä, sillä asunnolle on omaa käyttöä.

pää arvoa.⁴ Kauppahinnan jaossa käytettävän käyvän arvon määrittämiseksi voidaan joutua turvautumaan eri hyödykkeillä eri perusteisiin ja arvostusmetodeihin. Jakoperusteeksi sovelias arvo voi olla markkina-arvo, jälleenhankinta-arvo, tuottoarvo tai jokin muu. Arvon määrittämismetodin valinnalla ratkeaa osin myös se, missä määrin objektiivinen arvo on.⁵

Kokonaiskauppahinnan jakamisella eri hyödykkeille pyritään toteuttamaan normien sisältöä käytännössä. Kauppahinnan kohdistaminen on tärkeä toimi sikäli, että siinä hankintameno jaetaan vähennysoikeuden ja jaksotuksen kannalta erilaisiksi menoiksi sekä myös laajuuden ja jaksotuksen suhteen erilaiseksi tuloksi. Virhe jakamisessa johtaa normin sisällön täyttymättömyyteen. Maatilan ja maatalousyrityksen kauppahinnan jakamisessa kauppaan kuuluville hyödykkeille on runsaasti ongelmia. Ongelmat liittyvät lähinnä hyödykkeiden käypää arvoa koskevan informaation hankintaan. Tosiseikaston toteennäyttämiseen liittyvinä ne koskevat todistustaakkakysymystä.

Maatalousyrityksen kaupan käytännön verotusmenettelyn arviointi materiaalisesti oikeaan verotustulokseen pääsemisen kannalta on yksi tämän luvun tehtävistä. Sen toteuttamiseksi on tiedettävä, kuinka tarkasti kauppahinnan jaossa hyödynnetään saatavissa olevia tietoja kauppaan kuuluvien hyödykkeiden käyvistä arvoista. Tämän tutkimiseksi on selvitettävä, kuinka tarkkaa ja luotettavaa reaalitytietoa on saatavissa hyödykkeiden arvoista.⁶

⁴ Käyvän arvon käsitteestä vero-oikeudessa esitetyistä näkemyksistä ks. *Penttilä*, s. 72 ss. Käypä arvo on sidoksissa hyödykkeen todennäköiseen luovutushintaan tai markkinahintaan. Penttilä itse päätyy toteamukseen, että käyvällä arvolla tarkoitetaan markkinahintaa. *Kilpi*, Yhteisön ja sen jäsenen kahdenkertainen verotus, s. 179 toteaa, että markkinahinta on sama käsite kuin käypä arvo. Markkinahintaa voidaan soveltaa vain sellaisiin hyödykkeisiin, joita on yleisesti kaupan tiettyyn hintaan. Käypä hinta on taas sovellettavissa kaikkiin hyödykkeisiin. Tämä Kilven esittämä jako toteutuu maatalousyrityksessä vahvasti, sillä maatalousomaisuudesta osalla, nimittäin vaihto-omaisuudella, on selvä markkinahinta, osalla ei ole selvästi määritettävää markkinahintaa markkinoiden puuttumisen takia.

⁵ Markkina-arvo on varsin objektiivinen, sillä se muodostuu hyvin monien henkilöiden arvostuksen perusteella. Tuottoarvoa määritettäessä otetaan laskentaperusteeksi tietynlainen hyödykkeen käyttötapa. Tämä on riippuvainen arvostajan tarkoituksista. Voidaan ottaa laskuperusteeksi myös hyödykkeen optimaalinen käyttötapa ja päästä lähemmäksi objektiivista arvoa. *Mattila*, Varojen arvostaminen s. 25 korostaa arvostamisen teoriatason ja metoditason eroa. Käsite »käypä arvo» edustaa korkeata abstraktiotasoa. Mattila varoittaa sekoittamasta teoriatason periaateratkaisuja ja yksittäisiä metodivalintoja keskenään. Sekaannus olisi kyseessä väitettäessä, että tuottoarvo on ja substanssiarvo ei ole käypä arvo. Tämän luvun tarkastelussa keskeisellä sijalla on arvon subjektiivisuus ja objektiivisuus. Määritysmetodeista tuottoarvolla voidaan päätyä kumpaankin suuntaan. Ratkaisevaa on, missä määrin subjektiivisia tekijöitä otetaan huomioon, kun tuottoarvoa määritetään.

⁶ Varsin yleisesti verotuksessa siirrytään ilmoitetun kauppahinnan jaon virheelliseksi tulokinnan takia sellaiseen jakoon, joka perustuu verotusarvojen suhteeseen. Tämän menettelyn

Kauppahinnan oikeasuhtaisessa jakamisessa tarvittavan informaation hankintavelvollisuuden kohdistaminen on mielenkiintoinen kysymys. Onko informaation hankinnassa sovellettava virallisperiaatetta vai määräämisperiaatetta?⁷ Oliko maatalousyrityksen kaupan verotusmenettely säädettävä sellaiseksi, että verotusta toimitettaessa on aina käytettävissä riittävä informaatio? Vai onko informaation käyttö sidottava verovelvollisten, siis ostajan ja myyjän, tahtoon? He voisivat esittää näyttöä silloin, kun se on heidän vaatimuksiensa hyväksyttävyyden kannalta tarpeellista. Veronsaajia koskisivat samat periaatteet, joskin heidän mahdollisuutensa tietojen esittämiseen ovat käytännössä varsin rajoitetut.⁸

Maatalousyritykseen kuuluvien hyödykkeiden käypien arvojen selvittäminen edellyttäisi katselmuksiin perustuvaa tiedon hankintaa. Monissa maissa tämä tietoineksen keruu toteutuu varallisuusverotusta varten. Informaatio saattaa saavuttaa niin suuren tarkkuuden ja luotettavuuden, että se voidaan asettaa jopa läh-tökohdaksi kauppahinnan jakamisessa. Tätä verovelvollinen voi puolestaan hor-juttaa esittämällään tarkemmalla näytöllä.

5.2 Tilakauppaan sisältyvien hyödykkeiden verokohtelu ostajalla

5.2.1 Peltomaa verotuksessa

Pellon osuus oli *Ylätalo - Pyykkösen* mukaan 40 % maatalouden koko pää-omakannan arvosta, 95 miljardista markasta vuonna 1989.⁹ Maatilatalouden koko pääomakanta, metsätalous ja asuinrakennuskanta mukaan lukien, oli noin 200 miljardia markkaa, joten pellon osuus tästä oli hieman alle 20 %. Vuonna 1985 maatalousmaan osuus koko maatalousomaisuuden arvosta oli Etelä-Suomen 10-20 peltotehtaan kirjanpitolitoilla 54 %. Arvo-osuus vaihteli tuotantosuunnit-

oikeutus riippuu paljolti siitä, kuinka lähelle käypien arvojen mukaista jakoa sillä päädytään. Verotusarvojen ja käypien arvojen suhteen hyödykekohtainen vertailu antaa vastauksen verotusarvojen käytön oikeutuksesta. Useimmissa tapauksissa jo verotusarvojen määräytymisperuste antaa vahvan indision arvojen välillä olevasta erosta.

⁷ Ks. virallisperiaatteen ja määräämisperiaatteen asemasta yleensä verotuksessa *Andersson*, Verotuslain kommentaari s. 180 ss.

⁸ Huomattava merkitys verovelvollisten oikeussuojan kannalta on sillä, minkälaisella selvityksellä verolautakunta voi poiketa verovelvollisten vaatimasta kauppahinnan jaosta. Ilmoitetusta kauppahinnan jaosta poikkeamisen ehdoksi voidaan asettaa verovelvollisten esittämää tarkemman ja luotettavamman tiedon esittäminen hyödykkeiden arvoista.

⁹ *Ylätalo - Pyykkönen* s. 21. Tutkijat toteavat, että muilla ajateltavissa olevalla tavoilla las-kien peltomaan arvo-osuudeksi saataisiin 40–60 %. Tulos lähestyisi siis kirjanpitolitojen osalta esitettyä arvojakaumaa. Sittenmin peltomaan arvo on laskenut huomattavasti.

tain. Viljatiloiilla osuus oli 67 %, nautakarjatiloiilla 53 % ja sikataloustiloilla vain 38 %.¹⁰ Kirjanpitotilojen tilinpidossa peltomaan arvo ei täysin vastaa käypää arvoa, joten esitetyt prosenttiluvut ovat lähinnä suuntaa antavia.

Maatalousyrittäjien kaupassa peltomaan käsite on varsin yksiselitteinen. Maapohjan käyttötarkoituksen suhteen syntyvillä rajanveto-ongelmilla ei verotuksessa ole suurta merkitystä. Maapohjan hankintamenohan on verotuksessa vähennyskeltoton riippumatta käyttötarkoituksesta. Peltomaahan liittyy fyysisesti hyödykkeitä, joiden hankintamenon verotuskäsittely eroaa maapohjan vastaavasta.¹¹

Peltomaan hankintamenon vähennyskeltottomuus maatalouden tulosta on normitasolla kiistaton. Vähennyskeltottomuutta voidaan tietyllä tavalla pitää lievenä verosyrjintänä.¹² Peltomaan hankintamenon vähennyskeltottomuuden asema on sikäli vankka, ettei hankintamenoa tiettävästi ole säädetty vähennyskelpoiseksi missään maassa.

Peltomaan hankintamenon vähennyskelpoiseksi säätävän normin puuttusesakin saattaa muodostua hankintamenon osittaista vähennyskelpoisuutta taloudellisesti vastaava tilanne.¹³ Verojärjestelmämme nominaalinen tuloksenlas-

¹⁰ Prosentit on laskettu MTTL:n tiedonantoja n:o 127 s. 14 taulukon 2 tietojen perusteella.

¹¹ Maapohjaan liittyvät myös salaojat. Niiden kauppahintaosuus on hankintamenoa vähennyskelpoinen. Poistoprosentti määräytyy ilmeisesti ojituksen valmistusajankohdan mukaan. Ennen vuotta 1982 tehdyt salaojat kuuluvat 10 %:n enimmäispoiston piiriin, muut 20 %:n piiriin. Ruotsissa maatilan ostaja ei saa vähennyskelpoista hankintamenoa salaojille. Myyjän verotuksessa vähennetään menojäännös. Ks. *Nilsson – Kindlund – Rydin – Stenman* s. 102. Tulkinnallisesti ongelmallinen on kasvavan sadon asema. Onko sen kauppahintaosuus peltomaan vai vaihto-omaisuuteen kuuluvan kasvuston hankintamenoa. Tulkinta ratkaistaan samoin perustein, jotka myyjän verotuksen osalta on esitetty. Kaupan osapuolten verotuksissa on toteutettava vastaavuus.

¹² Kasvintuotannossa merkittävälle tuotantopanostekijälle ei ole verotuksessa lainkaan laskettu vähennyskelpoista meno-osuutta. Peltomaan hankintamenon vähennyskiellon takana oleva teoreettinen perustelu, peltomaan kulumattomuus, ei tarkkaan ottaen pidä aina paikkaansa. Peltomaan hyödyntäminen yksipuolisessa viljelyssä vähentää pellon tuottokykyä. Pelto siis tavallaan kuluu. Peltomaan tuottokyvyn alentumisen käyttämisellä peltomaan hankintamenon vähennysoikeuden perusteena on rajoituksensa. Tuottokyvyn alentuminen voidaan korjata. Korjaamisesta aiheutuneet menot ovat vähennyskelpoisia. Ne voidaan vähentää kassaperusteisesti maksuvuonna, vaikka niiden vaikutusaika olisi pitkäaikainenkin. Peltomaan kalkitus on yksi tällainen korjaustapa. Myös maaperän rakenteen parantamiseksi suoritettujen turpeen tai mudan ajon kustannukset ovat vähennettävissä menojen maksuvuonna. Suomessa ei ilmeisestikään ole sellaisia kemikaalien käytöstä aiheutuneita peltomaan tuottokyvyn alentumistapauksia, joissa tuottokyvyn alentuminen olisi merkittävää ja korjaamatonta.

¹³ Todellisella hankintamenolla, siis peltomaan kauppahintaosuudella, ei ole suoranaista vaikutusta asiaan.

kenta yhdessä inflaation kanssa saattaa johtaa tähän. Jos peltomaan hankintamenoa on rahoitettu lainalla, ja verotuksessa vähennyskelpoisesta nimelliskorosta osa korvaa lainanantajalle inflaation aiheuttamaa rahan arvon alenemista, korko on inflaation osalta rinnastettavissa peltomaan hankintamenuon.

1970-luvulla ja 1980-luvun alkupuolella Suomessa vapailla rahamarkkinoilla maksetuista koroista suuri osa korvasi inflaatiomenetystä lainanantajille.¹⁴ Samoihin aikoihin lisäpeltomaan ostoon käytettiin varsin runsaasti vapailta lainamarkkinoilta otettuja lainoja. Vastaavasti sukupolvenvaihdoksiin oli käytettävissä valtion tukemaa halpakorkoisempaa lainaa.¹⁵

Peltomaan hankintamenon verotuskohtelua arvioitaessa on tarkasteltava omistusaikaisen taloudellisen kokonaishyödyn verotusta.¹⁶ Pellon tuotantopanoksesta syntyvä tulo-osuus verotetaan juoksevana tulona ilman hankintamenon verovähennysoikeutta. Toiminnan aikana, lähinnä inflaatiosta ja tulevaisuuden tuotto-odotusten perusteella muodostuvasta arvonnoususta voidaan verottaa aikaisintaan realisointihetkellä.¹⁷

Inflaatiosta aiheutuvaa nimellistä arvonnousua on realisoituna viime vuosiin asti verotettu selvästi lievemmin kuin toiminnan aikaista tuloa, josta korot on vähennetty. Myyntitulosta, jos se yleensä on ollut veronalaista, on saanut vähentää alkuperäisen hankintamenon asemesta sitä suuremman hankintameno-olettaman.¹⁸ Vuoden 1993 säännöksissä luovutusvoittojen ja juoksevan tulon verotuksen erot ovat pienemmät kuin aiemmin.

¹⁴ Vuosina 1973–1975 inflaatio oli kuluttajahintaindeksillä mitattuna keskimäärin 15,2 % vuodessa, ja vuosina 1976–1983 noin 10 %. *Ala-Mantila* s. 8.

¹⁵ Vapailta pääomamarkkinoilta lainan ottaneille inflaatioetu on ollut suuri. Valtion halpakorkoisia lainoja käyttäneille etua on muodostunut lainan alikorkoisuudesta. Koron verovähennysoikeus on tasoittanut korkoetua vapailta markkinoilta lainanneiden hyväksi. He ovat saaneet vähentää suuremman korkoprosentin yleensä suuremmista ja progression takia ankarammin verotetuista tuloista. Suurien tilojen velkarahoituksessa on vapaiden markkinoiden lainojen osuus ollut suurempi kuin pienillä tiloilla.

¹⁶ Tässä käsitellään peltomaan koko omistusaikaista verotusta, vaikka muodostuu toistoa myyjän verotuksessa esitetyn kanssa. Tällainen kokonaistarkastelu on nimenomaan peltomaan hankinnan kannattavuuden tarkastelussa käytössä mm. ruotsalaisessa ja amerikkalaisessa maatalousekonomiassa, kuten ilmenee myöhemmin esiteltävistä lähteistä.

¹⁷ *Bo Andersson – Berth-Arne Bengtsson*, ovat tutkineet vaihtoehtoisia menetelmiä maatalouden tuloksen määrittämiseksi. Menetelmät soveltuvat eri tarkoituksiin (s. 112). Maatalouden tulosta muihin ryhmiin verrattaessa tutkijat suosittavat puhdasta reaalitylöstä. Se saadaan lisäämällä normaaliin liikeluokseen tuotantohyödykkeiden reaalin arvonnousu (sekä realisoitunut että realisoitumaton) ja reaalikorko nettorahoitusomaisuudelle. Viljelijän rahoitussuunnittelua varten on erityinen laskelma.

¹⁸ Hankintameno-olettama on yksi tapa ottaa inflaatio huomioon. Korkean inflaation ja pitkän omistusaajan tilanteissa 50 %:n hankintameno-olettama ei estä inflaatiovoittojen pääty-

Taloudelliselta luonteeltaan hankintamenoa vastaavan koron inflaatiokorvauksen käsittely verotuksessa korkona tuo laajuusedun.¹⁹ Hankintamenona suoritus ei olisi vähennyskelpoinen, jos myyntitulo on verovapaata. Hankintamenona suoritus olisi vaikutukseton, jos myyntivoittoa laskettaessa käytettäisiin sitä suurempaa hankintameno-olettamaa. Korkomenona se on tulosta vähennyskelpoinen. Peltomaan omistuksen verotuksellinen edullisuus lisääntyy siis myös korkomenon osan taloudellisen luonteensa vastaisen verokohtelun vuoksi.²⁰

Kun koron inflaatiokompensaatiota vastaavaa osaa käsitellään verotuksessa korkona, siihen liittyy myös jaksotuksellinen etu. Vastaavaa etua ei synny, jos suoritusta käsitellään hankintamenona. Peltomaan hankintamenoa ei saa vähentää ennen arvonnousun realisointivuotta. Sitä vastoin hankintamenoksi katsottava inflaatiokompensaatiota vastaava koron osa on vähennettävissä jo maksuvuonna eli paljon ennen arvonnousun realisoimista.

Inflaatiokompensaatiota vastaavan koron vähennysoikeus juoksevan toiminnan tulosta on merkinnyt sitä suurempaa etua, mitä suuremman kuluosuuden veronsaajat ovat ottaneet korosta. Siis, mitä korkeampi tulotaso progressiivisessa verojärjestelmässä, sitä suurempi suhteellinen hyöty. Kun myyntitulon verovapaus toisaalta esti veronsaajia ottamasta vastaavaa osuutta myös tulosta, etu jäi pysyväksi.²¹ Tämä kompensoi suurituloisempien vähäisempiä mahdollisuuksia päästä osalliseksi valtion suorasta korkotuesta.

mistä verotettavaksi. Täysin nominaalinen verotus korkomenojen osalta ja jonkin asteinen inflaation huomioon ottaminen luovutusvoittoverotuksessa merkitsee muodollista vastaamattomuutta.

¹⁹ Verotukseen muodostuu epäneutraalisuutta peltomaan oston oma- ja lainarahoituksen välillä.

²⁰ Yhdysvalloissa peltomaan oston kannattavuuden arvioinnissa maan arvonnousu on merkittävä laskennallinen tekijä. Arvonnousujen verotuksen edullisuus lisää peltomaainvestointien houkuttelevuutta. Arvonnousu lisää maan vakuusarvoa ja lisää mahdollisuuksia lainan ottoon. Lainan koron nominaalisesta vähennysoikeudesta on taas hyötyä inflaatiotilanteessa. Peltomaan hankinnassa suureksi osaksi lainarahalla ja kohonneella hinnalla on riskitekijänsä. Peltomaan arvon aleneminen johtaa hyvin vaikeisiin rahoitusongelmiin ja vakuuksien riittämättömyyteen. Näin tapahtui Yhdysvalloissa 1980-luvun alussa. Ks. *Lowenberg-DeBoer – Boehlje*, s 838 ss., jossa tekijät empiiristä aineistoa hyödyntäen selvittävät pääomavoittojen vaikutusta peltomaan hankintaan. He tutkivat myös rahoitusrakenteen, inflaation ja verotuksen vaikutusta.

²¹ *Yngve Andersson*, s. 43 ss. toteaa, ettei Ruotsin vuonna 1989 voimassa ollut verojärjestelmä kohdellut korkomenoja, juoksevia tuloja ja myyntivoittoja neutraalilla tavalla. Korkomenoina sai vähentää nominaalisen määrän riippumatta inflaatiosta. Luovutusvoittojen verotus oli lievää juoksevan tulon verotukseen verrattuna. Hän katsoi, että maanviljelijän maasta ja muusta reaali-pääomasta (tarkoittaa rakennuksia) omistusaikana saama tulo muodostuu osin juoksevasta tulosta, osin arvonnousuista. Näiden tulojen verotus on erilaista (mts. 36). Tutkimuksesta ilmenee verovelvollisen kohtelun muodostuvan erilaiseksi mm. sen mukaan, omistaako

Korkomenoihin sisältyvän inflaatiokompensaation ja peltomaan myyntitulon verotuskohtelun epäneutraalisuus poistuu, jos peltomaan myyntitulo on veronalaista samassa laajuudessa kuin korkomeno vähennyskelpoista.²² Myyntivoiton ja juoksevan toiminnan tulon, josta korot vähennetään, verottaminen saman verokannan mukaan oikaisisi tilannetta lisää.²³ Verouudistuksessa toteutettu pääomatulojen sekä korkojen verokohtelun muutos johtavat tähän suuntaan.²⁴ Kiinteistön myyntitulosta tehtävä hankintameno-olettama on nähtävissä pitkän ja lyhyen kertymäajan omaavan pääomatulon aseman yhdenmukaistamisena. Varsinainen veronhuojennus hankintameno-olettama ei ole.²⁵ Tässä inflaatiokompensaatiosta esitetty ei ole merkittävä argumentti maatalouskiinteistöjen myyntivoittoverotuksen tiukentamiselle.²⁶ Inflaatiovoittojen verottaminen johtaisi omalla pääomalla peltomaan ostaneiden verovelvollisten osalta virheelliseen oikaisuun.

Tässä esitetty maatalousmaan hankintamenon vähennysoikeuden mahdollistava korkomenojen nominaalinen vähennysoikeus on jossain määrin käytännölle vieras tarkastelu. Koko tilan hankintaan otetun lainan osalta inflatioedun

hän itse viljelemänsä maan (mts. 43). Jos hän omistaa maan, verotuskohtelu riippuu siitä, onko hankinta rahoitettu omalla vai vieraalla pääomalla. Myös verovelvollisen tulotaso ja juoksevan tulon verotusprosentti vaikuttavat syntyvän edun määrään (mts. 45 s.).

²² Toinen mahdollinen oikaisukeino on korkovähennyksen myöntäminen vain reaalikorolle. Verojärjestelmässämme on kuitenkin tuloksen laskennan osalta pitäyditty nominaaliperusteeseen. Inflaatio on saanut merkitystä lähinnä myyntivoittoverotuksessa hankintameno-olettaman ja tulon osittaisen verovapauden muodossa. Myös verokannan alhaisuutta pääomatuloilla on perusteltu osittain inflaatioteikijällä.

²³ Inflaatiokompensaation vähennysketken ja tuolla menolla saavutettavan tulon verotusketken välisestä aikaerosta syntyvä etu säilyy. Korko vähennetään maatalouden maksuvuonna, peltomaan arvonnousu verotetaan sen realisointivuonna. Tässä suhteessa oikaisun tekeminen säännöstöön on vaikeata. Realisointiperiaatteesta luopuminen arvonnousun verotuksessa ei liene mahdollista. Korkomenon vähennysketkeä ei voida siirtää arvonnousun realisointihetkeen.

²⁴ Korot vähennetään maatalouden tulosta. Tätä tuloa verotetaan osin pääomatulona, osin ansiotulona. Kummankin tulon nimellinen verokanta on korkeampi kuin luovutusvoittojen. Tähän johtaa hankintameno-olettaman käyttö luovutusvoittoverotuksessa.

²⁵ Tässä esiteltyt ulkomaiset tutkimukset inflaation, koron ja myyntivoittoverotuksen verovelvolliselle muodostamasta edusta koskivat Suomen nykysäännöksistä vahvasti poikkeavia olosuhteita. Yhdysvalloissa myyntivoitto oli (laskelmissa) verovapaata. Ruotsissa taas tehtiin luovutusvoittoverotuksessa alkuperäiseen hankintamenoön indeksikorotukset. Molemmat olivat edullisempia kuin Suomen 50 %:n hankintameno-olettaman käyttö.

²⁶ Ilmeisesti inflaation taso tulee tulevaisuudessa muodostumaan alhaisemmaksi kuin 1970-luvun lopussa ja 1980-luvun alussa. Suomen markan lisääntynyt sidonnaisuus kansainvälisiin rahajärjestelmiin vaikuttaa tähän suuntaan. Inflaation merkitys verotuksen kannalta tulee myös vähenemään. Viimeaikaisissa myyntivoittoverotuksen uudistuksissa ei ole kiinnitetty paljon huomiota hyödykkeen hankinnan rahoitusmuotoon.

kohdistaminen peltomaalle on kyseenalaista.²⁷ Peltomaan merkitystä korostavia tekijöitäkin on. Maapohja on monesti reaaliomaisuutena vakuusmielessä lainan saannin mahdollistava tekijä. Valtion lainoitusta ei juuri anneta irtaimiston hankintaan muutoin kuin koko tilan oston yhteydessä. Maapohjan ja peltomaan osuus tilan arvosta on suuri.²⁸ Koron vähennyskelpoisuuden ja inflaatioedun voi puhtaimmillaan havaita lisäpeltomaan hankinnassa.²⁹ Tällaisellakin motiivilla tehdään kokonaisia tilakauppoja.

Suomessa ei peltomaan hankinnan kannattavuuslaskelmissa yleensä oteta huomioon spekulatiivista mahdollisuutta myydä peltomaata sen arvon ollessa korkea. Mahdollisuudella realisoida arvonnousu verotuksellisesti suotuisin ehdoin ei siis ole motiivina suurta merkitystä. Jatkossa tällaisella motiivilla voi olla enemmän merkitystä, jos maatiloja entistä enemmän myydään markkinahintaan sukulaisperheen ulkopuolelle.³⁰

5.2.2 Perusparannusinvestointien hankintameno

Maatalousekonomiassa käytetty termi perusparannusinvestoinnit käsittää melko tarkasti MVL 10 §:ssä tarkoitetut salaojat, sillat ja padot yms. Kyseisistä hyödykkeistä salaojat ovat taloudellisesti merkittävimmät.³¹ Tulkintaongelmia säännöksen piiriin kuulumisesta ei tilan myyntitilanteessa juuri ole.³²

²⁷ Voidaan todeta, ettei rahalla ole korvamerkkejä eli ei ole tietoa, mihin lainarahoitus kohdistuu. Sen voidaan katsoa kohdistuvan tasaisesti kaikkiin ostettuihin hyödykkeisiin.

²⁸ Inflaatioedusta tässä esitetty pätee myös metsäpohjaan.

²⁹ Näissä kaupoissa lainoituksen osuus rahoituksessa oli 1980-luvun alussa suuri. Rahoitus tapahtui tuolloin markkinakorolla, sillä lainat olivat pääosin yksityisistä rahoituslaitoksista. Ks. *Mannio* s. 110.

³⁰ Eri asia on, syntykö suuria voittoja. Ilmeisesti peltomaan hankinnassa on ryhdytty entistä enemmän kiinnittämään huomiota tuottoarvoon. Tuottoarvot tullevat jatkossa alenemaan maatalouden tulotason alentuessa.

³¹ Tässä jätetään käsittelemättä MVL 10 §:n 5 momentissa tarkoitettujen soran, turpeen ja muun maa-aineksen osuus. Asiaan liittyvät intressit saattavat olla yksittäistapauksissa merkittäviä ja substanssin hankintameno määrittämisongelmat ja siihen liittyvät kauppahinnan jako-ongelmat vaikeita. Maa-aineksen merkittää hyödyntämismahdollisuutta ei ole valtaosalla tiloista. Maa-aineksen realisointi ei liity varsinaiseen maataloudenharjoittamiseen. Laajasti harjoitettuna substanssin myynti on elinkeinotoimintaa.

³² Peltomaahan liittyvien investointien osalta on MVL 10 §:n mukaisen kohtelun lisäksi vaihtoehtoina menon välitön vähentäminen ja vähennyskeltottomuus maatalouden tulosta. Esimerkiksi laajojen, peltomaan arvoa pysyvästi korottavien peruskuivaushankkeiden menot luetaan peltomaan hankintameno lisäykseksi ja vähennetään pellon myyntitulosta. Vähäisempien ojitusten ja peltomaan kunnossapitotoimien kustannukset vähennetään vuosimenoina. Ostaja voi saada kauppahinnan jaolla MVL 10 §:n mukaista hankintamenoa vain, jos meno on

MVL 10 §:n jaksotussäännökset suovat sen piiriin kuuluvien hyödykkeiden hankintamenolle varsin edullisen jaksotusoikeuden. Säännöksen salaojien hankintamenolle pääsääntöisesti sallima 20 %:n menojäännöspoisto merkitsee mahdollisuutta vähentää meno huomattavasti hyödykkeen taloudellista tulontuottamisaikaa lyhyemmässä ajassa. Tämä mahdollisuus veroluoton muodostamiseen helpottaa tilan hankinnan rahoitusta. Myös ns. vanhoille salaojille myönnettävä 10 %:n enimmäispoisto-oikeus johtaa veroluoton syntyyn.³³

Salaojien osalta vallitsee myyjän ja ostajan verotuksissa kauppahinnan käsitellyssä vastaamattomuustilanne. Myyjälle menojäännöksen ylittävä kauppahinnan osa on pääomatulua. Myyntitulosta saa vähentää joko hankintamenon jäännöksen tai sitä suuremman hankintameno-olettaman.³⁴ Sukupolvenvaihdosluovutuksissa myyntivoitto on verovapaata.³⁵ Ostajalle muodostuva hankintameno on maatalouden tulosta vähennyskelpoista menoa. Se tulee vähennettäväksi osin ansiotulosta.³⁶

Salaojien hankintameno on edullisten jaksotussäännöstensä lisäksi tilanoston rahoituksen kannalta edullista sikäli, ettei poistojen aloittaminen edellytä käteismaksun suorittamista. Tavallaan vaikutusta lisää se, että tilakaupan yhteydessä maksetun käteishinnan katsotaan kohdistuvan kokonaisuudessaan maatalousirtaimistoon. MVL 10 §:n piiriin kuuluvien hyödykkeiden arvo on keskimääräisesti suhteellisen vähäinen.³⁷

muodostunut MVL 10 §:n piiriin myyjän verotuksessa. MVL 10 §:n alaan kuuluvista hyödykkeistä enemmän ks. *Andersson*, Maatalousverotus s. 75 s.

³³ Tilakaupan yhteydessä ostajalle voi periaatteessa muodostua myös 10 %:n enimmäispoiston vähennettävää salaojien hankintamenoa. Näiden ns. vanhojen salaojien piiriin kuuluvat ennen 1982 valmistuneet salaojitushankkeet. Kun kriteerinä on hankkeen valmistumisvuosi, hankintamenon poistoprosentti ilmeisesti pysyy samana peltomaan omistajanvaihdoksesta huolimatta. Kysymyksellä on vähäinen käytännön merkitys. Muille lainkohdassa tarkoitetuille hyödykkeille myönnettävän vastaavan poiston edullisuutta on vaikea arvioida hyödykkeiden kestoaikojen erilaisuuden takia.

³⁴ Ks. Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 146. Vaihtoehtoina ovat siis periaatteessa hankintamenon jäännös lisätyinä osuudella myyntikuluihin sekä hankintameno-olettama (30 % tai 50 %).

³⁵ Salaojille kuuluvan kauppahintaosuuden veronalaisuus myyjällä seuraa maan myyntitulon verotuskohtelua. Ks. *Andersson*, Maatalousverotus s. 85.

³⁶ Ruotsissa maatilasta ostaja ei saa lainkaan hankintamenoa salaojille ja vastaaville. Vastikkeettomissa omistajanvaihdoksissa edeltäjän menojäännös siirtyy. *Nilsson -Toftered*, s. 69.

³⁷ Salaojitusten arvosta koko maassa ei ole tarkkoja tietoja. Jotain niiden suuruusluokasta osoittaa se, että vuonna 1985 suoritettujen salaojitusten arvo oli noin 250–300 miljoonaa markkaa eli vajaa viidesosa maatalouden tuotantorakennusinvestoinneista. TM MMM 1987:3 s. 31 s. *Ylätalo – Pyykkösen* s. 4. mukaan tutkimuksessa s. 21 esitettyyn peltomaan arvo-osuuteen sisältyvät salaojat ja muut perusparannukset.

5.2.3 Maatalousrakennusten hankintameno

5.2.3.1 Hankintamenon jaksottaminen

Maatalousrakennuksiin sitoutuneen pääoman määrä oli vuonna 1989 runsas 20 miljardia markkaa eli noin neljännes maatalouden pääomakannasta.³⁸ Kaupan kohteena olevilla tiloilla rakennuskanta on pääsääntöisesti pidempään käytettyä. Eläkeikää lähestyvät viljelijät yleensä pidättäytyvät suurista, tilanpidon jatkajan tuotantosuunnan valintaa sitovista rakennusinvestoinneista. Yksittäistapauksittain rakennuskannan erot vaihtelevat paljon.³⁹ Kotieläintalouteen erikoistuneilla tiloilla rakennuskannan arvo voi olla hyvinkin suuri.

Maatalousrakennusten verotuskäsittelystä aiheutuu tilakaupan verotuksessa tulkinta- ja selvittelyongelmia. On ratkaistava, kuuluuko rakennus maatalouteen, erillisenä verotettavaan elinkeinon vai yksityistalouteen. Maatalousrakennukseen liittyvien laitteiden ja koneistojen kuuluminen verotuksellisesti rakennuksiin tai koneisiin ja kalustoon saattaa yksittäistapauksessa olla taloudellisesti merkittävä tulkintakysymys.⁴⁰

³⁸ *Ylätalo – Pyykkönen*, s. 9 ja s. 21. Tutkimuksesta s. 9. ilmenee, että 1980-luvulla investoinnit maatalouden kotieläintalouden rakennuksiin vähenivät merkittävästi. Tähän ovat olleet syynä tuotantorajoitukset kotieläintaloudessa.

³⁹ *Ala-Mantilan* s. 14 ss. tutkimus osoittaa, että tilakohtaiset erot maatalouden rakennuskantojen arvoissa ovat suuret. Tuotantosuintien sisällä rakennuskantojen reaaliarvojen erot olivat yli kymmenkertaiset. Tilasuuruusluokkien (10 ha:n porrastus) sisällä vaihtelut olivat keskiuurilla tiloilla yli kymmenkertaiset. Tutkimuksessa ei ole tuotantosunnittain ja tilakoon mukaista yhtäaikaista jaottelua. Sellaisen jaottelun perusteella saisi tarkemman kuvan rakennuskannan iän ja kunnon vaihtelusta. Tutkimus käsitti 52 tilaa Etelä-Pohjanmaan maatalouskeskuksen alueella. Tutkimuksen mukaan rakennuskannan reaaliarvon ja verotuksen menojäännösarvon erot olivat keskimäärin suuret, ja suhde vaihteli merkittävästi.

Jonkinlaisia viitteitä talousrakennuskannan arvosta tuotantosunnittain antavat verotuksen menojäännösarvot. Vuonna 1988 oli 30–50 peltihehtaarin sikatilojen rakennusten menojäännös noin 120 000 mk ja nautakarjatilojen noin 90 000 mk. Viljatiloiilla rakennusten menojäännös oli noin 40 000 mk. Lähde: Maatilatalouden yritys- ja tulotilasto 1988 s. 233. Menojäännösarvo on yleensä käypää arvoa pienempi. Edellä mainitun *Ala-Mantilan* tutkimuksen mukaan rakennusten reaaliarvo oli keskimäärin 4,53-kertainen verotuksen mukaiseen arvoon nähden. Suhde oli pienimmillään 1,15 ja suurimmillaan 7,94. s. 16. Huomattava osa arvoerosta johtuu reaaliarvon määrittämisessä toteutetusta indeksoinnista maatalouden rakennuskustannusindeksin perusteella. Korjausmenettelystä ks. tarkemmin tutkimuksen s. 8 ss.

⁴⁰ Näistä rajanveto-ongelmista ks. *Andersson*, Maatalousverotus s. 75. Rakennukseen kuuluvat ja sen toimintaa palvelevat sähkö-, vesi- ja kaasujohdot kuuluvat verotuksellisesti rakennukseen. Koneisiin ja laitteisiin liittyvät ja pelkästään niitä palvelevat johdot luetaan koneisiin. Lisäyksenä ja konkretisointina voisi esittää, että maatalouden tuotantolaitoksen ruokinta- ja lannanpoistolaitteet samoin kuin lypsykonejärjestelmät ja maidonjäähdytyslaitteet asennus-

Maatalousrakennuksille säädettyt enimmäispoistoprosentit mahdollistavat hankintamenon poistamisen käytännöllisesti katsoen kokonaan ennen rakennusten käyttöajan loppua.⁴¹ Tämä ei kuitenkaan merkitse, että poistojen avulla kyettäisiin muodostamaan merkittävästi veroluottoa.⁴²

Maatilan kaupassa myydään käytettyjä rakennuksia. Tällöin rakennuksen jäljellä oleva käyttöaika voi olla hyvinkin lyhyt. Aiheellista olisi periaatteessa antaa lisätty poisto-oikeus. MVL 9 §:n 3 mom:ssa oleva lisäpoistoon oikeuttava erityissäännös ei ilmeisesti sovellu tällaisiin tilanteisiin. Sitä voidaan käyttää, kun rakennusta on kohdannut vahinko, kun se on purettu, tai se on luovutettu.⁴³ Juuri rakennuksen tilan mukana ostanut henkilö ei ilmeisestikään voi saada nopeutettua poisto-oikeutta muutoin kuin purkamalla rakennuksen.

Maatalousrakennusten hankintamenon poistot voivat merkittävästi helpottaa maatilan maksurasitusta. Näin on etenkin, jos lainan lyhennykset saadaan sovittua poistotahtiin. Poistoilla, jotka vähentävät veronalaista tuloa ilman käteismaksua, voidaan muodostaa verotuksessa tilaa lainanlyhennysten maksamiseen. Tätä tehoa tavallaan lisää se, ettei poistojen aloittamisen edellytyksenä ole rakennusten kauppahinnan maksaminen.

5.2.3.2 Vastaamattomuudesta ostajan ja myyjän verotuksessa

Maatalousrakennusten osalta kaupan osapuolten verotuksessa ei toteudu vastaavuus. Kauppahintaosuus, joka on ostajalle maatalouden tulosta vähennyskelpoista menoa, on myyjälle luovutusvoittoverotuksen mukaan käsiteltävää

laitteineen luetaan verotuksessa koneisiin. Mielenkiintoinen kysymys on esim. viljan paketti-kuivaamon verotuskäsittely. Pakettikuivaamossa on piirteitä sekä koneista että rakennuksista. Verotuskäytännössä niistä on annettu tehdä 15 %:n »keskimääräinen» poisto, koska kuivaamot on katsottu puoliksi koneiksi, puoliksi rakennuksiksi.

⁴¹ Hankintamenon jaksoituksen suhteen rakennukset on jaoteltu kolmeen luokkaan. Menojäännöksestä tehtävä poisto saa olla enintään 10 % talousrakennuksilla, 6 % asuin- ja toimistorakennuksilla ja 20 % kasvihuoneilla ja muilla keveillä rakennelmillä. Rakennusmateriaalin perusteella ei tehdä eroja.

⁴² Poistokertymän avulla ei inflaation takia kyetä vastaaviin uushankintoihin. Asiantuntijatyöryhmä (TM 1991 VM:28 s. 85) toteaa yritysverotuksen osalta rakennuksista tehtävien poistojen olevan Suomessa kansainvälisesti verrattuna korkeat. Työryhmä päätyy esittämään poistoprosenttien alentamista ainakin siinä tapauksessa, että yhteisöverokanta alittaisi 30 %. Maatalouden ja liikeyritysten rakennusten enimmäispoisto-oikeuksissa ei säädöstasolla ole suuria eroja. On vaikea arvioida rakennuksien keskimääräistä käyttöaikaa maataloudessa ja liikeyrityksissä ja päätellä varmuudella jotain verosuosinta-aseman eroista alojen välillä.

⁴³ Ks. lisäpoiston edellytyksistä *Andersson*, Maatalousverotus s. 72 ja Maatalousverotuksen käsikirja 1990 s. 95.

tuloa.⁴⁴ Sukupolvenvaihdoskaupoissa vastaamattomuus koskee koko laajuuskysymystä. Muissa kaupoissa vastaamattomuus koskee verokantaa ja tulolajia.⁴⁵ Sukupolvenvaihdoskaupoissa vastaamattomuusetu ei kauppahintojen alaisuuden takia tule täysimääräisesti käytetyksi. Vieraiden välisissä kaupoissa muodostuu lievempää vastaamattomuutta suuremmalla kauppahinnan määrällä.

Menon osittain useampikertaiseen vähentämiseen vaikutusaikanaan johtava vastaamattomuus on periaatteessa poistettavissa joko myyjän tai ostajan verotuksessa. Oikaisu poistamalla myyjän verotuksessa verovapaus johtaa arvonalennusta suurempien poistojen tuloutumiseen maatalouden tuloksi. Kun ostaja saa menopohjan maksamansa määrän perusteella, toteutuu vastaavuus käyvän arvon tasolla. Veroluotot eivät siis siirry.

Vastaavuuden toteuttaminen on mahdollista myös epäämällä verotuksessa vähennyskelpoisuus ostajan suorittamalta menolta ja asettamalla hänet myyjän verotusasemaan. Tällainen mahdollisuus on Tanskassa valinnaisena.⁴⁶ Suomen verotuskäytännössä siirrytään riittävän selvityksen puuttuessa hyödykkeiden käyvistä arvoista monissa tapauksissa kauppahinnan jakamiseen verotusarvojen perusteella. Koska maatalousrakennusten verotusarvona käytetään myyjän verotuksen menojäännöstä, menettely edistää periaatteessa menon kertaalleen vähentämistä eli poistaa vastaamattomuutta.⁴⁷ Vastaamattomuus poistetaan siten, että veroluotot siirretään ostajalle. Menettely on jaksotuksellisesti verovelvollisille edullisempi kuin veroluottojen purkaminen verottamalla myyntitulo myyjällä.

Myyjän maatalousrakennuksien kauppahinnan edullinen verokohtelu sukupolvenvaihdoskaupoissa ei sinänsä vaikuta ostajan verotuksen menopohjan määräytymiseen. Vastaamattomuustilanne on säännöstöön rakennettu. Ostajan verotuksen menopohjan osalta ei ole erityissäätelyä, joten lähtökohtana on käypien arvojen mukainen jako. Sääntely merkitsee maatalousrakennusten suhteel-

⁴⁴ Rakennusten myyntitulon verokohtelua myyjän verotuksessa on käsitelty aiemmin eri jaksossa.

⁴⁵ Myyntivoittoverotuksessa verotus muodostuu hankintameno-olettaman käytön vuoksi alhaisemmaksi kuin juoksevan toiminnan verotuksessa. Myyntihintaan perustuvan hankintameno-olettaman käyttö myyjällä saattaa olla edullista verrattuna alkuperäisen hankintamenon indeksointiin ja poistojen vähentämiseen. Varsinkin, jos alkuperäinen hankintameno on kaupan alihintaisuuden vuoksi pieni, hankintameno-olettaman edullisuus korostuu. Myyntivoitto on pääomatuloa, kun taas maatalouden tulo, jota poistot vähentävät, on osaksi ansiotuloa, jonka verokanta saattaa muodostua korkeammaksi kuin pääomatulon. Hankintameno-olettaman edullisuudesta ks. *Andersson*, Pääomatulon verotus s. 132.

⁴⁶ Ks. kansainvälistä vertailua 8. luvussa.

⁴⁷ Verotusarvojen suhde käypiin arvoihin vaihtelee eri hyödykkeillä. Tämä vähentää todennäköisyyttä, että verotusarvojen käyttö johtaisi kontrolloituun oikaisuun myöskään rakennusten osalta.

lisen veroaseman parantumista.⁴⁸ Tämä tapahtuu epäneutraalisti sukupolven-vaihdoskauppoja suosimalla.

5.2.4 Irtaimen käyttöomaisuuden hankintameno

Maatalouden koneiden ja kaluston pääoma-arvo oli vuonna 1989 noin 18 miljardia markkaa ja osuus maatalouden kokonaispääomakannasta noin 20 %.⁴⁹ Koneinvestointien määrää on viime vuosina vähentänyt traktorien ja leikkuupuumurien myynnin merkittävä väheneminen.⁵⁰ Tämä muutossuunta tulee olemaan pysyväinen.⁵¹ Koneiden ja kaluston osuus maatalouden investoinneista vaihtelee tuotantosuunnittain.⁵² Niiden arvon suhde rakennusten arvoon on viljatiloil- la keskimäärin huomattavasti suurempi kuin nautakarjatiloil- la ja sikatiloilla.⁵³

Maatalouskoneiden, kaluston ja laitteiden hankintameno saadaan vähentää verotuksessa enintään 25 %:n suuruisin menojäännöspoistoin. Maksimipoist- oikeus johtaa koneen hankintameno poistamiseen selvästi koneen käyttöikää lyhyemmässä ajassa. Voimakkaan inflaation aikana poistokertymä ei tosin riitä uuden vastaavan koneen hankintaan. MVL 8 §:n erityissäännösten osoittamissa tilanteissa verovuoden poisto voi olla pääsäännön mukaista suurempikin.

Tilakaupan yhteydessä ostaja hankkii maatalouden koko konekannan käytet- tynä. Konekannan jäljellä oleva käyttöikä saattaisi edellyttää ostajan verotuk-

⁴⁸ Myyjän verotuksen osalta on käsitelty maatalousrakennusten myyntitulon verotukseen liittyviä näkökohtia. Siellä todettiin myyjän verotuksen menojäännöksen ja käypien arvojen suhteiden mukaan määräytyvien rakennusten kauppahintaosuuksien erotuksen jäävän verotta- matta. Myyntitulon verovapaus ja ostajan verotuksen menopohjan muodostuminen käyvän ar- von perusteella muodostavat parin menon vaikutusaikaisen verokohtelun tarkastelussa.

⁴⁹ Ks. *Ylätalo – Pyykkönen* s. 10 ja s. 21.

⁵⁰ Kone- ja kalustoinvestoinneista on 80-luvun lopulla 50 % kohdistunut traktoreihin ja vähän yli 10 % leikkuupuumureihin. *Ylätalo – Pyykkönen* s. 11.

⁵¹ Kuitenkin tilakoon suurentuminen saattaa johtaa koneiden suurentamistarpeeseen ja li- sääntyviin ostoihin. Koneiden ja kaluston suhteellista osuutta maatalouden pääoma-arvosta tulevaisuudessa on vaikea arvioida. Odotettavissa oleva peltomaan huomattava arvon alene- minen aiheuttaa sen, että koneinvestointien huomattava väheneminenkään ei vielä vähennä koneinvestointien osuutta maatalouden pääomakannasta.

⁵² Samalla tuotantosuunnalla ja samansuuruisilla tiloillakin konepääoman arvot poikkeaa- vat merkittävästi. Tämä on käytännössä selvästi havaittavissa.

⁵³ Ks. Maatilatalouden yritys- ja tulotilasto 1988 s. 228, jossa on maatalouden poistamat- tomat perusparannusmenot vuoden 1988 lopussa tuotantosuunnittain. Pääomatavaratyypittäinen jako käsittää yhtenä ryhmänä koneet, kaluston ja laitteet toisena rakennukset ja rakennelmat sekä kolmantena salaojat. Verotustilastossa eri hyödykkeiden arvot poikkeavat vaihtelevassa määrin hyödykkeiden reaaliarvoista. Tämä ei aiheuta merkittävää virhettä tuotantosuu- nittaisessa vertailussa.

sessä enimmäispoistoa suurempia kulukirjauksia.⁵⁴ Lainsäädännössä ei ole suoraista kannanottoa käytetyn koneen hankintamenon poistotahdista eikä asiaa liene oikeuskäytännössäkään ratkaistu. Periaatteessa saattaisi olla mahdollista lukea hyvin loppuun kulunut kone MVL 8 §:n 1 momentin mukaiseen alle kolme vuotta kestävien koneiden ja laitteiden ryhmään. Tällöin hankintameno olisi maksuvuonna vähennyskelpoinen.⁵⁵ Kovin laajaa käyttöä ei tälle säännökselle tilakaupan verotuksessa voida antaa. Myöskään vuosipoiston korottamiseen oikeutavilla säännöksillä ei ole käyttöä tilanteessa.⁵⁶

5.2.5 Vaihto-omaisuuden hankintameno

5.2.5.1 Vaihto-omaisuuden luonne ja verotus

Vaihto-omaisuudeksi verosäännösten mukaan luettava maatalousyrityksen omaisuus muodostuu fyysisiltä ominaisuuksiltaan ja taloudelliselta luonteeltaan varsin heterogeenisestä aineksesta. Tätä erilaisuutta ei ole otettu huomioon täysin johdonmukaisesti vaihto-omaisuuden hankintamenon verotuksellisessa kohte-

⁵⁴ Ilmeisesti jaksotusoikeuden säätäminen todellisen taloudellisen käyttöajan edellyttämäksi olisi käytännössä hyvin vaikeata. TOL:n aikana oli peruseriaatteena, että käyttöomaisuuden hankintamenon sai vähentää esineen todennäköisenä käyttöaikana. TOA 20 §:ssä tosin oli ohjesääntöiset enimmäisprosentit omaisuusryhmittäin, mutta asetuksen 21 §:ssä oli poikkeussäännökset, jotka oikeuttivat verovelvollisen selvityksen perusteella ohjeproponentteja suurempaan vähennykseen. Perusteena suurempaan poistoon oli mm. esineen ostaminen käytettynä ja siitä johtuva lyhyempi käyttöikä. Ks. tarkemmin *Rekola*, Tulo- ja omaisuusverolaki (1947) s. 646 ja *Ikkala*, Käyttöomaisuuden arvovähennykset tulo- ja omaisuusverotuksessa s. 141. Säännös ei tullut sovellettavaksi maataloustulon verottamisessa, joka perustui pinta-alaverotukseen. Maatalouselinkeinossa tapahtuu ilmeisesti muita elinkeinoja enemmän käytetyn konekannan kauppvoja. Todellisen käyttöiän mukaisen jaksotusoikeuden myöntäminen ostajalle johtaisi kokonaisuudessaan liian varhaiseen kulukirjaukseen, jos myyjän verotuksessa ei tapahtu ennen aikaisten kulukirjausten purkautumista kaupan yhteydessä.

⁵⁵ *Andersson*, Maatalousverotus s. 63 katsoo, että enintään kolmen vuoden taloudellisen käyttöajan piiriin kuuluviin hyödykkeisiin voitaisiin lukea eräitä käytettyinä hankittuja vanhoja koneita ja laitteita, joilla on vähäinen kestävyys. Ilmeisesti hän ei antaisi säännökselle laajaa käyttöaluetta yleensä käytettyjen koneiden ja kaluston hankintamenon vähentämisessä.

⁵⁶ MVL 8 §:n 4 mom:n 2. lauseen ja 6 mom:n erityissäännösten soveltuvuus maatalon kaupan yhteydessä konekannan hankkineen henkilön verotuksessa on kyseenalaista. Ensin mainittu lainkohdan mukaisia tilanteita ei juuri synny. Jälkimmäisen lainkohdan soveltamistilanne tuskin on kyseessä, kun ostaja on juuri maksanut koneista ja kalustosta käyvän hinnan, eikä koneita ole kohdannut arvonalennus tuhoutumisen, romuttamisen tai muun sellaisen syyn takia. MVL 8 §:n erityissäännösten soveltamisalasta yleensä ks. *Andersson*, Maatalousverotus s. 67 s.

lussa. Itse asiassa voidaan kysyä, ovatko kaikki verotuksessa vaihto-omaisuudeksi luettavat hyödykkeet taloudelliselta luonteeltaan sitä.

Maatalouden kaiken vaihto-omaisuuden hankintameno jaksotetaan pitkälti yhteneväisten, kassaperiaatetta pääpiirteissään toteuttavien säännösten mukaan. Vaihto-omaisuuden hankintamenon kassaperusteinen, varastojen arvojen muutoksia seuraamaton jaksotus on toiminnan aikana verovelvolliselle edullisempi kuin suoriteperusteinen jaksotus. Vastaava vertailu johtaa tilakaupan yhteydessä monimutkaisempaan tulokseen. Vaihto-omaisuuden käytön ja maksun ajoituksellinen suhde voi tilakaupassa muodostua erilaiseksi juoksevan toiminnan aikaiseen verrattuna. Verosäännösten mukaiseen vaihto-omaisuuteen kuuluu myös taloudelliselta luonteeltaan käyttöomaisuutta vastaavia hyödykkeitä.

5.2.5.2 Tuote- ja tarvikevarastojen hankintameno

Maatalouden elottomaan vaihto-omaisuuteen kuuluvat toiminnassa käytettäviksi, edelleen myytäviksi tai jatkojalostettaviksi tarkoitetut hyödykkeet. Tilalla tuotettujen hyödykkeiden tuotevarastot voivat tulla joko myytäviksi tai jatkojalostettaviksi. Hankitut tarvikevarastot voivat muodostua hyvin monenlaisista hyödykkeistä. Yleensä nämä hyödykkeet on hankittu kulutettaviksi tai jatkojalostettaviksi maataloudessa. Arvoltaan merkittävimmät ostotarvikkeet ovat väkälannoitteet, rehut, poltto- ja voiteluaineet ja kasvinsuojeluaineet.⁵⁷

Maatalouden tuote- ja tarvikevarastoihin sitoutunut keskimääräinen pääoma on ollut vuonna 1989 noin 4,5 miljardia markkaa ja osuus maatalouden koko pääomakannasta noin 5 %. Tämä tilasto ei anna oikeata kuvaa vaihto-omaisuusvarastojen arvoista yksittäisissä tilakaupoissa.⁵⁸ Riippuu kaupan ajoittumisesta kalenterivuodelle ja tilan tuotantosuunnasta, kuinka suuri tuote- ja tarvikevarasto siirtyy.

⁵⁷ Lyhytkestaisen irtaimen käyttöomaisuuden sijoittaminen ryhmään on vaikeata. Verotuksellisen käsittelyn samanlaatuisuuden kannalta ne voitaisiin lukea tarvikevarastoihin. Niillä ei ole hankintamenoja myyjän verotuksessa.

⁵⁸ Ks. *Ylätalo – Pyykkönen*, s. 16 niistä perusteista, joilla tuote- ja tarvikevarastojen keskimääräinen pääoma-arvo kyseisessä tutkimuksessa on laskettu. Viljan ja perunan keskimääräisvarasto on laskettu vuotuisen sadon ja maatilahallituksen tilastoimien joulukuun ja kesäkuun tilavarastojen keskiarvon perusteella. Keskimääräiset varastoprosentit kokonaisadosta ovat olleet 30–40 %. Tutkimuksessa on pyritty sitoutuneen keskimääräisen pääoman määrän selvittämiseen. On selvää, että esimerkiksi ruokaperunan viljelyyn erikoistuneen tilan varastojen määrä ja osuus maatalousomaisuudesta on aivan eri luokkaa lokakuussa kuin kesäkuussa.

Tuote- ja tarvikevarastojen hankintamenon kassaperusteisen jaksotuksen edullisuus suoriteperusteiseen jaksotukseen verrattuna riippuu siitä, kuinka pitkä aika on maksun ja hyödykkeen edelleen luovutuksen tai käytön välillä.⁵⁹ Tilakaupassa siirtyvät tuote- ja tarvikevarastot myydään tai käytetään yleensä runsaan puolen vuoden kuluessa tilakaupasta.⁶⁰ Kassaperusteen mukainen vähennysshetki ei useinkaan satu aikaisemmalle verovuodelle kuin suoriteperusteinen.⁶¹ Itse asiassa verovelvollisella on juoksevan toiminnan aikana paremmat mahdollisuudet hyödyntää kassaperiaatetta kuin juuri tilan ostaneena.⁶²

5.2.5.3 Kotieläinten hankintamenon jaksottaminen

Kotieläimistön pääomakanta oli vuonna 1989 noin 10 miljardia markkaa ja osuus koko maatalouden pääomakannasta 10 %. Kotieläimistön arvosta nautakarjan osuus oli puolestaan 80 %.⁶³ Sikojen osuus oli samana vuonna 15 %.⁶⁴ Kotieläimistön arvoa ja sen merkitystä tilakaupassa ja sen verotuksessa arvioitaessa

⁵⁹ Itse asiassa on ratkaisevaa, päätyykö käteissuoritus aikaisemmalle vuodelle kuin suoriteperusteisen jaksotuksen laukaiseva tapahtuma.

⁶⁰ Suoriteperusteisessa tuloksenlaskennassa myydyn hyödykkeen hankintameno vähennetään luovutusshetkellä, jolloin myös myyntitulo tuloutuu. Hyödykkeen kuluttaminen tuotannossa johtaa raaka-ainevaraston arvon vähenemiseen, millä on periaatteessa tuloa vähentävä vaikutus. Vastaavasti tuotevaraston arvo nousee, millä on tuloa korottava vaikutus. Kassaperusteisessa tuloksenlaskennassa on mahdollista saada meno lähelle hyödykkeen hankintahetkeä, kun taas tulo tuloutuu hyödykkeen luovuttamisen jälkeen yleensä tapahtuvana maksuhetkenä. MVL:n järjestelmässä ei seurata varastojen arvojen muutoksia. Tämä mahdollistaa sen, että hyödykkeen hankintamenon vähennysshetken ja menolla saatavan tulon tuloutushetken aikaero muodostuu pitkäksi. Riippuu tilakaupan ajoituksesta verovuodelle, missä määrin kassaperusteinen jaksotus tuo etua.

⁶¹ Vaikka tällainen mahdollisuus olisi, kassaperusteen hyödyntäminen ei aina kannata. Esimerkiksi tilakauppa tapahtuu 1. 12. ja ostajalle siirtyy tuote- ja tarvikevarastoja. Ostajalla ei ole paljon maatalouden tuloja ostovuonna. Kuitenkin hänelle on siirtynyt koneet ja kalusto sekä oikeus poiston tekoon. Ostajan kannattaa pyrkiä tasaiseen verotettavaan tuloon jo ostovuodesta lähtien, joten tuloa ei ole järjestettävä hyvin pieneksi. Kuluvaraston käytön kannalta on edullisempaa tehdä kaluston poisto ja siirtää käteismaksu vaihto-omaisuudesta seuraavalle vuodelle.

⁶² Hänellä on mahdollisuus vähentää verovuoden tulosta seuraavalle vuodelle taloudellisesti kuuluvia menoja. Tilan ostovuonna ei yleensä ole määrällisesti normaaleja verovuoden tuloja.

⁶³ Nautakarjasta valtaosa on lypsykarjaa. Lihanautojen osuudesta ei ole tarkkoja tilastotietoja. Maidontuotantotiloillakin osa naudoista on lihantuotannossa. Puhtaasti naudanlihan tuotantoa harjoittavien tilojen eläinkannan arvo ei siis ilmaise lihanautojen arvo-osuutta.

⁶⁴ Tilastotiedot: *Ylätalo – Pyykkönen* s. 11 ss. Kotieläinten pääoma-arvon laskemisessa käytetyistä menetelmistä, ks. mts. 11 s.

saa tarkimman kuvan laskemalla hypoteettisen tilan eläimistön arvon. Esimerkiksi lypsylehmien yksikköarvoista samoin kuin lypsylehmien ja nuoren nautakarjan määrästä peltotohtaaria kohti on tutkimustuloksia. Näiden tietojen perusteella saa laskettua eri kokoisten tilojen lypsykarjan arvon.⁶⁵

Kotieläinten hankintamenon MVL 6 §:n 1 momentin 2 kohdassa ja 2 momentissa säädetty käsittely on samanlainen riippumatta siitä, tulevatko eläimet pitkäaikaiseen käyttöön vai teuraskarjaksi. Lyhytkiertoisien karjan hankintamenon verokäsittelyn analysoinnissa pätee pitkälti se, mitä edellä esitettiin kassa- ja suoriteperusteen soveltamisesta tuote- ja tarvikevarastoihin.

Lyhytkierrosten teuraskarjojen, kuten sikojen ja broilerien hankintamenon vähentämisen kannalta ei hankintamenon jakomahdollisuus hankintavuodelle ja kahdelle seuraavalle vuodelle ole läheskään aina tarpeellinen. Kun koko karja myydään pian edelleen, syntyy tuloa, josta meno on kerralla vähennettävissä.⁶⁶ Toisaalta pääsääntöistä jaksotusoikeutta myöhentävän erityiskohtelun antaminen menolle ei muodostane kohtuutonta etua.

Kotieläintalouden aloilla, joilla eläinten pitoaika on pitkä, karjan hankintamenon välitön vähennysoikeus johtaa etupainoiseen menokirjaukseen, kun otetaan huomioon eläinten jäljellä oleva pitoaika. Näin on, vertailtiinpa hankintamenon jaksotusta kotieläimistön käyttöomaisuusluonteen edellyttämään kohteluun tai käsittelyyn, joka annettaisiin vaihto-omaisuuden hankintamenolle suoriteperiaatetta sovellettaessa.⁶⁷ Pitkän käyttöajan eläimistä lypsylehmät ovat käy-

⁶⁵ Laskelmissa lehmän arvosta on päädytty selvästi poikkeaviin arvoihin. Kirjanpitoaloilla lehmän keskimääräinen kirjanpitoarvo oli vuonna 1987 6 000 mk. *Ylätalo -Pyykkönen s. 11 s.* ovat vahvistaneet lehmän arvon vuonna 1988 8 489 markaksi ja vuonna 1989 9 839 markaksi.

⁶⁶ Näin ei tapahdu, jos ostettu karja on pitoeläimiä, joiden myynti tapahtuu vasta vuosien kuluessa.

⁶⁷ Yhdysvalloissa suoriteperusteisen (accrual) tuloksenlaskentaperusteen verotuksessaan valinneella maanviljelijällä on oikeus valita tuotantoeläinten hankintamenon vähennys kahdella vaihtoehtoisella tavalla. Hän voi lukea eläimen vaihto-omaisuuteen, jolloin sen hankintameno lisätään suoriteperusteisesti varaston arvoon. Hän voi myös kapitalisoida hankintamenon. Kapitalisoiminen aiheuttaa käytännön vaikeuksia itse kasvatettujen eläinten osalta. Kasvatuksen menoista on pidettävä kirjaa. Sitten kun eläin on saavuttanut tuotantoiän, hankintamenoa saadaan ryhtyä vähentämään tulosta poistoina. Viranomaisohjeina laskennallisesta käyttöajasta on annettu lypsylehmille 5,5–8,5 vuotta sekä työ- ja siitoshevosille 8–12 vuotta. Menettelyn valinnalla on huomattava merkitys eläimen verokohtelua kokonaisuutena tarkasteltaessa. Näin on erityisesti itse kasvatettujen eläinten osalta. Vaihto-omaisuuteen luettavan eläimen arvonnousu lisää varaston arvoa ja muodostuu verotettavaksi tuloksi. Jos valitaan poistomenettely, eläimen arvonnousu ei muodostu tuloksi. Poistojen aloittaminen eläimen saavuttaessa tuotantoiän ja loppuarvon poistaminen viimeistään eläimen luovutuksen aikaan saattaa johtaa edullisempaan jaksotuskohteluun kuin vaihto-omaisuuskäsittely. Vaihto-omaisuutena käsiteltäes-

tännössä merkittävimmät. Niiden taloudellinen käyttöikä on noin 6–8 vuotta.⁶⁸ Ostettaessa koko karja eläinten keskimääräinen jäljellä oleva käyttöikä ei luonnollisestikaan ole niin pitkä. Kuitenkin hankintamenon välitön vähennysoikeus merkitsee selvää verosuositusta.⁶⁹

Oikeus jaksottaa karjan ostomeno kolmelle vuodelle parantaa mahdollisuuksia saada meno vähennettäväksi suuremmalla veronsaajien kuluosuudella kuin kertavähennyksellä ja tappiontasausmenettelyllä.⁷⁰ Samalla se kuitenkin merkitsee jaksotuksellista verosuositusta. Viime vuosiin asti karja on sukulaiskaupoissa yleensä luovutettu alihintaan, joten markkinahintaisia hankintamenoja ei ole tullut vähennettäviksi. Myyjän veroluottoja on siirtynyt ostajalle, jolloin edullista jaksotussäännöstä ei ole tarvinnut hyödyntää täysimääräisesti.

5.2.6 Käteiskauppahinnan kohdistamisen merkitys

Kauppahinnan käteissuoritusten kohdistaminen tilakauppaan kuuluville hyödykkeille ratkaisee välittömästi vähennyskelpoisten menojen määrän.⁷¹ Näidenkin menojen muodostuminen pohjautuu suoritettavaan kauppahinnan jakoon hyödykkeille.⁷² Käteissuoritus tuottaa verotuksessa heti vähennettävää menoa vain

sä hankintamenot vähennetään eläimen luovutuksen hetkellä. Maatalouden kotieläinten verotuskäsittelystä ks. tarkemmin *Tax management* 413 s. A 66 ss.

⁶⁸ Porsastuotantosikaloiden kantaeläimet ovat myös tuotannossa useita vuosia. Tällaisia sikaloita on maassamme paljon vähemmän kuin lypsykarjatiloihin. Kanaloissa kantaeläinten pitoaika on lyhyempi. Niiden kaupoissa menon jaksotuksen etupainoisuus ei siten ole niin merkittävää. Koska lypsylehmä on selvästi merkittävin pitkän käyttöajan kotieläimestä, käytetään jatkossa käsitettä lypsykarja esimerkinomaisesti tarkoitettaessa pitkäikäyttöistä karjaa.

⁶⁹ Lypsykarjan täydestä arvosta ostanut verovelvollinen ei yleensä kykene täysin hyödyntämään edullista jaksotusoikeutta. Ostovuodelle ei yleensä muodostu niin paljon tuloa, että koko markkinahintainen hankintameno olisi vähennettävissä siitä.

⁷⁰ Tappiontasausta käytettäessä tulos saattaa tappion vähentämismuodossa muodostua nolaksi tai jäädä poikkeuksellisen vähäiseksi. Tappioita verovelvollinen ei saa jakaa voitollisille vuosille haluamallaan tavalla, vaan niitä on vähennettävä niin paljon kuin tuloa riittää. Progressiivisesti verotettaville tämä ei ole edullista.

⁷¹ Suoriteperusteisessa tuloksen laskennassa, kuten pääosin EVL:n alaisuudessa maksun suoritusajankohdalla ei ole lainkaan merkitystä menon ja tulon syntymiselle. Hyödykkeen edelleen luovuttaminen tai kuluttaminen on normaali kulukisikirjaushetki. Kassaperusteen käyttö maatalousyrityksen luovutuksessa tuo liikeyrityksen luovutukseen verrattuna eroa lähinnä vaihto-omaisuuden osalta. Suoriteperiaatetta sovelletaan maatilan luovutuksessa vain osalla hyödykkeistä. Verokohtelu myyjän ja ostajan puolella ei tällä osallakaan hyödykkeistä ole symmetrisen. Kahden tuloutusperiaatteen soveltamisesta maatalousyrityksen kaupan verotuksessa aiheutuu käytännön verotustyössä ongelmia, joita yrityksen kaupan verotuksessa ei ole.

⁷² Pohjana ja rajana käteiskauppahinnan jaossa on kokonaiskauppahinnan jakaminen. Tämä jako muodostaa käteissuorituksen enimmäismäärän.

siltä osin, kuin se kohdistuu vaihto-omaisuudelle. Muille hyödykkeille kohdistettuna se jää vaikutuksettomaksi.^{73,74}

Käteiskauppahinnan suorittamiseen rinnastettaneen myös se, että ostaja ottaa vastattavakseen myyjän velkoja.⁷⁵ Käteissuorituksen määrä voi näin tulkiten muodostua varsin suureksi ja merkittäväksi. Jos käteissuoritukseen rinnastetaan pitkäaikaisen velan siirto, etäännyttään likvidipainoitteisen veronmaksukyvyn toteutumisesta. Tällainen käteissuorituksen kohdistaminen pitkävaikutteisiin kotieläimiin johtaa kahdessa suhteessa edulliseen jaksotukseen. Lainan maksuna tapahtuvaan faktiseen maksuhetkeen nähden eli likviditeettia tarkastellen tapahtuu varhainen kulukirjaus.⁷⁶ Luonnollisesti kulukirjaus on myös menon taloudellisen vaikutusaikaan nähden etupainoinen.

Kaupan osapuolten edut voivat käteiskauppahinnan kohdistamisessa irtaimistolle olla ristikkäiset. Myyjän edun mukaista jaksotusmielessä on kohdistaa mahdollisimman vähän käteiskauppahintaa maatalousirtaimistolle. Eniten kartettava kohdistamisobjekti on vaihto-omaisuus. Toiseksi epäedullisin on irtain käyttöomaisuus. Sen myyntitulosta on yleensä vähennettävissä poistamatonta hankintamenoa.⁷⁷ Ostajan kannalta edullisin kohde on vaihto-omaisuus. Irtaimen käyttöomaisuuden kauppahinnan perusteella syntyy poistokelpoista hankintamenoa koneen haltuun saannin hetkellä ilman, että käteiskauppahinta vaikuttaa asiaan.

⁷³ Vähennyskelvottomalle hankintamenoille kohdistettuna käteissuoritus menettää jaksotuksellista edullisuuttaan eniten. Myös vähennyskelpoiselle, mutta poistoin vähennettävälle käyttöomaisuudelle kohdistettuna käteismaksu menettää jaksotuksellista edullisuuttaan vaihto-omaisuuteen nähden. Käyttöomaisuuden poistojen tekeminenhän ei ole käteismaksusta riippuvainen.

⁷⁴ Edellä on käsitelty kaupan kohteina olevien eri hyödykkeiden hankintamenoja sekä laajuus- että jaksotusmielessä. Jaksotusta voidaan tarkastella kunkin hyödykkeen suhteellisen verotuksellisen aseman kannalta. Hankintamenojen jaksotusoikeuden absoluuttiset erot ovat kauppahinnan kohdistamisella saatavien etujen kannalta merkittävin kysymys.

⁷⁵ Ks. *Andersson*, Maatalousverotus s. 88. Lainan siirtymä voidaan taloudellisesti rinnastaa tapaukseen, jossa ostaja ottaa ulkopuolista lainaa ja maksaa kauppahinnan käteisellä.

⁷⁶ Kotieläinten hankintameno kassaperusteinen vähentäminen ei sikäli ole tavatonta, että lain pääsääntö sallii sen. Velkavastuun siirrolla tapahtuneen käteismaksun kohdistaminen esimerkiksi lypsykarjaan johtaisi kauaksi sekä alkuperäisen kassaperiaatteen että suoriteperiaatteen mukaisesta verotustuloksesta. Lienee selvää, että verovelvollinen voi ottaa lainan ja suorittaa rahoilla menon saaden välittömän vähennysoikeuden. Tilakaupassa saattaa siirtyä pitkäaikaisia lainoja, pitempiaikaisia kuin ne, joita pankit antavat irtaimiston ostoon. Tällaisten lainojen siirron rinnastaminen käteismaksuun siirtää todellisen maksuhetken paljon kauemmaksi kuin normaaleissa irtaimiston ostoon saatavissa luotoissa.

⁷⁷ Koneiden ja kaluston menojäännöksen kyky peittää käteissuoritus riippuu luonnollisesti myös toteutetusta poistopolitiikasta.

Aiemmin on myyjän verotuksen osalta esitetty, että tilakaupan yhteydessä suoritettu käteiskauppahinta kohdistetaan verotuksessa ensisijaisesti maatalousirtaimistolle. Käteiskauppahinnan kohdentamiselle maatalousirtaimiston sisällä ei ole myyjän yksityisoikeudellisen saamisen turvaamiseen liittyvää perustetta kuten kiinteistön osalta.⁷⁸ Tuotannontekijöiden taloudellinen vaikutusaika puoltaisi käteissuorituksen kohdentamista vaihto-omaisuudelle.⁷⁹ Maatalousyrityksen oston yhteydessä siirtyvä vaihto-omaisuus tulee valtaosin luovutettavaksi tai käytettäväksi varsin pian. Myyjän ja ostajan verotuksessa pitänee käyttää samaa kohdentumista.

5.3 Periaatteellisia näkökohtia kauppahinnan kohdistamisesta verotuksessa

5.3.1 Ostajan verotuksen hankintameno menokäsittelyn valossa

Tilan kauppahinnan perusteella ostajalle muodostuu menoja, joiden vähennyskelpoisuuteen tulosta on otettava verotuksessa kantaa.⁸⁰ Oikeuskirjallisuudessa on esitetty erilaisia näkökantoja veronalaisen tulon ja siitä vähennyskelpoisen menon suhteesta.⁸¹ Pääsääntöisesti on katsottu, että verovelvollisen subjektiivinen näkemys menon liittymisestä tulonhankintaan on ratkaiseva. Ostaja saa siis vähentää menot, jotka on suoritettu tulon hankkimis- ja säilyttämistarkoituksessa. Lisäksi vähennyskelpoinen on meno, joka faktisesti on tuottanut tai säilyttänyt tuloa, vaikka menoa ei olisi suoritettu siinä tarkoituksessa.

⁷⁸ Kiinteistön maksamattoman kauppahinnan lakisääteistä panttioikeutta on *Andersson*, Maatalousverotus s. 88 pitänyt perusteena käteiskauppahinnan kohdistamiselle ensisijaisesti maatalousirtaimistolle.

⁷⁹ *Andersson*, DL 1969 s. 184 katsoo, että vaihto-omaisuuden osa kauppahinnasta otetaan päältä käteissuorituksesta.

⁸⁰ Tässä tarkoitetaan veronalaisen tulon hankkimismenoja. Vähennyskelvottomat menot ja kauppahinnan kohdistuminen niihin eivät tässä kuulu välittömästi tarkasteltaviksi.

⁸¹ Ks. *Ikkala – Andersson – Nuorvala* s. 112 ss. *Kilpi*, Pääomanvähennys s. 126 s. on esitellyt kolme näkökohtaa kulun ja tuoton välisen suhteen arvostelemiseksi. Vaihtoehtoisia lähdetään 1) verovelvollisen omalta kannalta, eli hänen subjektiivinen käsityksensä menon tulontuottamisesta ratkaisee (subjektiivinen teoria), 2) objektiiviselta kannalta, jolloin vähennyksiä ovat vain ne kulut, joista yleensä voidaan katsoa muodostuvan veronalaisia tuloja ja 3) tosiasialliselta kannalta, jolloin vähennyskelpoisia ovat vain todella tuloa tuottaneet menot. Vastaava jako esiintyy muuallakin kirjallisuudessa. mm. *Ikkala*, Luonnolliset vähennykset ja liiketulo s. 33 s.

Maatilan kauppaan liittyy olosuhteita, jotka heikentävät indisiota siitä, että ostajan vähennyskelpoiseksi menokseen ilmoittama meno vastaa hänen näkemystään menon luonteesta. Kaikkiin tilakauppoihin liittyvä riskitekijä on kaupan kohteen verotuksellinen moninaisuus. Se mahdollistaa veroetujen saannin virheellisellä kauppahinnan jaolla. Jaon vinoutumariskiä lisäävä tekijä on myös kaupan osapuolten lähisukulaisuus.

Silloin kun kauppaan sisältyy erilaisia hyödykkeitä, kokonaishinnan taso ratkaisee kauppojen syntymisen. Kauppahinnan jakautuminen eri hyödykkeille ei liiketaloudellisesti ole niin tärkeää.⁸² Kauppahinnan jakautuminen voidaan verotusta varten sopia käypiä arvoja vastaamattomaksi. Kaupan kohteen verotuksellinen moninaisuus ja kaupan osapuolten eturistiriitojen puute kauppahinnan jaossa saattaa johtaa ostajan arvostusten vastaiseen jakoon.⁸³

Kaupan osapuolten lähisukulaisuus aiheuttaa sen, että heitä ei voida katsoa keskenään riippumattomiksi. Subjektiivisesta arvostuksesta on verotuksessa eräissä tilanteissa poikettu, kun verovelvollisen toimella ei ole riippumatonta vastapuolta. Ajatuksena on ollut, että itsenäisen, omia etujaan ajavan osapuolen puuttuminen poistaa taloudellisten etujen ristivetoa, joka terästäisi verovelvollisen subjektiivisten etunäkökohtien huomioon ottamiseen.⁸⁴

Maatilojen kaupoissa oikeustoimen osapuolten itsenäisyys vaihtelee tapauksittain. Kyseessä ovat lähes aina erilliset oikeussubjektit, joilla on sinänsä itsenäinen päätösvalta.⁸⁵ Valtaosa tilakaupoista tehdään nykyään lähisukulaisten välillä. Näissä oloissa saattaa syntyä erityinen verotuksellisten etujen yhteisyyden

⁸² Silloin kun kaupan kohteena on yksilajinen hyödyke, kokonaiskauppahinta muodostuu oikeaksi. Kauppahintavinoutuman muodostaminen edellyttäisi taloudellisesta edusta luopumista jommankumman osapuolen taholta.

⁸³ Ks. intressinpuutetilanteista VerL 56 §:n veronkiertonormin soveltamisen kannalta *Tikka*, s. 285 ss.. Sittenmin on oikeuskäytännössä otettu kanta, jonka mukaan poikkeaminen kaupan osapuolten ilmoittamasta kauppahinnan jakautumisesta on mahdollista nojautumatta veronkiertosäännökseen. Veropohjan laajeneminen ja verokannan alentuminen vähentävät intressinpuutetilanteita. Samoin osapuolten verotuksen vastaamattomuustilanteiden väheneminen harventaa tällaisia intressinpuutetilanteita.

⁸⁴ Kysymys on tullut esiin kansainvälisten, intressiyhteydessä olevien yritysten välisissä oikeustoimissa, joihin liittyy VerL 73.1 §:n soveltamisongelma. Ks. asiasta *Niskakangas*, s. 226 ss. *Kilpi*, Verotus 1980 s. 285 käsittelee subjektiivisesta teoriasta luopumista arvioverotuksen yhteydessä. Hän näkee toisen osapuolen puuttumisen verovelvollisen toimenpiteistä ja veroseuraamusten määräytymisen verovelvollisen järjestelyjen perusteella johtavan veronsaajien joutumiseen heikkoon asemaan. Tämä oikeuttaa objektiivisen arvostelun käyttöön verotuksessa – eli arvioverotukseen.

⁸⁵ Fyysisten henkilöiden osapuolina olo merkitsee, ettei toisella osapuolella voi olla faktillis-juridista määräämisvaltaa toiseen osapuoleen. Konserniyhtiöiden välisissä kaupoissa osapuolien puolesta voivat olla päättämässä samat henkilöt.

tunne. Yksittäisten hyödykkeiden osalta kaupan osapuolten veroedut ovat tosin pääosin ristikkäiset. Tulevaisuudessa tultaneen tilakauppoja enenevässä määrin tekemään vieraiden henkilöiden välillä. Tällöin vastaavaa vahvaa yhteisetua ei ole, mutta täysin neutraali tilanne ei ole.

Vieraidenkin välisissä kaupoissa osapuolten välillä on yhteisetu kauppahinnan verotuksellisesti optimaalisen jaon suhteen. Tämän edun tavoittelemisen voi muodostua yhteiseksi päämääräksi. Sen tavoittamiseksi tarvitaan ehkä osapuolten taholta henkilökohtaisen veroaseman huonontamista tai parantamista. Nämä muutokset voidaan kaupan teon yhteydessä kuitata kauppahinnan asetannalla. Käytännössä tällaisia kuitauksia ei kyettäne tarkasti mitoittamaan.

Pelkästään kaupan osapuolten väliin sukulaissuhteisiin perustuva menon subjektiivisesta arvioinnista poikkeaminen ei ilmeisesti ole aiheellista.⁸⁶ Olisi vaikeata jakaa verokäsittelyä siten, että lähisukulaisten välisissä kaupoissa ostajan subjektiivisesta arvostuksesta poiketaan ja vieraiden välisissä kaupoissa subjektiivista arvostusta sovelletaan.

Maatilan kauppaan liittyy siis piirteitä, jotka johtavat pohtimaan, voidaanko verovelvollisen ilmoittamasta subjektiivisesta arvostuksesta menon vähennyskelpoisuuden perusteena pitää tiukasti kiinni verotuksessa. Maatilaan sisältyvien hyödykkeiden arvo ostajalle on pitkälti riippuvainen ostajan tarkoituksista niiden hankinnassa. Hyödykkeille niiden käyttötarkoituksen perusteella ostajalla määräytyvät arvot ovat monessa tapauksessa objektiivisesti todettavissa.

Tilan ostaja, joka jatkaa sellaisenaan toimintaa ostamallaan maatilalla, arvostaa siirtyvät hyödykkeet niihin arvoihin, jotka hyödykkeillä on kyseisessä talouskokonaisuudessa. Jotta tähän päädytään, ostajan arvostukseen pitää liittää kaksi ehtoa. Hän toimii rationaalisesti ja puhtaasti taloudellisin perustein. Tähän liittyy tilalle optimaalisen tuotantosuunnan ottaminen laskentaperusteeksi. Tämä arvostus vastaa pitkälti myös objektiivisesti vahvistettavia yleisiä arvoja.

Aiemman tilansa kannattavuutta parantamaan pyrkivä tilan ostaja arvostaa niitä hyödykkeitä, joiden hankkiminen parantaa tuotannon tekijöiden suhdetta. Monesti tämä hyödyke on peltomaa. Tilan ostaja, jolla on tuotantorakennuksia ja koneita riittävästi tilakaupassa tulevaa peltoakin ajatellen, ei kykene hyödyntämään pienen tilan rakennus- ja konekantaa tehokkaasti. Uudessa talouskokonaisuudessa osalla hyödykkeistä on siis alhainen käyttöarvo. Jos hyödykkeitä on vaikea markkinoida käyttöarvoa suurempaan käypään arvoon, ne ovat ostajalle

⁸⁶ Verotuksellisen edun vastapuolelle antavaan virheelliseen kauppahinnan jakamiseen suostumiseen kriteerit ovat sukulaisella ja ulkopuolisella ilmeisesti erilaiset. Sukulaiskaupoissa ehkä riittää, että sukulainen saa edun, ulkopuolinen edellyttää edusta korvausta ehkä kauppahinnan asetannassa.

vähäarvoiset. Erityisen vaikeasti markkinoitavia ovat luonnollisesti rakennukset.⁸⁷ Tilakaupassa tulevista koneista vain osalla on toimivat markkinat.⁸⁸ Erityisesti peltoviljelyskoneita on vaikea markkinoida koneiden käyttöarvoon nähden kannattavasti.

Edellisten välimaille sijoittuu vaikeasti määritettäviä tilanteita. Tilan itsenäiseksi yksiköksi ostava verovelvollinen ei ehkä tarvitse tilan kotieläintaloutta palvelleita tuotantorakennuksia siksi, että hän harjoittaa kasvinviljelyä. Tilanteen arviointia vaikeuttaa epävarmuus siitä, tuleeko ostaja myöhemmin hyödyntämään rakennuksia niiden alkuperäiseen tarkoitukseen. Rakennusten arvostukseen vaikuttaa myös se, ovatko ne tuolla tilalla myöhemmin käytettävissä alkuperäiseen tarkoitukseensa.

Ostajan verotuksen menopohjien vahvistamisessa ei perusteeksi aina voida ottaa objektiivisestikaan todettavia ostajan valinnoista johtuvia arvoja. Saatetaisiin päätyä liian kauaksi myyjän verotuksessa toteutetusta jaosta. Monesti myyjän ja ostajan arvostusten väliltä on löydettävissä kompromissina kauppahinnan jako, joka perustuu siihen, mikä arvo kullakin hyödykkeellä on tuotannossa huolellisen ja harkitsevan henkilön katsantokannan mukaan.⁸⁹

5.3.2 Kauppahinnan jakamisen yhdenmukaisuus ostajan ja myyjän verotuksessa

Maatilaan ja erityisesti siihen sisältyvään yritysomaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden objektiivisesti todennettavat arvot voivat olla myyjän ja ostajan käytössä erilaiset. Tästä voitaisiin päätellä, että myös kokonaiskauppahinta olisi jaettava hyödykkeille eri suhteessa kummankin verotuksessa. Toisaalta verotuksen vastaavuusperiaatteen käytännön toteutuminen edellyttäisi yhdenmukaisuutta kauppahinnan jakamisessa. Hyväksyttäessä yhdenmukaisuus lähtökohdaksi voi-

⁸⁷ Tilan asuinrakennuksen arvo ostajalle riippuu myös siitä, tuleeko tila lisämaiksi vai itsenäiseksi yksiköksi. Lisämaaksi tilan ostavalla ei yleensä ole omaa käyttöä asuinrakennukselle. Varsinkin harvaan asutuilla seuduilla, joilla ei ole merkittävästi maatalouden ulkopuolisia työpaikkoja, myös vuokraamismahdollisuudet ovat vähäiset. Tilan itsenäiseksi yksiköksi ostavalla on taas omasta takaa käyttöä asuinrakennukselle.

⁸⁸ Suurimmilla koneyksiköillä, traktoreilla ja leikkuupuimureilla on käytettyinäkin markkinat. Peltoviljelykoneilla ei ole vakiintuneita markkinoita. Erityisesti tämä pätee pieniksi ja epäajanmukaisiksi jääneisiin viljelyskoneisiin, joita on paljon käyttämättä.

⁸⁹ *Niskakangas*, s. 230 on ottanut järkevän ja huolellisen yritysjohtajan käyttäytymisen vertailukohdaksi haettaessa objektiivista näkökulmaa menon vähennyskelpoisuudelle. Hän toteaa, alaviite 1:ssä, että sanotunlaisen johtajan veroja minimoiva ominaisuus on vähennettävä hyödynnettäessä häntä mittapuuna objektiivisessa arvostelussa.

daan kysyä, kumman kannalta jako tulisi tehdä, myyjän vai ostajan. Vai olisiko otettava jokin muu arvostusperuste?

Oikeuskirjallisuudessa on jakoperusteen yhteneväisyydestä erityisesti maatilankauden kaupan osalta eri suuntaisia näkökantoja. Luonnollisena lähtökohtana on pidetty, että kauppahinnan jakaminen toteutetaan kaupan osapuolten verotuksissa itsenäisesti.⁹⁰ Toisaalta on pidetty ainakin vahvana pääsääntönä samaa kauppahinnan jakoa kaupan osapuolten verotuksissa.⁹¹ Tämä ilmaisu merkinnee sitä, että joissakin tapauksissa jako voisi olla erilainen osapuolilla.

Kauppahinnan jakamisella samalla tavalla myyjän ja ostajan verotuksessa voidaan turvata jatkuvuus menon vähentämisessä verotuksessa. Säästöasolla menon kertaalleen vähentämistä luovutustoimien tapahtuessa on turvattu vastaavuusperiaatteen toteuttamisella.⁹² Pääsäännöksi on muodostunut, että suoritus on samanmääräisenä tulo myyjälle ja meno ostajalle. Tästä pääsäännöstä poiketaan lainsäädännössä vain harvoin. Kauppahinnan jakaminen eri tavoin myyjän ja ostajan verotuksessa merkitsee faktisesti vastaavuuden rikkomista. Koko vaikutusajanaan meno saattaa eri osapuolilla tulla verotuksessa vähennettäväksi joko osittain useampaan kertaan tai osittain jäädä vähentämättä.⁹³

Käytännössä merkittävin ero maatilankauden myyjän ja ostajan arvotuksissa voi syntyä tuotantorakennusten osalta. Monesti myyjän tuotannossa merkittävän ar-

⁹⁰ Tällä kannalla on *Kilpi*, Kiinteistöverotus s. 33 s. Hän toteaa yleisesti tosin katsottavan, että arvotuksen myyjän ja ostajan verotuksessa pitäisi olla sama: Hänen mukaansa tulon muodostusta arvotellaan periaatteessa subjektiiviselta kannalta, esimerkiksi kulujen vähennykelpoisuutta luonnollisena vähennyksenä siltä kannalta, mitä verovelvollinen pitää tarpeellisenä. Hän käyttää esimerkkinä karjarakennuksien arvotusta tilanteesta, jossa myyjä on harjoittanut karjataloutta mutta ostaja ei harjoita.

⁹¹ Tämän kannan on esittänyt *Andersson*, Maatalousverotus s. 85. Hän ei lähemmin esitä, missä tapauksissa tästä vahvasta pääsäännöstä voidaan poiketa.

⁹² *Tikka*, Vero-opintopäivät 1983 s. 138 ss. esittelee vastaavuusteoriaa ja sen merkitystä. Teoriaa käytetään symmetria-ajatuksen toteutumisen selvittämisessä tarkastelun ulottuessa kahden verovelvolliseen. Tikka pitää vastaavuusteoriaa enemmänkin verojärjestelmän johdonmukaisuutta tähdentävänä ohjeena lainsäätäjälle. Vastaavuusnäkökohdan paino tulkintatilanteissa on Tikan mukaan hyvin rajoitettu, koska se joutuu yleensä kilpailemaan monien muiden, ehkä vahvempien tulkinta-argumenttien kanssa. Tikka esittelee tuolloin voimassa olleen lainsäädännön valossa vastaamattomuustilanteita ja sekä arvotukseen liittyviä epäjatkuvuustilanteita. Esimerkit oikeustapauksineen osoittavat, että vastaavuusperiaate on usein jäänyt häviölle. Osa vastaamattomuustilanteista on sittemmin lainmuutosten takia poistunut, osa on jäljellä.

⁹³ Vastaavuusteorian soveltamisen suuret rajoitukset liittyvät juuri tilanteisiin, joissa suorituksen maksaja ja saaja ovat eri asemassa. Toinen osapuoli voi olla yritys, toinen luonnollinen henkilö. Tästä voi olla seurauksena verokohtelun eroavuus laajuus- tai jaksotuskysymyksissä. Vastaavuusteorian rajoituksista ks. *Andersson*, Tulo- ja varallisuusverolaki (1990) s. 125 s.

von omanneet tuotantorakennukset ovat ostajalle vähäarvoiset. Rakennusten käyttötarkoitusta palvelleiden koneiden arvo ostajalle laskee kuten rakennustenkin, ellei hänellä ole mahdollisuutta realisoida näitä koneita markkina-arvoon, joka on korkeampi kuin niiden käyttöarvo hänelle.⁹⁴

Vastaavuusperiaatteen toteuttaminen edellyttää monesti siirtymistä objektiiviseen arvostukseen tai ainakin sen suuntaan menon vähennyskelpoisuudelle yleisesti asetetusta verovelvollisen subjektiivisesta arvostuksesta.⁹⁵ Ei ole yksiselitteisesti määritettävissä, kummalla on verojärjestelmässä vahvempi asema, vastaavuusteorialla vai subjektiivisen arvostuksen periaatteella.⁹⁶

Kauppahinnan jaon yhdenmukaisuudessa ja osapuolten olosuhteiden huomioon ottamisessa on tehtävissä kompromissi. Hyödykkeiden arvostuksessa on täl-

⁹⁴ Harvemmin käynee niin, että rakennusten arvo ostajan tuotannossa on suurempi kuin myyjän tuotannossa. Tämä edellyttäisi sitä, ettei myyjällä ole ollut rakennukselle sen tarkoitusta vastaavaa käyttöä.

⁹⁵ Useasti ostajan ilmaisemasta kauppahinnan jakautumisesta poiketaan verotuksessa siksi, että sitä ei pidetä ostajan todellisenä subjektiivisena näkemyksenä hyödykkeiden arvoista hänelle. Ajatellaan, että verovelvollisen ilmoittamaa kauppahinnan jakoa vinouttaa veroetuksen tavoitteleva.

⁹⁶ Ikkala, Luonnolliset vähennykset ja liiketulo s. 110 s., katsoo, että luonnollisen vähennyksen käsite ja kriteerit voidaan suoraan johtaa nimenomaisista normeista ja vastaavuusperiaate joudutaan rakentamaan epämääraisten, lakiin kirjoittamattomien periaatteiden varaan. Tämän vuoksi luonnollisen vähennyksen käsitteen ja vastaavuusperiaatteen joutuessa keskenään ristiriitaan viimeksi mainitun on väistytävä. Ikkala toteaa, että veronalaisen tulon käsitettä ei ole millään tavalla sidottu suorituksen verotukseen sen suorittajalla. Ikkala näkee vastaavuusteorian lainsäätäjälle asetettuna ohjenuorana. Teoria toimii jonkinlaisena oikeudenmukaisuuden ja kohtuullisuuden mittana. Näin on sekä lakia säädettäessä että sitä tulkittaessa. Ikkala mainitsee s. 106 s. *Rekolan* ja *Suvirannan* tunnustaneen teorialle huomattavan tulkinta-arvon.

Rekola, s. 234 käyttää vastaavuutta perusteluna ja toteaa vakuutus suorituksen veronalaisuuden johtavan vastaavien menetysten vähennyskelpoisuuteen. *Kilpi*, Pääomanvähennys s. 208 ei hyväksy vastaavuusteoriaa tulkintateoriaksi, jonka perusteella jokin kulu voitaisiin katsoa vähennyskelpoiseksi. Vastaavuusteoria on vain taloudellisen ajattelutavan ilmaus. Vastaavuus on ainoastaan todistusaihe, mutta ei laintulkintasääntö. Myöhemmässä kannanotossaan hän on samalla kannalla. Ks. *Kilpi*, Verotus 1988 s. 351. *Tikka* s. 79 on korostanut vastaavuusteorioita laskentajärjestelmän johdonmukaisuuden toteuttamiseen liittyvinä tekijöinä. Hän ei pidä näitä teorioita juridiseen perustelumateriaaliin kuuluvina, mutta ei pidä sopimattomana niiden käyttämistä siivilöitäessä ratkaisuvaihtoehtoista parhaiten johdonmukaista tulkintalinjaa toteuttavia ja yhtenäiseen laskentajärjestelmään soveltuvia. *Andersson*, Resultatutjämning s. 97 s. on käsitellyt vastaavuusperiaatetta eri verovelvollisten välisissä toimissa jaksotusnäkökulmasta. Teoksessaan Tulo- ja omaisuusverolaki (1990) s. 125 Andersson luonnehtii vastaavuusperiaatetta lähinnä ohjeeksi lainsäätäjälle. Hän katsoo siitä monessa tapauksessa poikeutun lainsäädännössä. Andersson korostaa vastaavuusteorian hyvin suuria rajoituksia tilanteissa, joissa oikeustoimen osapuolet ovat verotuksellisesti eri asemassa, kuuluvat eri verolain alaisuuteen.

löin mentävä yleiselle tasolle, joka voidaan ottaa kummankin osapuolen verotuksessa jakoperusteeksi.⁹⁷ Kauppahinnan jako on eriytettävä siitä hyödykkeiden arvosta, joka aiheutuu kaupan osapuolten valinnoista. Jos tilalla on sen tuotantoon hyvin soveltuvat karjarakennukset, ja ostaja ei ota niitä siihen käyttöön, rakennukset säilyttävät silti objektiivisen arvonsa.⁹⁸ Tämä arvo voidaan ottaa jakoperusteeksi kummankin verotuksessa.⁹⁹ Näin on etenkin, kun tila säilyy itsenäisenä ja rakennusten mitoitus tilan tarpeisiin nähden oikeana.¹⁰⁰

Myydyn tilan rakennusten käyttöarvo alenee sellaisissa tapauksissa, joissa tilan itsenäisyys loppuu, ja joissa peltomaat siirtyvät osaksi suurempaa yksikköä, jolla on kokonaisuuteen soveltuvat rakennukset.¹⁰¹ Niiden yleinen objektiivisesti laskettava arvo on tilan itsenäisenä olon ajan ja siis myyjällä ollut korkeampi kuin ostajalla uudessa taloukokonaisuudessa.¹⁰² Erillinen arvostus olisi

⁹⁷ *Mattila*, Varojen arvostus s. 22 s., esittelee subjektiivisen ja objektiivisen arvon. Subjektiivinen arvo mitataan tietyn omistajan tai käyttäjän näkökulmasta. Kiinteistön osalta subjektiivinen arvo on arvo käyttäjälle tietyn käyttötavan ja annettujen olosuhteiden vallitessa. Tällainen arvo on esim. käyttöarvo. Objektiivisilla arvoilla tarkoitetaan keskimääräisiä arvoja kiinnittämättä huomiota arvoon tietyn omistajan tai käyttäjän hallussa. Objektiivisesta arvosta käy esimerkkinä käypä arvo. Se on todennäköinen kauppahinta vapailla markkinoilla arviointihetkellä.

Käyttämättä jäävät maatalousrakennukset eivät ole markkinoitavissa, joten niillä ei ole markkina-arvoa. Subjektiivinen arvo on alhainen, jos rakennuksia ei tarvita tuotannossa. Teknis-taloudellinen käyttöarvo voisi muissa olosuhteissa olla merkittäväkin.

⁹⁸ Tämä ei ole siinä mielessä objektiivinen, että se olisi markkinoilla realisoitavissa. Rakennuksiin sisältyvä piilevän käyttömahdollisuuden muodossa arvoa, joka pienenee ajanmukaisuuden vähentyessä. Jos tuotantosuuntaa muutettaisiin rakennuskantaan sopivaksi, rakennusten objektiivinen arvo tulisi käyttöön ja olisi subjektiivisen arvon suuruinen.

⁹⁹ Jos ostaja myy tilan edelleen, hänelle tuotannollisesti vähempiarvoiset rakennukset voivat olla uudelle ostajalle arvokkaat. Näin itsenäisenä säilyvän tilan rakennuskannan arvostaminen sen soveltuvuudella tilalle on perusteltua.

¹⁰⁰ Tietynlaista analogiaa voidaan havaita tilan ostovaiheessa ja omistusaikana tapahtuvan tuotantosuunnan muutoksen välillä. Omistusaikanaan tuotantosuuntaa vaihtava verovelvollinen ei saa muuttaa rakennusten arvostusta niiden taloudellisen merkityksen mukaiseksi. Hän ei saa tehdä loppupoistoa käyttämättä jäävistä tuotantorakennuksistaan ellei pura niitä. Hän saa tosin jatkaa poistojen tekemistä, jollei rakennus ole siirtynyt yksityiskäyttöön tai toiseen elinkeinoon. Tilan ostajalla arvostus hänen ostohetken vähäisestä käyttötarpeestaan riippumatta johtaa samaan lopputulokseen.

¹⁰¹ Käytännössä talousrakennusten arvo on useasti ostajan tuotannossa vähäisempi kuin myyjällä, vaikka tila siirtyisi itsenäisenä. Ostaja ei ehkä jatka myyjän harjoittamaa kotieläintaloutta. Hän saattaa siirtyä kasvinviljelyyn.

¹⁰² Itsenäisellä tilalla optimaalisen kokoiset rakennukset jäävät vähäarvoisiksi, jos uuden päätilan rakennukset ovat tilojen yhteispeltoalaan nähden oikeasuhtaiset. Maatalousrakennusten hyödyntäminen ei ole enää sidottu oman pellon sadon jalostamiseen yhtä tiukasti kuin aiem-

periaatteessa aiheellista toteuttaa.¹⁰³ Tilanteessa veronsaajat joutuisivat käytännössä osoittamaan rakennusten arvon vähäisyyden ostajalle tämän uudessa talouskokonaisuudessa.¹⁰⁴ Käytännössä tätä ei kovin yleisesti tapahtune. On mahdollista, että liitetty tila myydään myöhemmin itsenäiseksi ja rakennusten arvo palautuu. Tällaisia ilmeisesti harvinaisia tilanteita ajatellen esitelty menettely ei johda oikeaan tulokseen.¹⁰⁵

Yleisesti ottaen hyödykkeiden kaupan osapuolten valinnoista johtuvista erityisolosuhteista irroitettu käypä arvo on käytännön verotuksen kannalta varsin sovelias kauppahinnan jakoperuste. Tilan olosuhteista lähtevä rakennusten käyttöarvon määrittäminen muodostaa hyvin kontrolloitavan jakoperusteen. Se keskimääräistää arvostusratkaisua. Kaupan osapuolelle erityistä arvoa ja vastaavasti normaalia alhaisempaa arvoa merkitsevät tekijät jäävät ulkopuolelle.¹⁰⁶ Kauppahinnan jaon eriyttämiseen myyjän ja ostajan verotuksessa oikeuttaa se, että ostaja aloittaa tilan hyödyntämisen aivan uudella erityisellä tavalla. Esimerkiksi ostajan aloittama laajamittainen maa-aineksen, esim soran myynti voisi olla tällainen peruste.

min. Aiemmin karjan rehu tuli suurimmaksi osaksi omalta tilalta. Silloin tuotantorakennusten mitoituspeltoalaan nähden oli tärkeä tekijä. Nykyään kotieläintiloilla, varsinkin sika- ja siipikarjatilajoilla rehuomavaraisuus on pienempi ja samalla rakennuskannan suhde tilan peltoalaan ei ole yhtä sidottu kuin aiemmin. Kuitenkin lisämaiksi tilan ostavalle verovelvolliselle pientilan tuotantorakennuksilla on jatkossakin vähän arvoa.

¹⁰³ Erityisesti lisäpeltomaata haluavat ostajat saavat tällä perusteella rakennuksille suuremman poistopohjan kuin heidän arvostuksensa edellyttäisi. Tällaiset ostajat tekevät usein käytännössä pientilasta kaksi tarjousta, rakennuksineen ja ilman. Tarjouksista ilmenee monesti, että rakennuksien arvostus on vähäinen. Useissa tapauksissa tuloksena on vain peltojen kauppa.

¹⁰⁴ Tämä on veronsaajien etujen mukaista sikäli, kuin arvoero kohdistuu maapohjaan. Näin tilanne yleensä on.

¹⁰⁵ Kauppahinnan jakaminen myyjän olosuhteiden mukaisesti lisämaaksi ostavan henkilön verotuksessa johtaa käytännössä miltei aina ostajalle edulliseen kohdistamiskäytökseen.

¹⁰⁶ Yleensä henkilö, joka aikoo ryhtyä harjoittamaan tiettyä maataloustuotantoa, ei pyri ostamaan tilaa, jolla on mittavat aivan toisen tuotantosuunnan investoinnit. Sukupolvenvaihdosluovutuksissa tilanne on toinen. Ostaja ostaa tilan, vaikka sillä on hänen aikomalleen tuotantosuunnalle soveltumattomat investoinnit.

5.4 Käypien arvojen mukainen kauppahinnan jako

5.4.1 Käypien arvojen mukaisen jaon perusedellytykset

Kauppahinnan jakamisessa käypien arvojen suhteella on periaatteessa vahva asema. Tätä asemaa ei ole yleisesti kyseenalaistettu.¹⁰⁷ Myöhemmin käsiteltävän verotusarvojen käytön osalta ei ole sinänsä vastakkainasettelua käypä arvo vai muu arvo. Kysymyksessä on pikemminkin erimielisyys siitä, missä määrin verotusarvojen mukainen jako toteuttaa käypien arvojen mukaista jakoa. Käypien arvojen mukaisen jaon merkittävyyden vuoksi tähän jakoon päätymiseen liittyvien kysymysten pohdinta on aiheellista.

Jaettaessa tietyn kokonaisuuden käypää arvoa sen osatekijöille näiden käypien arvojen suhteessa tarvitaan tietoa kaikkien osatekijöiden käyvistä arvoista erikseen ja yhteensä. Maatalousyrityksen ja maatilan kokonaisarvo määritetään eri hyödykkeiden arvojen summana.¹⁰⁸ Maatiloilla ei ole markkinoita, joilla toimivan kokonaisuuden käypä arvo sellaisenaan määräytyisi.¹⁰⁹ Kaikilla hyödykkeilläkään ei ole tällaisia markkinoita. Mm. maapohjalta ja rakennuksilta markkinat ja niiden perusteella määräytyvät käyvät arvot puuttuvat.

Hyödykkeen arvostuksen virheellisyydellä on heijastusvaikutukset toisille hyödykkeille samasta kokonaiskauppahinnasta jaettavaan määrään. Virhe siirtyy muihin hyödykkeisiin erisuuntaisena.¹¹⁰ Heijastusvaikutusten laajuus muiden

¹⁰⁷ Käyvän arvon kannalla jakoperusteena maatilan kauppahinnan jaossa ovat mm. *Andersson*, Maatalousverotus s. 86 ja *Räbinä*, Verotus 1991 s. 86 ss. Periaatteessa samalla kannalla on myös *Halonen*, Vero-oikeudellisia esitelmiä 1978 s. 165 s. Verotusarvojen suhteen käyttöön suhtautuu ilmeisestikin periaatteellisestikin myönteisesti *Lehtinen*, Verotus 1972 s. 116 ja Verotus 1981 s. 59. Esitettyjä kannanottoja sekä tuomioistuinratkaisuja käsitellään tarkemmin edempänä. *Mattila*, Verotus 1986 s. 328 toteaa liikeyritysten substanssikaupasta, että kauppahinnan jako hyödykkeille on tehtävä näiden käypien arvojen suhteessa. Hän toteaa, että käypien arvojen määrittäminen on käytännössä usein vaikeata. Lähtökohtana tulisi olla, että jakoperusteeksi otetaan kaupan osapuolien ilmaisema jako. Osapuolten veroetujen ristiriitaisuus edesauttaa jaon muodostumista käypien arvojen mukaiseksi. Ilmoitetusta jaosta voidaan verotuksessa poiketa, jos jako ei selvästikään vastaa todellisia arvosuhteita.

¹⁰⁸ Koko maatalousyrityksen arvo ei kuitenkaan yleensä ole hyödykkeiden erillisarvojen yhteenlaskettu määrä. Yrityksen arvo on yli hyödykkeiden substanssiarvon silloin, kun yritys on kannattava. Liikeyrityksen arvottamisesta yrityskaupassa, ks. *Leppiniemi*, Yrityskauppaopas s. 13 ss.

¹⁰⁹ Tarvittaisiin suuri määrä markkinaehtoisia kauppvoja, jotta erilaisille tilakokonaisuuksille saataisiin vertailukohde.

¹¹⁰ Virheen kuittaavan erän suuntautuminen riippuu muiden hyödykkeiden arvostuksen täsmällisyydestä. Metsätalouden arvon päätyminen liian pieneksi ei helposti johda koneiden arvon muodostumiseen liian suureksi, ainakaan käypää arvoa suuremmaksi. Koneiden käypä

hyödykkeiden arvostukseen riippuu näiden arvonmäärittäksen tarkkuudesta. Maatilan kaupassa on useita vaikeasti arvostettavia hyödykeryhmiä.¹¹¹ Näiden hyödykkeiden myyntitulon ja hankintamenon verotuksellisessa kohtelussa on merkittäviä eroja, joten virheillä on taloudellisia vaikutuksia.

Yhden arvoltaan merkittävän hyödykkeen käyvän arvon virheellinen määrittely saattaa johtaa koko luovutuksen vastikkeellisuuden virheelliseen luonnehdintaan. Luovutettavien hyödykkeiden yhteinen arvo tulee virheellisesti vahvistetuksi verotuksessa. Hyödykkeiden yhteinen kauppahinta ei voi tulla käypien arvojen suhteessa jaetuksi.¹¹²

Varmuus luovutuksen täydellisestä vastikkeellisuudesta helpottaa kauppahinnan jakamista. Epätietoisuus huomattavaakaan arvo-osaa edustavien hyödykkeiden käyvästä arvosta ei tällöin johda kaikkien hyödykkeiden arvon virheelliseen määrittelyyn. Maatalouden vaihto-omaisuuden ja irtaimen käyttöomaisuuden käypä arvo on yleensä melko tarkasti selvitettävissä. Jos lisäksi tiedetään kauppa tehdyksi käypään arvoon, myös muun omaisuuden kuten metsän, peltomaan ja rakennusten yhteinen käypä arvo ja kauppahintaosuus ovat määritettävissä.¹¹³ Tässä ryhmässä talousrakennusten ja puuston arvossa on merkittäviä tilakohtaisia eroja.¹¹⁴ Jo toisesta näistä hyödykkeistä saatava tarkka tieto johtaa kauppahinnan jakamisen varsin vahvalle pohjalle.

arvo on suhteellisen tarkasti määritettävissä. Virhearvostuksen kuittaava toisensuuntainen virhe päätyy toiselle vaikeasti arvostettavalle hyödykkeelle. Monesti kohteena ovat talousrakennukset.

¹¹¹ Mm. tuotantorakennukset metsän ja sen puuston lisäksi ovat tällaisia. Niissä tilakoh-
taisten erojen huomioon ottaminen ilman riittävää tietoa on vaikeata. Peltomaan ja yleensä
maapohjan osalta tilakohtaisia eroja ei ole paljon, tai jos on, ne ovat verotuksen toimittajien
tiedossa.

¹¹² Hyödykkeiden arvon määrittämisen tarkkuus- ja laajuusvaatimusten suhteen sukulais-
kaupat ja vieraiden väliset kaupat ovat eri asemassa. Sukulaiskaupoissa lahjoitustahdon ole-
massaolo on jopa todennäköinen. Asiantilan toteamiseksi täytyy selvittää koko luovutuksen
luonne. Vieraiden välisissä kaupoissa hyvin vahva presumtio on lahjoitustahdon puuttuminen.
Tällöin ei tarvita kokonaistarkastelua eli luovutushinnan vertaamista kaikkien hyödykkeiden
yhteiseen käypään arvoon.

¹¹³ Se on kokonaiskauppahinnan ja vaihto-omaisuuden ja irtaimen käyttöomaisuuden ar-
von erotus. Yleensä vaihto-omaisuuden ja irtaimen käyttöomaisuuden arvot ovat varsin tar-
kasti määritettävissä.

¹¹⁴ Peltomaan arvo on suhteellisen tarkasti selvitettävissä paikkakunnan yleisen tason pe-
rusteella. Verotoimistossa jo olevien tietojen lisäksi verovelvollinen ei yleensä kykene esittä-
mään arvon määrittämiseen liittyvää tietoa. Sama koskee metsämaata. Verotoimistossa on ve-
roluokituskartat tilan metsistä. Niistä ilmenee myös peltojen sijainti ja lohkojen suuruus. Metsän
puuston määrästä ja arvosta verotuksen toimittajalla ei ilman verovelvollisen antamia tietoja
ole riittävää aineistoa.

Käytännössä täydellisen vastikkeellisuuden presuntio on harvoin käytettävissä. Olettamaa luovutuksen täydestä vastikkeellisuudesta voidaan käyttää vain vieraiden välisissä kaupoissa. Sukulaiskauppojen yhteydessä presumtiota ei voida samassa määrin käyttää. Erityisesti puuston arvoa koskevan tiedon vajavaisuus johtaa vaikeuksiin juuri lähisukulaisten välisten luovutusten vastikkeellisuuden määrittämisessä.

5.4.2 Käypien arvojen määrittämisessä tarvittavan tiedon saatavuudesta

Maatilan kaupassa siirtyvien hyödykkeiden moninaisuuden takia on myös runsaasti menetelmiä, joilla käypä arvo on parhaiten määritettävissä. Optimaalisen menetelmän valinnasta riippuu pitkälti se, millä taholla on parhaimmat edellytykset tiedon hankintaan. Tällä seikalla on taas merkitystä näyttövelvollisuuden jakamisessa. Jako tapahtuu verovelvollisen ja veronsaajien sekä käytännössä myös verotuksen toimittajien välillä.

Tosiseikaston selvittäminen erilaisten suoritusten olemassaolosta ja määristä sekä suoritusten verotuksellisesta luonteesta laajuus- ja jaksotusmielessä saa yleensä runsaan huomion veroprosessissa. Materiaalisesti samoja kysymyksiä ratkaistaan jaettaessa maatilan kauppahintaa eri hyödykkeille. Siinä tilanteessa tosiseikaston selvittäminen ei saa sille merkityksensä perusteella kuuluvaa huomiota. Ainakin osittain tämä johtuu siitä, ettei velvollisuus tosiseikaston osoittamiseen ole riittävästi selkiytynyt verotusprosessin osapuolille.

Maatilan kauppahinnan jakamisen vaikeus on hyvin tiedossa. Varsinaista ydinongelmaa, reaali maailmaa koskevan tiedon vähäisyyttä, on vaikea poistaa. Monesti kauppahinnan jakamisongelmaan esitetyt ratkaisut eivät johda reaali-tiedon lisääntymiseen verotusmenettelyssä.¹¹⁵ Kauppahinnan jaossa verotuksessa käytettävän ja periaatteessa saatavissa olevan tietomäärän suhde on mielenkiintoinen kysymys. Kuinka suuria virheitä kauppahinnan jakamisessa tapahtuu sen johdosta, ettei tietoa täysin hyödynnetä? Tämä on mielenkiintoinen kysy-

¹¹⁵ Kauppahinnan jakamisessa on tarkkuuden lisäämiseen suositettu kohdistamistekniikkaa ja -järjestystä. Ks. *Andersson, Maatalousverotus* s. 85 s., *Andersson, DL* 1969 s. 185. Jakamalla kauppahintaa ensin suhteellisen varmasti arvostettaville hyödykkeille, vaihto- ja käyttöomaisuudelle, kyetäänkin monessa tapauksessa parantamaan jaon tarkkuutta. Verotusarvojen mukainen jako on yleisesti käytössä. Siihen palataan myöhemmin. Kummankin jakotekniikan käytön taustalla on pyrkimys selvittää vajavaisella hyödykkeiden arvoa koskevalla tiedolla.

mys verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun sekä todistustaakkakysymysten kannalta.¹¹⁶

Käypien arvojen määritysmenetelmien esittely antaa tietoa tavoitettavissa olevasta määritystarkkuudesta. Näiden menetelmien ja myöhemmin käsiteltävien verotusarvojen vahvistamisperusteiden esittely antaa valaistusta merkittävään kysymykseen. Minkälaisia todellisista arvoista poikkeamisia syntyy siksi, että reaalityöön vajavaisuuden johdosta siirrytään verotusarvojen soveltamiseen?

Tosiseikaston toteennäyttämismahdollisuuksien selvittämiseksi on tutkittava tilakauppaan sisältyvien eri hyödykkeiden käyvän arvon määrittämisessä tarvittavia reaalityöitä ja niiden saatavuutta. Arvonmäärittelymenetelmiä on kehitetty maatalousekonomiassa ja arvioimistieteessä. Lyhyet esittelyt seuraavassa perustuvat näiden alojen peruskirjallisuuteen. Esittely painottuu metsän puuston ja tuotantorakennusten arvon määrittämiseen. Näistä hyödykkeistä aiheutuvat merkittävimmät vinoutumat kauppahinnan jaossa. Näissä myös tilakohtaiset erot ovat suurimmat.

Metsämaan ja puuston käypä arvo edustaa yleensä suurta osaa tilan kokonaisarvosta.¹¹⁷ Puuston määrällä ja metsän kehitysasteella on suuri vaikutus metsän arvoon. Näiden tekijöiden suuret tilakohtaiset vaihtelut ko-

¹¹⁶ Kirjoittajan keskusteluissa ja kirjeenvaihdolla maataloustuottajajärjestöjen veroasian-tuntijoiden kanssa saaman käsityksen mukaan Ruotsissa ja Tanskassa on erityisesti maatalousrakennusten ja puuston osalta hyvin yksityiskohtaiset tiedot tilakaupan verotuksessa. Raken-nuskannan arvo määräytyy jälleenhankinta-arvon pohjalta ja täysin riippumatta myyjän vero-tuksen menojaännöksen suuruudesta. Saksassa tilanne on pitkälti sama. Puuston osalta tieto-taso ei ole yhtä hyvä kuin Ruotsissa. Siinä on maittain eroja, miten tietotaso on saavutettu, esim. mistä tiedot ovat lähtöisin. (Tietolähteet, Ruotsi: LRF:s skattejurist Olle Sténman, Tanska: De danske Landboforeningers afdelingschef J. Broe Pedersen, Saksa: Deutscher Bauernverband E. V., Rechtsanwalt Feldhaus). Kirjoittajan näkemys todellisten arvojen selvittämisen tärkey-destä perustuu käytännön havaintoihin lukuisten maatilojen metsävaroista sekä tuotantoraken-nuskannasta. Havaintojen tekoon on ollut mahdollisuus mm. Uudenmaan lääninoikeuden metsäveroluokitusvalitusten maastokatselmuksiin osallistuneena juristijäsenenä vuosina 1978 -1984. Kaikkiaan kirjoittaja kävi kokonaan tai osittain lävitse runsaan sadan maatilan metsät. Variaatiot puuston arvossa olivat hyvin suuret.

¹¹⁷ Maatilahallituksen vuosina 1978 - 79 ostamien maatilojen kauppahinnoista varsinaisen puuston osuus oli 49,7 % ja taimikoiden 5,8 %. Metsämaan ja kitumaan osuus oli 9 %. Ilmei-sesti maatilahallituksen ostettavaksi päätyy keskimääräistä enemmän lisämaiksi soveltuvia heik-kokuntoisilla rakennuksilla varustettuja tiloja. Metsän ja puuston osuudet ovat näillä oletetta-vasti korkeammat kuin tilakaupoissa keskimäärin. Ks. Maatilahallituksessa tehdyn tutkimuk-sen hieman toisenlaisia tuloksia *Kanerva* s. 44. Metsämaan keskimääräinen osuus tilojen koko-naispinta-alasta vaihtelee alueittain. Varsinais-Suomessa metsää on suhteellisen vähän, maan itäosissa paljon.

rostavat puuston arvon selvittämisen tärkeyttä.¹¹⁸ Metsämaan ja puuston arvon määrittämiseksi on periaatteessa monta eri menetelmää.¹¹⁹ Metsän ja puuston arvo voidaan määrittää erikseen.¹²⁰ Tosin monet tutkijat ovat suhtautuneet kriittisesti metsämaan ja puuston erillisiin arvostamismenetelmiin.¹²¹ Metsäpohjalle ei voida määrittää arvoa tehtyjen kauppojen avulla.¹²² On mahdollista laskea metsäpohjan arvo tuottoarvona.¹²³

Metsän puuston arvon määrittäminen käy hakkuukypsien alueiden osalta luotettavasti. Selvitettäväksi tulee puuston olemassa olevan substanssin arvo. Hakkuukypsien metsäalojen puuston määrä ja laatu määritetään maastokatselmuksin joko rungoittain lukien tai koaloittain ja otoksien perusteella laskien. Viimeksi mainitun menettelyn tarkkuus riittää kauppahinnan jakotarkoituksiin. Puuston lajin ja puutavaralajien yksikköarvot kyetään määrittämään kantohintatilastojen perusteella.¹²⁴

Nuoren puuston osalta tarvitaan tietoja puuston kasvukunnosta, määrästä, tiheysasteesta ja valtapituudesta. Nämä ovat luotettavasti todettavissa metsälöltä. Nuorien metsien puuston arvon määrittämiseen liittyy enemmän epävarmuustekijöitä kuin hakkuukypsän puuston arvonmääritykseen. Arvioinnissa operoidaan ehkä vasta vuosikymmenien kuluttua vallitsevien puutavaran hintojen perusteella laskettavalla hakkuuarvolla. Sen perusteella lasketaan tarkasteluhetkelle odotusarvo. Puun hintakehitys ja

¹¹⁸ Tutkimuksen mukaan puuston määrän noustessa 10 k-m³:sta/ha 100 k-m³:iin/ha nousi metsän keskimääräinen hinta Etelä-Suomessa 3 000 mk:sta/ha 12 000 mk:aan/ha ja Pohjois-Suomessa vastaavasti 1 000 mk:sta 6 500 mk:aan/ha. Ks. *Kanerva* s. 33. Puuston keskimääräisestä määrästä eri kasvatusvaiheen metsiköissä eri osissa maata antaa kuvan *Syrjälä*, *Tapion taskukirja* s. 29.

¹¹⁹ Ks. eri laskentamenetelyistä *Oksanen-Peltola*, *Tapion taskukirja* s. 337 ss. Hänen mukaansa päämenetelmät ovat summa-arvomenetelmä, tuottoarvomenetelmä ja kauppa-arvomenetelmä. Näistä arvonmäärittämisessä sovelletaan ainakin kahta ja tehdään hinta-arviot niiden perusteella.

¹²⁰ *Oksanen-Peltola*, *Summa-arvomenetelmä*, s. 1 ss. on tutkinut summa-arvoperusteista metsän ja puuston erillistä arvon määrittämistä. Siinä arvo lasketaan erikseen maapohjalle ja eri kehitysvaiheissa oleville puustoille. Tutkimukseen liittyy ATK-perusteinen arviointimenetely. Arvon laskentamenetelmästä ks. tutkimuksen s. 22 ss. sekä tulosten luotettavuudesta s. 10 ss. Tutkimuksen yhteenvedossa s. 42 s. esitellään menetelmän käyttötarkoitusta. Yhdenmukaisuuden saavuttaminen summa-arvon laskentaperusteissa ja -menetelmissä eri osissa maata on tutkimuksen keskeinen tavoite.

¹²¹ Ks. *Keltikangas*, s. 3 ja 71 s. sekä *Ahonen*, s. 39 s.

¹²² Ks. *Oksanen-Peltola*, s. 22 s. Metsämaa muodostaa puuston kanssa niin kiinteän kokonaisuuden, ettei paljaalle metsämaalle käytännössä muodostu markkinahintoja. Maksettujen kauppahintojen perusteella ei siten voida tuottaa metsämaan arvoja. Hän esittelee metsämaan arvonmäärittämismenettelyä s. 23. Metsämaan arvostamisesta ks. myös *Wiiala* s. 100 s.

¹²³ Tuottoarvo lasketaan käyttäen keskimääräistä tuottoa ja valittua laskentakorkokantaa. Metsän tuottoarvon laskemisesta ks. *Heiskanen* s. 79 ss.

¹²⁴ Puuston lajilla tarkoitetaan puulajia, esimerkiksi kuusi, koivu, mänty. Puutavaralajilla tarkoitetaan sahapuuta ja massapuuta.

tuotantokustannusten kehitys ovat vaikeasti arvioitavissa.¹²⁵ Laskentakorkokannan valinta vaikuttaa paljon lopputulokseen.

Taimikkoasteen puuston arvo määritetään kustannusarvolla, ts. sen perusteella, paljonko taimikon tuottaminen tulisi maksamaan. Taimikonkin arvoon vaikuttavat tiheys, kasvukunto ja valtapituus.¹²⁶

Puuston arvon määrittäminen edellyttää maastossa tapahtuvaa katselmusta.¹²⁷ Työmenekiltään ja kustannuksiltaan vaativin on hakkuukypsän ja sitä lähenevän metsän arviointi. Siinä täytyy arvioida puun määrä ja laatu sekä puulajin että puuston järeyden mukaan. Taimikkoasteen metsän arviointi käy nopeammin kuin hakkuukypsän puuston arvon määrittely.¹²⁸

Selvitys puuston arvosta on metsäammattimiehen tehtävä. Verovelvollisen omat selvitykset eivät yleensä ole riittävät. Näyttövelvollisuus kuuluu luontevimmin verovelvolliselle.¹²⁹ Kustannusten rasitusta vähentää se, että menot ovat metsätulosta vähennyskelpoiset nettotulon verotusjärjestel-

¹²⁵ Yksityismetsien kantohintojen kehitys on viime vuosikymmeninä ollut keskimäärin ja lievästi nouseva. Ks. *Kanervan* s. 23 esittämää puutavaralajittaista taulukkoa hakkuuvuosilta 1949/59–1980/81.

¹²⁶ Eri laskentaperusteista ja niiden käyttöalueista ks. *Wiiala*, Kiinteistönarvioinnin käsikirja s. 101 ss. Metsäalueen arvonmäärityksessä huomioon otettavista seikoista ks. käytännön arviointiohjeita *Kanerva* s. 27. Ohjeet koskevat lisäksi hankittavaa metsäaluetta.

¹²⁷ Siitä, millaisin menetelmin tietyn metsätalousyksikön, esim. maatilan metsien arvo määritetään, saa kuvan Tapion taskukirjan artikkeleiden perusteella. *Päivinen* esittelee sekä puun mittaamisen s. 294 ss., metsikön mittauksen s. 308 ss. että metsäalueen inventoinnin s. 324 ss. Kahden viimeksi mainitun osalta mm. käytettävien otosalueiden lukumäärä vaikuttaa tulosten tarkkuuteen. Saavutettava tarkkuus taas ratkaisee sen, mihin tarkoitukseen mikin menetelmä on käytettävissä. Suurin tarkkuusvaatimus on puun pystymyynnissä, pienempi metsäalueen kauppahinnan määrittämisessä. Ks. metsänarvioinnin periaatteista mts. 293.

¹²⁸ Hakkuukypsän metsän tarkka arviointi pystymyyntiä varten maksaa useita satoja markkoja hehtaarilta. Pienempään tarkkuuteen tyydyttäessä ja koelamittaustekniikkaa käyttäen kustannus on alle 100 mk/ha. Metsätaloussuunnitelman teko maksaa arviolta 40–50 mk/ha. (esim: Nurmijärven MHY:n laskutus metsätaloussuunnitelman laatimisesta: perusmaksu 200 mk/tila + 37 mk/ha. Työ tehdään karttojen ja maastokatselmuksen perusteella käyttäen relaskooppikoealoja. Tulos on ilmeisesti riittävän tarkka tilan kauppahinnan jaon perusteeksi. Puhelinkeskustelu J-P Vapaniemi/Mannio 29.10.1992) Jos metsätaloussuunnitelma on myöhempien toimenpiteiden suhteen pidetty ajan tasalla, sen hyödyntämisäika on pitkä. Puuston arvioinnin keskimääräisiä kustannuksia on vaikea arvioida tarkkaan. Metsäalueen koko, puuston tasaisuus ym. tekijät vaikuttavat paljon yksikkökustannuksiin. Kustannustasosta saa kuvaa Metsätehon katsauksista 18/1990 (*Hämäläinen – Imponen – Kaila*) ja 12/1991 (*Lemmetty*). Näiden lähteiden kustannusarviot eivät anna tarkkaa kuvaa metsän arvioinnin kustannuksista. Tutkimuksissa on kerätty myös sellaista tietoa, jota ei puuston arvon määrittelyssä välttämättä tarvita. Tässä alaviitteessä esitetyt kustannusarviot ovat lähtöisin osin mainituista tutkimuksista, osin käytännön ammattimiesten arvioista.

¹²⁹ Monilla tiloilla on metsätaloussuunnitelma. Sen käyttökelpoisuus puuston arvon tarkassa määrittelyssä on kyseenalainen, jos suunnitelma on vanha ja sitä ei ole pidetty ajan tasalla metsän myyntien ja metsänhoitotoimenpiteiden suhteen.

mässä.¹³⁰ Toivottavaa olisi, että puuston arvosta olisi aina tilakaupassa riittävä selvitys. Järjestelmä, jossa verovelvollinen esittäisi näytön vain silloin kun se on hänelle edullinen, ei ole toivottava.

Maatalousrakennusten arvon määrittäminen on käytännössä osoitautunut ongelmalliseksi. Käyvän arvon määrittämisessä tarvitaan tilakoh- taista tietoa tuotantorakennusten käyttötarkoituksesta, kunnosta sekä tek- nisestä ja toiminnallisesta ajanmukaisuudesta.

Maatalousrakennusten arvon määrittämisessä voidaan lähteä raken- nusten teknisestä nykyarvosta.¹³¹ Vastaaavanlaisen rakennuksen jälleen- hankinta-arvo selvitetään ja tehdään kulumista vastaava arvovähennys rakennuksen iän mukaan.¹³² Rakennusmateriaalit ovat viime vuosikymmeni-nä kehittyneet, joten täyttää vastaavuutta ei voida saavuttaa. Useat uudet rakennusmateriaalit ovat kuitenkin kestoikältään verrattavissa vanhoihin.¹³³

Tekninen nykyarvo ei yleensä ilmaise maatalousrakennusten ta- loudellista arvoa. Rakennusten soveltuvuus tuotantoon vaikuttaa rakennuk- sen taloudelliseen nykyarvoon.¹³⁴ Teknisesti hyväkuntoinen rakennus, esim. kivinavetta, joka ei sovellu tuotantotoimintaan hyvin, on taloudelliselta arvoltaan vähäisempi kuin tekniseltä arvoltaan.¹³⁵ Taloudellisen nykyarvon suhde tekniseen nykyarvoon voi vaihdella tasasuuruudesta pieneen murto-

¹³⁰ Saattaisi olla perusteltua myöntää tilakaupassa vähennysoikeus metsänarviointikuluista niille, joille meno ei muuten ole vähennyskelpoinen. Tilan ostaja kuuluu nykyään valtaosassa tapauksia nettotulon verotuksen piiriin. Pinta-alaverotetuilla vähennysoikeutta ei ole. MVL 13 §:ssä säädettiin vuosina 1986–1990 (L. 13.12.1985/941) oikeus vähentää tulosta metsä- taloussuunnitelman laatimisesta maksetut korvaukset.

¹³¹ Maatalousrakennusten arvo voidaan teoriassa määrittää myös omaisuusosa-arvona. Täl- löin maatalousmaan ja rakennusten yhteisarvosta vähennetään maatalousmaan arvo – jäännös jää maatalousrakennuksille. Tämä menetelmä edellyttää hyviä ja edustavia kauppahintatietoja. Niitä on harvoin käytettävissä ja menetelmä siis harvoin käytettävissä. Menetelmästä tarkem- min *Wiiala* s. 81 ss.

¹³² Jälleenhankinta-arvon määrittäminen voi tapahtua hintavertailun avulla, jos tuotetta vertailuaineistoa on käytettävissä. Käytännössä jälleenhankinta-arvo joudutaan usein määrittä- mään eri tarkoituksia palvelevia rakennuksia varten laskettuja ohjearvoja käyttäen. Rakennusten arvon laskemismenettelystä ks. *Kanerva* s. 61 ss., ohjearvoista maatalousrakennusten osalta esimerkinomaisesti s. 76 ss. Jälleenhankinta-arvosta tekniseen arvoon pääsemiseksi tehtävien arvovähennysten määrittämisestä ks. sama s. 94 ss.

¹³³ Rakennusaineiden ominaisuuksien vastaavuuden mukaan täytyy soveltaa säännöksiä. Ks. *Wiiala* s. 76 ja *Kanerva* s. 65.

¹³⁴ Tässä tarkoitetaan sellaista arvoa, joka rakennukselle syntyy käytettäessä laskuperus- teena tilalle optimaalista tuotantosuuntaa. Rakennuksen taloudellinen arvo toisaalta vaikuttaa siihen, mikä on optimaalinen tuotantosuunta. Jos tilalla on hyvä ja ajanmukainen hyväkuntoi- nen navettarakennus, lypsykarjatalous on todennäköisemmin optimaalinen tuotantosuunta kuin siinä tapauksessa, että rakennus on huono.

¹³⁵ Jos rakennus on sellaisenaan kiinteistölle sopiva ja tarpeellinen, sen tekninen ja ta- loudellinen arvo ovat yhtä suuret. Ks. *Wiiala* s. 74.

osaan.¹³⁶ Tekninen ja taloudellinen arvo alenevat kumpikin rakennuksen iän lisääntyessä, mutta tahti voi olla hyvin erilainen.¹³⁷

Maatalousrakennusten käyvän arvon määrittäminen teknisen nykyarvon pohjalta sisältää huomattavasti arvionvaraista ainesta. Erityisesti taloudellinen vanhentuminen ja sitä kautta taloudellinen nykyarvo eli käypä arvo on vaikea määritellä.¹³⁸ Rakennusten iästä riippuu paljolti, kuinka tarkasti käypä arvo kyetään määrittämään. Vanhoilla rakennuksilla teknisen arvon ja käyttöarvon keskinäinen ero on monesti suuri. Arvoero uuteen rakennukseen nähden on yleensä suuri ja vaikeasti mielletävä. Verotuksen toimittajilla olevat tiedot ovat varsinkin vanhemmista rakennuksista riittämättömät arvon määrittämiseksi.¹³⁹

Maatalousrakennusten arvoissa on suuria tilakohtaisia eroja. Kirjallisuudessa on suhtauduttu kriittisesti useimpien menetelmien kykyyn tuottaa tarkkoja tietoja käytettyjen tuotantorakennusten arvoista. Verotuksessa nykyään toteutuvan arvostustason tarkentamiseksi on kuitenkin paljon tehtävissä näitä menetelmiä käyttäen.¹⁴⁰ Päätyminen kaavamaiseen arvon-

¹³⁶ Maatalousrakennusten omaisuusosa-arvot jäävät yleensä huomattavasti rakennusten teknisten nykyarvojen alapuolelle. Ruotsissa tehdyn tutkimuksen mukaan alle 20 hehtaarin viljelmillä omaisuusosa-arvo oli 10–25 % ja suuremmilla viljelmillä 25–60 % rakennusten teknisestä nykyarvosta. Ks. *Wiiala* s. 81 s. Wiialan käyttämä termi omaisuusosa-arvo vastaa taloudellista arvoa.

¹³⁷ Käyttöajan kuluessa taloudellinen nykyarvo etääntyy teknisestä nykyarvosta, mutta saavuttaa sitä käyttöajan loppupuolella. Erikoistumisen lisääntyessä ja rakennustekniikan kehityksessä taloudellisen nykyarvon merkitys korostuu. Taloudellinen nykyarvo, jota usein myös käyttöarvoksi kutsutaan, on yleensä lähempänä rakennusten käypää arvoa kuin tekninen nykyarvo. ks. *Wiiala* s. 79.

¹³⁸ Tuotantorakennuksen taloudellinen arvo voidaan määrittää kiertotietä. Tällöin lasketaan arvo rakennukselle, jos se soveltuisi hyvin tuotantosuuntaan ja käytettävään työtekniikkaan. Hypoteettisen rakennuksen arvosta vähennetään tarkasteltavan rakennuksen sellaiseen kuntoon saattamisesta aiheutuvat kustannukset. Näin päädytään arvioitavan rakennuksen taloudelliseen eli käypään arvoon. Ks. *Ryynänen – Pölkki*, s. 62 s.

¹³⁹ Kauppahintojen vertailuun perustuva maatalousrakennusten arvon määrittely antaisi teoriassa oikean tiedon käyvästä arvosta. Maatalousrakennusten kauppahintaperusteinen arvon määrittäminen tapahtuu omaisuusosa-arvona. Peltomaan ja maatalousrakennusten yhteisestä arvosta osa jaetaan rakennuksille. Ks. *Wiiala* s. 93. Menettelystä tarkemmin, sama s. 81 ss. Jaon suorittamiseksi pitäisi olla hintavertailuja riittävästä määrästä sekä pelkän peltomaan että peltomaan ja maatalousrakennukset sisältäviä kauppia. Tällä hetkellä näitä kauppia ei ole avoimilla markkinoilla niin paljon, että maatalousrakennusten käypä arvo olisi luotettavasti selvitetävissä.

¹⁴⁰ *Ala-Mantila*, s. 12 ss. on tutkinut maatalousrakennusten indeksillä korjattujen ja taloudellisen arvonalennuksen edellyttämällä poistoilla vähennettyjen hankintamenojen ja verotuksen menojäännösten suhdetta. Keskimäärin korjattu arvo tutkituilla tiloilla oli 4,5-kertainen verotuksen arvoon verrattuna. Suurimmillaan suhde oli lähes 8, pienimmillään 1,2. Tutkimuksen kohteena oli myös (s. 27 s.) tilakohtaisen katselmuksen perusteella vahvistetun rakennusten ny-

määrittämiseen tietojen puutteessa johtaa väärin tuloksiin.¹⁴¹ Verotuksen toimittamiseksi oikein olisi tärkeätä, että olisi käytettävissä objektiiviset ja riittävät tiedot maatalousrakennuskannasta.¹⁴²

Tietojen objektiivisuutta edistäisi se, että tiedot antaisi ulkopuolinen, rakennusten arvioimiseen perehtynyt ja mahdollisesti maatalouden tuotantorakennuksia tunteva henkilö, esim. kunnan rakennustarkastaja tai maatalousviranomainen. Näyttövelvollisuus rakennusten käyvästä arvosta voidaan asettaa verovelvollisille. Ostajan intressi on yleensä vahvin. Oikeasuuntaisena voidaan pitää KHO:n ratkaisua 2.11.1990 T:3765, jonka mukaan verovelvollista on kuultava ennen poikkeamista kauppakirjassa sovitusta kauppahinnan jakautumisesta. Kuuleminen ei sinänsä välttämättä johda merkittävään informaation lisäykseen verotusmenettelyä varten.

Peltomaan arvon määrittämisessä ei suurta ongelmaa aiheuta yksittäisen tilan peltomaan laadun määrittely. Peltomaan arvoon vaikuttavat tekijät, kuten maalaji, peltokuvioiden koko ja sijainti sekä salaojitus ovat todettavissa veroviranomaistenkin hallussa olevan aineiston perusteella.¹⁴³ Ongelman muodostaa se, minkälaisella perusteella laskettu arvo on otettava käyväksi arvoksi kauppahinnan jaossa. Vaihtoehtoisia perusteita olisivat teoriassa kauppahintatilastojen perusteella todettava kauppa-arvo, maataloudellisen käytön perusteella laskettava tuottoarvo tai esim. näiden yhdistelmämenetelmä.¹⁴⁴

kyarvon suhde verotuksen arvoon. Nykyarvo on määritettynä rakennusinvestointeihin käytetyn oman työpanoksen kanssa ja ilman sitä. Otos katselmustutkimuksessa oli varsin pieni.

¹⁴¹ Läheskään kaikkien tilojen osalta ei voida lähteä siitä, että maatalousrakennukset saadaan niiden vähäisen arvon takia kaupan päälle. Maatilojen tuotantorakennusten arvosta esitetyistä mielipiteistä ks. *Mattila*, Varojen arvostus s. 149. alaviitteet.

¹⁴² Maatilojen asuinrakennusten käypä arvo tulee käytännössä useimmiten määriteltäväksi kustannusperusteisesti eli jälleenhankinta-arvon ja teknisen nykyarvon määrittämisen kautta. Käyvän arvon määrittämiseen suoraan kauppahintavertailun avulla ei yleensä ole mahdollisuuksia riittävän vertailuaineiston puuttumisen vuoksi. Maatilojen asuinrakennuskanta on hyvin epäyhtenäinen. Harvoissa tapauksissa asuinrakennuksen arvoa päästään laskemaan todellisten rakennuskustannusten perusteella. Useimmiten joudutaan turvautumaan jälleenhankinta-arvon määrittämiseen, jolloin perusteeksi voidaan ottaa pinta-alaa tai tilavuutta kohti lasketut ohjearvot, joita on julkaistu omakotitalojen arvioimista varten. Tästä päästään kulumisen edellyttämän arvovähennyksen jälkeen tekniseen nykyarvoon. Pienasuuntalojen jälleenhankinta-arvon määrittämisestä ja sitä varten annetuista eri arvioimisohjeista ks. esim. *Kanerva* s. 67 ss.

¹⁴³ Peltomaan pisteytyksen avulla on veroluokituksessa tehty laadultaan erilaiset peltomaat yhteismitallisiksi ja laskettu kullekin tilalle ns. verohehtaarien määrä. Tämä ilmenee tilakohtaisista veroluokituskortteista. Peltomaan jyvitystä ei nykyään pidetä ajan tasalla. Kuitenkin aiempaa jyvitysaineistoa on olemassa.

¹⁴⁴ Kiinteistöjen eri arvostusmetodien käsitteistä ks. *Mattila*, Varojen arvostus s. 142 s. sekä metodeista ja niiden perusteella syntyneistä arvokäsitteistä *Wiiala* s. 74 s.

Kauppahintavertailun perusteella on tilakaupan yhteydessä myytävän peltomaan käypää arvoa vaikeata määrittellä.¹⁴⁵ Nykyään tapahtuu varsin vähän kokonaisten maatilojen kauppvoja, joissa voitaisiin varmuudella olettaa kaupan osapuolten pyrkineen käypään hintaan.¹⁴⁶ Vapailla markkinoilla myytävä peltomaa on nykyään enimmäkseen lisämaata, joka myydään ilman rakennuksia.¹⁴⁷ Tällaisen peltomaan hinna määräytymismekanismi on erilainen kuin koko tilan kaupassa siirtyvän peltomaan.¹⁴⁸ Lisäpeltomaan hinta muodostuu yleensä korkeammaksi kuin koko tilan kaupassa hankittu peltomaan.

Kauppahintavertailun ohella peltomaan käypää arvoa on pyritty määrittämään peltomaan tuottoarvolla.¹⁴⁹ Tähän määrittämisperusteeseen on liittynyt harkinnanvaraisia suureita, joten sitä pidetään epäluotettavana mittarina. Laskentaperusteena käytettävän vuosituoton ja laskentakorkokan-

¹⁴⁵ Viljelysmaan kauppa-arvon määrittämisessä tarvittavista tilakohtaisista tiedoista sekä kauppahintatilastojen hyödyntämisestä ks. *Wiiala*, s. 88 ss.

¹⁴⁶ Kokonaiset maatilat olivat tunnusomaisia maaseudun kiinteistömarkkinoilla vielä 1950 luvun lopulle, ks. *Ryynänen*, Maatalouskiinteistöjen arvo ja arvioimisongelmat s. 77 ss. Lähisukulaisten välisten kauppajen ei taas voida katsoa tapahtuneen siten avoimilla markkinoilla, että niiden perusteella voitaisiin tehdä päätelmiä käyvän hinnan tasosta.

¹⁴⁷ Kauppahintatilastojen käytössä nimenomaan tilan osan, kuten nyt peltomaan käyvän arvon määrittelyssä on se heikkous, että tilastoissa ei ole luotettavaa selvitystä kauppahinnan jakautumisesta eri kohteille. Maatilojen kauppakirjoissa ei aina ole esitetty jakaumaa. Niissäkin tapauksissa, joissa kaupan osapuolet ovat kauppakirjassa kohdentaneet kauppahinnan, ei ole varmaa, että kohdennus vastaa käypien arvojen todellista suhdetta tai edes osapuolten todellista näkemystä käypien arvojen suhteesta.

¹⁴⁸ Lisämaan ostaja, jolla on tilallaan ylimääräistä kone- rakennus- tai muuta kapasiteettia, voi lisäpeltomaan hankinnalla parantaa tuotannon tekijöiden tasapainoa. Syntyvästä lisähyödytystä muodostuu lisäalueelle erityistä arvoa. Ostajan tilan lisämaineen lasketun arvon ja ilman lisämaata lasketun arvon erotus, erotus- l. differenssiarvo, ratkaisee hankinnan kannattavuuden. Samaa kysymystä voidaan arvioida myös raja-arvon avulla, jolloin lasketaan tilaan liitetyn lisämaayksikön aiheuttama tilan arvonmuutos. Erotusarvon ja raja-arvon käsitteistä ks. *Wiiala* s. 8. Jos erotusarvon perusteella laskettu peltomaan yksikköarvo on korkeampi kuin vastaava keskimääräinen yksikköarvo, tai raja-arvo on positiivinen, osto lisämaaksi kannattaa. Osto lisämaaksi on useimmiten myös edullisempi kuin tilan hankkiminen sellaisenaan käytettäväksi talousyksiköksi. Kokonaisten tilojen kauppa avoimilla markkinoilla on niin vähäistä, että lisämaaksiostajien arvostukset eivät vaikuta vahvasti hintatasoon. Peltomaan kaupat ovat melko yleisiä ja lisäpeltomaan hintatasoon pääsevät vaikuttamaan ostajien arvostukset. Lisämaakauppojen ja kokonaistilakauppojen hintasovertailusta ks. *Matila*, Varojen arvostus s. 147 ss. ja siinä viitattu kirjallisuus. Lisäpeltomaan arvon määrittämisestä ks. *Ylätalo* s. 143 ss.

¹⁴⁹ Tuottoarvon käyttämisestä maatalousmaan arvon määrittämisperusteena on arvosteltu. Kauppa-arvoperusteen varhainen puolestajapuhuja oli *Aereboe* s. 197 ss. Hänen mukaansa maatalousmaan arvonmuodostuksessa on ensisijainen merkitys muilla kuin puhtaaseen tuottoon liittyvillä tekijöillä. *Laur* s. 243 on nimittänyt kauppahinta-arvon ja tuottoarvon erotusta ideaalikoroksi (>ideelle Rente), joka edustaa sellaista arvoa, joka ei ilmene rahatuottona. Tuottoarvon ja kauppa-arvon asemasta ks. *Heiskanen* s. 69 ss.

nan määrittäminen vaikuttavat merkittävästi lopputulokseen. Kummankaan suureen määrittäminen ei ole yksiselitteistä.¹⁵⁰ Varsinkin pienillä tiloilla, joilla tuottavuus on heikko, tuottoarvo jää huomattavasti alle kauppahintaperusteisen käyvän arvon. Vaikeutena peltomaan tuottoarvon määrittämisessä on ollut myös maatalousrakennusten osuuden erottaminen tuottoarvosta, johon sisältyy peltomaan ja maatalousrakennusten tuottoarvo.¹⁵¹

Maatalousmaan käyvän arvon määrittämiseksi ei ole tarkkaa tulosta luotettavasti antavaa menetelmää. Tilakohtaisilla peltomaan erityisolosuhteilla ei ole peltomaan arvon määrittämisessä ratkaisevaa merkitystä. Kahden samalla paikkakunnalla olevan tilan peltomaiden arvo ei puhtaasti maataloudellisilla perusteilla poikkea merkittävästi toisistaan.¹⁵² Niissäkin tapauksissa, joissa on arvoon vaikuttavia tekijöitä, vaikkapa sijainti paikkakunnalla, ne ovat yleensä todettavissa verotuksessa käytettävissä olevista asiakirjoista.¹⁵³ Näin ollen yksinomaan verovelvollisen hallussa ei ole peltomaan käyvän arvon määrittämisessä tähdellisiä erityistietoja.¹⁵⁴ Mahdolliset virheellisuudet pellon arvonmäärityksessä eivät myöskään johdu juuri sen osalta annetuista tiedoista.¹⁵⁵

¹⁵⁰ Tuottoarvomenetelmästä kiinteistön arvonmäärityksessä ks. *Wiiala* s. 27 ss.

¹⁵¹ Kiinteistökoron jakamiseksi maapohjalle ja rakennuksille ei ole yleispätevää teoreettista perustetta. Käytännön jakamisperusteesta ks. *Wiiala* s. 51 s.

¹⁵² Peltomaan luokituksessa on otettu huomioon maalaji, peltolohkojen koko ja sijainti. Nämä vaikuttavat tekijät on otettu huomioon tilan muunnettujen peltohehtaarien vahvistamisessa. Siitä, mitä tietoja käytetään viljelysmaan veroluokituksessa, ks. *Ryynänen*, Arvioimistieteen perusteita ja menetelmiä s. 18 ss, jossa esitellään myös maanmittaustoimituksissa käytettävää jyvitystä sekä esitellään verotus- ja maanmittausjyvityksen eroja.

¹⁵³ Etäisyydellä paikkakunnan keskuksesta on vaikutus pellon maataloudelliseen arvoon. Vuosikymmeniä sitten etäisyyden vaikutus maataloudelliseen arvoon oli voimakkaampi kuin nykyään. Tuolloin maataloustuotteiden välitön kuluttajapiiri tai tuotantolaitos olivat usein saman paikkakunnan keskuksesta. Etäisyys keskuksesta vaikuttaa samansuuntaisesti myös peltomaan arvoon tonttimaana. Etäisyyden merkitys maan odotetun käyttötarkoituksen muutoksen perusteella onkin nykyään monesti suurempi kuin maataloudellisen arvon kautta.

¹⁵⁴ Maatilan viljelysmaahan liittyvistä perusparannuksista merkittävin on salaojitus. Salaojituksen arvo voidaan laskea monella tavalla. Kauppahintavertailulla saatava ero salaojitettun peltomaan ja salaojittamattoman välillä on mahdollinen, jos hintavertailukohteita on. Käytännössä jouduttaneen useimmiten turvautumaan kustannusperusteiseen arvonmäärittämiseen. Jollei alkuperäisiä hankintakustannuksia ole tiedossa, joudutaan arvioimaan arviointihetken jälleenhankinta-arvo, josta tehdään ikäalennukset nykyarvon saamiseksi.

¹⁵⁵ Maatilaan kuuluvalla maapohjalla saattaa olla erityistä arvoa, joka ylittää alueen maataloudellisen arvon. Maatilaan kuuluvalla alueella, jolle on vahvistettu ranta- tai asemakaava, on vahvistettava sen osoittaman käyttömahdollisuuden edellyttävä arvo. Jos tilalta on jo myyty rantatontteja, käyvän arvon määrittäminen ei tuota vaikeuksia. Jollei tontteja ole vielä myyty, on turvauduttava samalta alueelta myytyjen vastaavien tonttien hintavertailuun. Maanmittaushallitus on tilastoinut tehtyjen kauppojen perusteella tonttien hintoja, jotka antavat suuntaa käypää arvoa vahvistettaessa.

Maatalouskoneiden arvon määrittäminen voidaan suurelta osin perustaa suoraan markkina-arvoon. Arvoltaan merkittävimpien maatalouskoneiden, traktorien ja leikkuupuimuriin, kauppahintavertailu antaa vertailukauppojen runsauden ja käytettyjenkin koneiden vakiintuneiden markkinoiden johdosta luotettavan lopputuloksen. Kasvinviljelyskaluksiin kuuluville koneille ei ole muodostunut käytettyinä selväpiirteisiä markkinoita.¹⁵⁶ Näiden arvo on yleensä selvitetävissä vähentämällä vastaavan uuden koneen hankintahinnasta koneen teknisestä ja taloudellisesta vanhentumisesta johdettu arvon alentuminen.¹⁵⁷

Vaihto-omaisuuden arvo on suurimmalta osin määriteltävissä kauppa-arvoperusteisesti. Tarvike- ja tuotevarastot muodostuvat hyödykkeistä, joilla on markkina-arvo. Kotieläimistä teuraskarjalla on vakiintuneet markkinat, joiden hintatiedoilla arvon määrittäminen käy tarkasti. Pitoeläinten käyvän arvon määrittäminen ei perustu suoraan painon tai lukumäärän ja yksikköhinnan tuloon kuten usein teuraskarjan. Arvonmääritys on yksilöllisempää ja perustuu eläinyksilön tuottoon ja perintötekijöihin.¹⁵⁸

Vaihto-omaisuuden arvostuksessa verovelvollisten mahdollisuus esittää selvitystä ovat poikkeuksellisen hyvät verrattuna verotuksen toimittajien tiedonhankkimismahdollisuuksiin.¹⁵⁹ Verovelvollisten hallussa on tiedot tuote- ja tarvikevarastojen olemassaolosta ja määristä.¹⁶⁰ Ilman näitä tie-

¹⁵⁶ Nykyaikaisten peltoviljelykoneiden arvo voi olla hyvinkin suuri sekä absoluuttisesti että suhteessa koko maatalousvarallisuudesta. Viherrehun tuotantolinjan arvo voi olla yli 100 000 mk.

¹⁵⁷ Tämä arvonmääritystekniikka ei johda tarkkoihin tuloksiin tekniikaltaan ja muuten täysin vanhentuneiden koneiden osalta. Mahdolliset virheet eivät ole absoluuttisesti suuria. Peltoviljelyskoneiden kuten myös tuotantorakennuksissa olevien koneiden tekninen käyttöikä on suhteellisen vähäisen käytön takia pitkä. Taloudelliseen käyttöikään vaikuttaa koneen tuotannollinen vanhentuneisuus kuten myös toimintavarmuuden aleneminen. Koneen arvo voi mainituista syistä jäädä sen teknistä arvoa vähäisemmäksi. Maatalouden taloudellinen tutkimuslaitos käyttää laskelmissaan kasvinviljelykaluston keskimääräisenä käyttöaikana 10 vuotta ja kotieläinkaluston 15 vuotta (kom.miet 1981:15 s. 10).

¹⁵⁸ Tutkimuksissa on lypsylehmän arvo laskettu teurasarvon pohjalta. Lehmän tuotannollinen arvo on teurasarvoa korkeampi. Kuinka suuri ero on, riippuu naudanlihan ja maidon hintasuhteesta. 1960-luvun alussa ero oli 35 % ja 1980-luvun alussa lähes 50 %. Kotieläinten arvonmäärityisperusteiden yleisesittelyksi ks. *Ylätalo – Pyykkönen*, s. 11 ss. Kotieläinkannan arvon laskumenetelmistä tarkemmin ks. *Ihamuotilan* sekä *Ihamuotila – Stantonin* tutkimukset.

¹⁵⁹ Toiminnan aikana ei verotuksessa seurata varaston arvoja, mikä osaltaan heikentää verotuksen toimittajien tietotasoa myös tilakaupan vaiheessa.

¹⁶⁰ Tosin varastojen määrän arvioiminen tarkasti voi olla vaikeata. Näin on etenkin korsi-rehun ja säilörehun varastojen osalta. Viimeksi mainittujen arvo voi yksittäistapauksissa maataloustilalla olla merkittävä. Varastohan kattaa enimmillään runsaan puolen vuoden tuore-rehuruokinnan. Ilmeisesti näitä varastoja ei aina ilmoiteta kauppahinnan jakovaatimuksessa täydestä arvostaan.

toja verotuksen toimittaja ei voi suorittaa arvostusta, vaikka käytettävissä olisikin tiedot yksikköarvoista.

Hyödykeryhmistä puusto ja maatalousrakennukset ovat kauppahinnan jaon kannalta merkittävimmät. Tilakohtaiset variaatiot ovat suuret. Tietojen saannissa verotukseen on näissä hyödykkeissä suurimmat puutteet. Tietojen hankintaan verovelvollisella on paremmat edellytykset kuin veroviranomaisilla. Irtaimen maatalousomaisuuden arvostuksessa hyödykkeiden olemassaolosta, laadusta ja määrästä on parhaat tiedot verovelvollisilla. Näiden perusteella valittavista yksikköarvoista verotuksen toimittajilla on riittävästi tietoa. Peltomaan arvostuksessa ei puutu sellaista informaatiota, joka olisi vain verovelvollisen hallussa. Yleensä verotuksen toimittajalla on riittävät tiedot. Silti käyvän arvon määrittäminen on vertailukohtien vähäisyyden johdosta vaikeata.

5.4.3 Verotusarvojen suhde käypien arvojen mukaisen jaon toteuttamisessa

5.4.3.1 Verotusarvojen käytön asemasta verotuksessa

Arvioitaessa verotusarvojen soveltuvuutta maatalan kauppahinnan jakamiseen on aiheellista aluksi lyhyesti käsitellä verotusarvojen määräytymisperusteita. Metsämaan ja puuston arvo määräytyy maapohjan teoreettisen puuntuottokyvyn kapitalisoidun raha-arvon perusteella. Teoreettiseen tuottoon perustuu myös peltomaan arvo. Rakennusten verotusarvo perustuu myyjän verotuksen menojaan nöksiin, samoin koneiden ja kaluston. Määräytymisperusteissa on hyödykkeittäin vaihdellen aineksia, jotka saattavat johtaa etäälle käyvästä arvosta oleviin arvoihin.¹⁶¹

Siinä tapauksessa, että maatalan kaupan osapuolten ilmoittama tilan kauppahinnan jako poikkeaa kaupan kohteiden käypien arvojen suhteesta, verotusta toimitettaessa poiketaan ilmoitetusta jaosta. Luotettavan selvityksen puuttuessa omaisuusosien arvosta jakoperusteeksi voidaan ottaa hyödykkeiden verotusarvot. Verotusarvojen käyttö on katsottu hyväksyttäväksi ratkaisussa KHO 1979 II 552 (= KHO 20.12.1979 T: 5294). Ratkaisussa todettiin, että poikkeama saatettiin tehdä ilman nojautumista VerL 56 §:ään. Ratkaisua ei ole katsottava KHO:n yleiseksi kannanotoksi verotusarvojen ja käyvän arvon suhteesta ja siis verotusarvojen käytön hyväksyttävyydestä.

¹⁶¹ Tarkemmin verotusarvoihin palataan käsiteltäessä verotusarvon poikkeamia käyvistä arvoista hyödykekohtaisesti.

Ratkaisussa KHO 2.11.1990 T:3765 katsottiin, että verovelvollista oli kuul-tava ennen poikkeamista kauppakirjassa ilmaistusta kauppahinnan jaosta. Tapa-us voitaneen nähdä paitsi verovelvollisen prosessiaseman turvaamisena, myös kannanottona siihen suuntaan, että käyvät arvot selvitetään ensisijaisesti muulla tavalla kuin verotusarvoja käyttäen. Ilmeisesti siinä tapauksessa, ettei verovelvol-linen esitä riittävää lisäselvitystä, verotusarvojen soveltaminen on mahdollista.

Verotusarvojen suhde käypien arvojen osoittajana ei ole tarkka ja luotettava. Ratkaisun KHO 1979 II 552 mukaan verotusarvojen suhdetta voitiin kuitenkin käyttää, kun ilmoitettu kauppahinnan jako oleellisesti poikkesi hyödykkeiden käy-vistä arvoista. Epätarkan tiedon käyttäminen erityisesti kaupan osapuolten ilmoit-taman jaon asemesta on ongelmallinen kysymys.¹⁶² Oikeuskirjallisuudessa esi-tetyt näkemykset verotusarvojen käytöstä kauppahinnan jakoperusteena vaihte-levat varsin kielteisestä hyväksyvään. Anderssonin kanta verotusarvojen suhteen käyttöön on varsin kielteinen.¹⁶³ Vaikuttaa siltä, että verohallinnon piirissä työs-kennelleiden henkilöiden suhtautuminen verotusarvojen käyttöön on ainakin aiem-min ollut hyväksyvämpi.¹⁶⁴

¹⁶² Niissä tapauksissa, joissa osapuolet eivät ole esittäneet lainkaan kauppahinnan jakau-tumista, materiaalisesti oikeaan lopputulokseen pääseminen verotusarvojen suhteen käytöllä on myös epävarmaa. Kuitenkin tiedon antamatta jättämisen seurauksena oleva verotusarvojen käyttöön siirtyminen on helpommin hyväksyttävissä.

¹⁶³ Andersson, Maatalousverotus s. 86. pitää verotusarvojen käyttöä viimeisenä keinona muiden puuttuessa. Tapauksissa, joissa kaupan osapuolet eivät ole esittäneet jakoa, Anders-son suosittaa menettelyä, jossa kokonaiskauppahintaa jaetaan ensin varmasti arvostettaville hyödykkeille, mm. vaihto-omaisuudelle ja irtaimelle käyttöomaisuudelle. Loppuosa jaetaan kiinteistön ja sen ainesosien kesken. Tarkasti käypien arvojen mukaiseen jakoon päätymistä tätä »jäännöserämenettelyä» käyttäen vaikeuttaa käsittääkseni suuresti se, ettei ole tietoa kaupan kohteiden yhteisarvosta. Maatalousirtaimiston käyvän arvon tietäminen ei johda oikeaan ja-koon, jos muun omaisuuden arvoja koskeva tieto on hyvin epätarkka. Osapuolten ilmoittamasta jaosta poikkeamisen osalta Andersson asettaa verotuksen toimittajille ankan todistustaakan. Näiden on osoitettava osapuolten esittämä kauppahinnan jako virheelliseksi.

¹⁶⁴ Lehtinen, Verotus 1981 s. 59 tuntuu suhtautuvan myönteisesti verotusarvojen käyttöön. Samoin Lehtinen, Verotus 1972 s. 116, jossa hän toteaa pitkälti verotusarvojen suhteiden mu-kaisesti kehittämänsä vertailuarvon oikeamieliseksi yhteismitalliseksi arvoksi. Halonen, Vero-oikeudellisia esitelmiä 1978 s. 165 s. toteaa verotusarvojen käytön olevan tarpeellista, koska kaupan osapuolet vain harvoin esittävät jakoa kauppakirjassa. Myös osapuolten sopimaa ja-koa on hänen mielestään aihetta kontrolloida verotusarvolaskelmalla. Vrt. Rabinä, Verotus 1991 s. 86 ss., joka pitää verotusarvojen käyttöä virheellisenä. Hän tarkastelee ilmeisesti periaate-tasolla käypien arvojen ja verotusarvojen käyttöä. Ilmeisesti kysymys verotusarvojen käytön hyväksyttävyydestä on enemmänkin näyttö- ja todistustaakkakysymys. Verotusarvojen suhteen käyttöön ollaan käsittääkseni siirrytty sillä perusteella, että sen on katsottu olevan varmin käy-tettävissä oleva keino käypien arvojen mukaisen jaon toteuttamiseen.

Verotusarvoihin perustuva kauppahinnan jako on ainakin aiemmassa käytännössä ollut suhteellisen yleinen menettely.¹⁶⁵ Verotusarvojen suhdetta määrättäessä on verotuskäytännössä noudatettu annettua ohjetta, jonka mukaan eri hyödykkeiden arvot vahvistetaan seuraavasti:

Pelto: verotusarvo kertoimella (3) korotettuna
 Metsä: verotusarvo
 Salaojat: myyjän hankintamenojäännös
 Rakennuspaikka: verotusarvo
 Koneet: myyjän hankintamenojäännös
 Maatalousrakennukset: myyjän hankintamenojäännös
 Asuinrakennus: verotusarvo alentamattomana
 Tontti: verotusarvo
 Kotieläimet: varallisuusverotusarvo

Näiden arvojen yhteismäärän suhde kauppahintaan (kh/va) lasketaan ja saadulla kertoimella kerrotaan kunkin hyödykkeen verotusarvo.^{166, 167}

5.4.3.2 Verotusarvojen ja käypien arvojen eroista

Hyödykkeiden käypien arvojen ja verotusarvojen erot osoittavat, kuinka suuri virhemahdollisuus sisältyy verotusarvojen suhteen käyttöönottoon. Nimenomaan se, että näiden kahden arvon suhde vaihtelee eri hyödykkeillä, on merkitsevä tekijä. Verotusarvojen määräytymisperuste osoittaa pitkälti sen, mikä verotusarvon suhde on käypään arvoon.

¹⁶⁵ Halosen, Verotus 1979 s. 171 esittämästä saa sen kuvan, että verotusarvojen käyttö oli jopa pääsääntö, koska hyödykkeiden käyppiä arvoja ei yleensä ole käytössä. Lausunto koskee suhteellisen kaukaista aikaa. Kirjoittajan kokemukset kysymystä koskevien verovalitusten käsitteystä lääninoikeudessa vuosina 1978–84 ovat samansuuntaisia. Tämän jälkeen ei verovelvollisten tietojen annossa verotukseen liene tapahtunut merkittäviä muutoksia ennen KHO:n ratkaisua 2.11.1990 T:3765. Ratkaisu tullee lisäämään verovelvollisten antaman tiedon määrää ja vähentämään tarvetta verotusarvojen suhteen käyttöön kauppahinnan jakamisessa.

¹⁶⁶ Kaavion on esittänyt Halonen, Maatilan omistajanvaihdos, Vero-oikeudellisia esitelmiä 1978 s. 173. Hän oli tuolloin verohallituksen maatalousverotuksen ylitarkastaja. Sanotunlaista laskentamenettelyä sovellettiin verotuskäytännössä verohallituksen ohjeena. Lehtinen, Verotus 1972 s. 115 ss. on esitellyt verotusarvojen mukaisen kauppahinnan jaon normitaustaa. Lisäksi hän on esittänyt oman suosituksensa kauppahinnan jaon perusteista. Esitys perustuu pitkälti verotusarvojen käyttöön.

¹⁶⁷ Kiviranta, s. 15:25 s. esittelee vastaavan verotusarvojen suhteessa tapahtuvan kauppahinnan jaon.

Maatalousmaan ja kasvuston verotusarvo lasketaan tuottoperusteisesti eli kertomalla maatalousmaan keskimääräinen vuotuinen tuotto luvulla 7 (VVL 15 § 1 mom.).¹⁶⁸ Verotusarvo jää selvästi alhaisemmaksi kuin käypä arvo.¹⁶⁹ Kiinteistöveroimikunnan mukaan pellon keskimääräinen verotusarvo vuonna 1987 oli 1 380 mk/ha. Pellon keskimääräinen myyntihinta oli samana vuonna 28 671 mk/ha. Verotusarvo oli siis keskimäärin vajaat 5 % myyntihinnoista.¹⁷⁰ Kerrottuna jakokaavan kertoimella, 3:lla arvo jää vielä paljon käypä arvoa pienemmäksi.

Metsämaan ja puuston verotusarvo säädetään VVL 14 §:ssä vahvistettavaksi metsän puhtaan tuoton perusteella. Tuotto kerrotaan luvulla 10. Pinta-alaverotuksen huojennuksia ei oteta huomioon varallisuusverotuksessa.¹⁷¹ Jos maatilan metsän puuston arvo olennaisesti poikkeaa samanlaisten metsämaiden keskimääräisestä arvosta kunnassa, on metsän pääsäännön mukaista arvoa harkinnan mukaan oikaistava ylöspäin tai alaspäin. Tämän poikkeussäännön hyväksi saaminen edellyttää vahvaa näyttöä puuston arvosta.¹⁷²

¹⁶⁸ Arvo lasketaan todelliselle peltohehtaarille eikä verohehtaarille kuten vanhan säännöksen mukaan.

¹⁶⁹ Tuottoperusteisella arvonmäärittelyksellä on päädytty lähelle käypä arvoa vastaavia kauppaa arvoja. Ks. *Heiskanen* s. 74.ss. Kirjanpitotilojen tuloksiin perustuvassa tutkimuksessa muodostui maatalousmaan tuottoarvo eräiden maatalouspiirien osalta hyvin lähelle kauppaa arvoa. Joissakin maatalouspiireissä tuottoarvo jäi alle ja joissakin se oli yli kauppaa arvon. Heiskanen on tutkimuksessaan jättänyt laskelmista pois alle 10 peltohehtaarin tilat, koska niillä liikeylijäämä oli negatiivinen (ks. *Heiskanen* s. 29). Suomessa maatilojen keskimääräinen peltoala on noin 13 ha, joten Heiskasen tekemä rajausta poistaa tutkimuksen piiristä suuren osan tiloista. Maatalousmaan tuottoperusteisen arvioimisen ongelmista pientilojen osalta ks. *Ryynänen – Pölkki* s. 54 s.

¹⁷⁰ Kom. miet. 1989:2 s.79. Mietinnössä todetaan, että kaupat ovat osittain koskeneet selkeästä lisämaasta, jonka hinta on erityisen korkea. Todellinen ero käypien arvojen ja verotusarvojen välillä on toimikunnan mielestä jonkin verran pienempi. Ks. myös kom. miet. 1980:16 liite 2 s. 5. Siinä peltomaan verotusarvon osuus %:na kauppahinnasta oli maan eri osissa melko lähellä 5:ttä.

¹⁷¹ Metsämaan pinta-alaverotuksessa annettujen verovapaushuojennusten metsämaan verotusarvoa alentava vaikutus etäännytti aiemmin verotusarvoa käyvästä arvosta. KHO on ratkaisussaan 1976 II 540 katsonut, että metsittämisen takia tuloverotuksessa verovapaa alue on verovapaa myös varallisuusverotuksessa. Muiden lainkohtien perusteella myönnettävien huojennusten varallisuusverotuskohtelusta ei ole KHO:n ratkaisuja, mutta niidenkin osalta huojennus ylittää varallisuusverotukseen. Maatalousverotuksen käsikirjan vuodelle 1990 s. 278 mukaan tuloverotuksessa verovapaat metsäalueet ovat myös varallisuusverotuksessa vapaat.

¹⁷² Kom.miet. 1980:16 liitteessä 2 s. 7 ss. esitellään metsämaan verotusarvon ja kauppahintojen suhdetta. Verotusarvo oli Etelä-Suomen alueella 29 % kauppahinnoista. Metsämaan verotusarvon osuus %:na kauppahinnoista on vaihdellut paljon, Vaihteluväli on ollut 1 – 446 %.

Maatalousrakennusten verotusarvoina pidettävät myyjän verotuksen poistamattomat hankinta- ja perusparannusmenot (VVL 19 §) voivat poiketa paljon rakennusten käyvistä arvoista. Syitä poikkeamaan voi olla monia ja ne voivat vaikuttaa samanaikaisesti.

Maatalousrakennusten verotuksessa vähennyskelpoisen hankintamenon määrä voi poiketa käyvästä arvosta jo alkuperäisen hankintamenon määrittysperusteen takia. Verovelvollisen, hänen puolisonsa ja alaikäisen lapsensa työpanoksen arvo ei sisälly hankintamenuon.¹⁷³ Rakennuksen hankintamenuosta voi jäädä pois myös tilan metsästä otetun puutavaran arvo.¹⁷⁴ Investointivarauksen ja tasausvarauksen purkaminen rakennuksen hankintamenua kattamalla etäännyttää menujäännöstä käyvästä arvosta.

Verotusarvoa etäännyttää kauppahinnan jakohetken käyvästä arvosta arvostusajankohtien erot. Käyvän arvon määrittäminen jälleenhankinta-arvon perusteella johtaa tarkasteluhetken rakennuskustannustason käyttöön. Verotusarvon lähtökohtana oleva hankintamenujäännös perustuu rakennushetken kustannustasoon. Siirryttäessä käypien arvojen käyttöön tapahtuu periaatteessa rakennuskustannusten indeksointi.¹⁷⁵ Kulumisen ja muun vanhentumisen edellyttämien poistojen jälkeinen reaaliarvo on yleensä merkittävästi verotusarvoa suurempi.¹⁷⁶

Myyjän omistusaikanaan rakennusten hankintamenuosta tekemien kuulikirjausten yhteismäärä on ilmeisesti suurempi kuin rakennusten arvon vähentyminen edellyttäisi. MVL:n sallimat enimmäispoistot ainakin mahdollistavat tämän.¹⁷⁷

¹⁷³ Kyseisten henkilöiden palkat ovat MVL 7 §:n 1 kohdan mukaan verotuksessa maatalouden tulosta vähennyskeltvottomat eikä niitä saada laskea myöskään hankintamenuon.

¹⁷⁴ MVL 6 §:n 1 momentin 9 kohdan säännöksen (L 24.8.1990/718) mukaan maataloudessa käytetyn puutavaran kantohinnasta vain puolet saa vähentää maatalouden tulosta. Puolitus koskee myös rakennuksen hankintamenuon määrytymistä. Todellisen metsänmyyntitulon verotuksessa oman puutavaran arvo jää kokonaan pois hankintamenuosta (tuloverolaki 40 §). Puutavaran otto maatalousrakennuksien rakentamiseen ja perusparantamiseen käsitellään siten, ettei puutavaran arvoa ottovuonna lueta metsätalouden tuloksi mutta sitä ei myöskään lueta rakennuksen hankintamenuon.

¹⁷⁵ Indeksointiä vastaavaan lopputulokseen päädytään joko alkuperäisen hankintamenuon oikaisulla indeksin mukaan tai arvioimalla rakennuksen kustannukset nykyisen hintatason mukaan. Aina alkuperäinen hankintamenuo ei ole tiedossa.

¹⁷⁶ *Ala-Mantila*, s. 12 ss. on tutkinut maatalousrakennusten indeksillä korjattujen ja taloudellisen arvonalennuksen edellyttämällä poistoilla vähennettyjen hankintamenuojen ja verotuksen menujäännösten suhdetta. Keskimäärin korjattu arvo tutkituilla tiloilla oli 4,5-kertainen verotuksen arvoon verrattuna. Suurimmillaan suhde oli lähes 8, pienimmillään 1,2.

¹⁷⁷ 10 %:n enimmäispoisto tuotantorakennuksista johtaa taloudellisen käyttöiän edellyttämää nopeampaan arvonalennukseen. Mainituissa *Ala-Mantilan* tutkimuksessa on käytetty 8 %:n degressiivistä poistoa, joka vastaa 23 vuoden käyttöaikaa ks. s. 11. Mahdollisuus purkaa investointi- ja tasausvarauksia rakennusten hankintamenuon lisää käyvän arvon ja verotuksen menujäännöksen eroa.

Salaojien jako-osuus määräytyy laskentakaavassa myyjän verotuksessa poistamattoman hankintamenon perusteella.¹⁷⁸ Salaojien osalta menojäännöksen vähäisyys niiden käypään arvoon voi olla ilmeisempi kuin rakennuksien osalta. Vuoden 1982 jälkeen tehdyistä salaojista tehdään 20 %:n vuosipoisto ja sitä vanhemmista 10 %:n poisto. Salaojien käyttöaika lie-nee yleensä pitempi kuin rakennusten. Investointivarausten käyttömahdollisuus myös salaojien hankinta- ja perusparannusmenoihin lisää käyvän arvon ja poistamattoman hankintamenon välistä eroa.¹⁷⁹

Koneiden, kaluston ja laitteiden arvoksi verotusarvolaskelmassa otetaan VVL 20 §:n mukaan myyjän verotuksen menojäännös. Verotuksessa sallittu maksimaalinen 25 %:n menojäännöspoisto mahdollistaa taloudellisen kulumisen edellyttämää nopeamman hankinta- ja perusparannusmenojen kulukirjaamisen.¹⁸⁰ Investointi- ja tasausvarausten käyttäminen koneiden hankintamenon kattamiseen lisää käyvän arvon ja meno-
jäännöksen määrien välille syntyvää epäsuhtaa.

Kotieläinten arvostaminen verotusarvojen mukaisessa laskelmassa merkitsee arvojen jäämistä selvästi alle käyvän arvon. VVL 21 §:ä edeltäneen TVL 128 §:n 2 momentin nojalla annetun VeroHp 9.12.1991/1631 1 §:n mukaan lypsylehmän arvo on 4270 – 4650 mk. Maatalousekonomias-
sa on esitetty laskelmia, joiden mukaan lypsylehmän arvo vuonna 1989 oli noin 10 000 mk.¹⁸¹ Huomattava ero verotusarvon ja käyvän arvon välillä on muidenkin eläinlajien suhteen.¹⁸² Muun vaihto-omaisuuden arvon määrittä-
misessä verotusarvolaskelmassa tulevat käytettäviksi markkina-arvot.

Tilakauppaan sisältyy joukko maatalouden ulkopuolisia hyödykkeitä, joiden kauppahintaosuus vaikuttaa maataloudellisten hyödykkeiden osuuk-
siin. Asuinrakennuksen ja sen tontin arvoksi on verotuskäytännössä vahvistettu varallisuusverotusarvo ilman prosenttiperusteista arvovähennystä. Maatilojen asuinrakennuskanta on epäyhtenäistä ja sen arvostus edellyt-
tää monipuolisia arvostusnormeja varustetasojen erilaisten variaatioiden huomioon ottamiseksi.¹⁸³

¹⁷⁸ Varallisuusverotuksessa salaojat otetaan huomioon maatalousmaalle vahvistettavana laskennallisena lisäarvona. Vuonna 1986 tämä arvo oli 1 135 markkaa. Verotusarvo lasketaan verovuodesta 1986 lähtien siten, että edellisen vuoden arvoa muutetaan kuluttajahintaindek-
sin muutosta vastaavasti.

¹⁷⁹ Salaojien käyvän arvon määrittäminen on ongelmallista. Tuottoperusteinen arvon mää-
rittäminen voi johtaa kohtuuttoman korkeisiin arvoihin. Ilmeisesti kustannusperusteinen, jälleen-
hankinta-arvoon ja siitä tehtäviin todellista kulumista vastaaviin arvovähennyksiin perustu-
va arvonnäyttö johtaisi lähemmäksi käyviä arvoja. Salaojituksen arvon määrittämisestä ks.
mm. Heiskanen s. 68 s.

¹⁸⁰ Meno-
jäännöksiin vaikuttaa aiempi 30 %:n poistokin vielä.

¹⁸¹ Ks. Yläta-
lo – Pyykkö-
nen s. 12, josta ilmenee myös laskuperuste.

¹⁸² Kotieläimistön arvonnäit-
tyksestä ks. myös Ryynä-
nen – Pölki s. 65 ss.

¹⁸³ VVL 18 §:ää edeltäneiden TVL 127 §:n 1 momentin ja 131 §:n nojalla annetuista val-
tiovarainministeriön päätöksistä (esim. VvMp 11.12.1991/1453) ilmenee, että varsin moninaiset
rakennuksen arvoon vaikuttavat seikat otetaan huomioon asuinrakennusten arvon määrittämi-

Maatilan kauppaan sisältyvien hyödykkeiden verotusarvot ovat yleensä selvästi käypä arvo pienemmät.¹⁸⁴ Eri hyödykkeillä käyvän arvon ja verotusarvon suhteellinen erotus muodostuu eri suuruisiksi. Verotusarvojen summan ja kauppahinnan suhdeluvulla kerrotaan kunkin hyödykkeen tai hyödykeryhmän verotusarvo. Koska kerroin on kaikkien hyödykkeiden osalta sama ja todellinen suhde hyödykkeiden käyvän arvon ja verotusarvon välillä vaihtelee, ei voida päätyä kauppahinnan käypien arvojen mukaiseen jakoon.

On vaikea esittää kokonaisarviota siitä, missä määrin verotusarvojen käyttö kauppahinnan jakoperusteena johtaa poikkeamiin käyvistä arvoista ja mikä on asian kokonaismerkitys. Maapohjan arvostus on kautta linjan alhainen. Tämän vuoksi myös maapohjan osuus kauppahinnan jaossa jää helposti pieneksi. Tässä suhteessa ei muodostu suuria eroja verovelvollisten välille. Puuston ja myös maatalousrakennusten osalta käyvän arvon ja verotusarvon väliset erot voivat sekä absoluuttisesti että suhteellisesti muodostua merkittäviksi. Tapauskohtaiset erot määrittelyn tarkkuudessa ovat suuret. Näin myös verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu vaarantuu.

Periaatteellisesti mielenkiintoinen kysymys verotusarvojen suhteen käytössä liittyy maatalousrakennuksiin. Käypää arvoa pienemmän verotusarvon ottaminen ostajan hankintamenoksi oikaisee verotuksen vastaamattomuustilannetta. Vastaamattomuushan muodostuu rakennusten kauppahinnan osalta myyjän tulon ja ostajalle muodostuvan hankintamenon verokäsittelyn välille.¹⁸⁵ Oikaisu asettamalla myyjän verotuksen menojäännös kauppahinnan jaon osaperusteeksi ei kuitenkaan johda oikeasuhtaiseen tulokseen.¹⁸⁶ Kauppahinnan jakomenettely ei muutoinkaan ole suositeltava tapa vastaamattomuustilanteen oikaisemiseen. Laisa on selvät säännökset maatalousrakennusten myyntitulon verokohtelusta tilakaupassa (MVL 21). Oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa on yksiselitteinen kanta käypien arvojen ottamisesta kauppahinnan jaon perusteeksi.¹⁸⁷

sessä. Verotusarvo jää yleensä alle käyvän arvon. Asuinrakennusten arvostus ei ole merkittävä yhdenvertaisuusongelma sikäli, että virhe on tapauksittain samansuuntainen.

¹⁸⁴ Täysin poikkeuksetonta tämä ei ehkä ole. Mm. metsämaan verotusarvo voi muodostua käypää arvoa korkeammaksi.

¹⁸⁵ Aiemmin vastaamattomuus oli täydellistä – myyntitulo verovapaata ja hankintameno vähennyskelpoista. Nykyään tilanne on huojennuksen piiriin kuuluvissa lähisukulaisten välisissä kaupoissa samanlainen. Muissa kaupoissa vastaamattomuus koskee faktista verokantaa.

¹⁸⁶ Käypien arvojen mukaista kauppahinnan jakautumista ei vastaamattomuuden oikaisussa pitäisi rikkoa. Jaon pitäisi olla käypien arvojen mukainen. Ostaja olisi laitettava rakennusten osalta myyjän verotusasemaan, jos vastaamattomuutta lähdetään poistamaan.

¹⁸⁷ Vastaamattomuustilanteita tulisi lainsäädännössä välttää. Palautuvien poistojen osalta olisi toteutettava tuloutus myyjällä tai siirtää veroluotot ostajalle. Viimeksi mainitussa tapauk-

5.4.3.3 Verotusarvojen käyttö jakoperusteena Ruotsissa

Ruotsissa käytetään hyödykkeiden verotusarvoja kauppahinnan jakamisessa. Erot Suomessa sovellettavaan verotusarvojen käyttöön ovat kuitenkin käypien arvojen mukaisen jakauman saavuttamisen kannalta suuret. Verotusarvojen soveltamisala on suppeampi sikäli, että maatalousirtaimiston arvoa ei määritellä niiden verotusarvojen perusteella vaan suoraan markkina-arvon perusteella. Kiinteistön ja sen ainesosien välinen kauppahinnan jakaminen suoritetaan verotusarvojen perusteella. Näiden arvojen määrittämisperusteet ovat paljon tarkemmat kuin Suomen vastaavat.

Ruotsissa toimitetaan kuuden vuoden välein kiinteistöjen erityinen verotusarvojen määrittely (*Fastighetstaxeringslag* 1 luku 7 §). Arvonmäärittely rakentuu markkina-arvojen pohjalle.¹⁸⁸ Markkina-arvojen luotettavuutta vähentää erityisesti maatalouskiinteistöjen osalta se, ettei käytettävissä ole vertailun kannalta riittävästi riippumattomien henkilöiden välisiä kauppoja.¹⁸⁹

Maatalouskiinteistön arvonmäärittelyssä otetaan maatalousmaan osalta huomioon maankäyttölajit, peltomaan laatu ja sijainti, salaojitus (*Lain* 13 luku). Suomen luokitukseen verrattuna ei liene isoja eroja tarkkuudessa. Suomessa pelto- maan viljavuustiedot eivät ole varallisuusverotuksessa enää ajan tasalla.¹⁹⁰ Tiedot ovat Ruotsissa yleensä tuoreempia kuin Suomessa käytettävät maatalousmaan laatatiedot.¹⁹¹

Rakennusten osalta kiinteistöverotuksen informaatio Ruotsissa on kattava ja yksityiskohtainen. Rakennusten käyttötarkoitus (asuin-, konttori- tai tuotantora-

nessa myyjän verotuksen menojäännöksen käyttö sellaisenaan ostajan verotuksen hankintamona olisi oikeutettua. Myyjän juoksevan toiminnan verotuksessa tehdyt kuittaukset ovat myös ongelmalliset. Talousrakennuksiin käytetyn puutavaran arvon kuittaaminen menojäännöksen alentamisella ja menojäännöksen alhaisuuden vaikutuksettomuus tilan myyntitilanteessa johtavat siihen, että puutavaran kustannusosuus tulee epäsymmetrisesti huomioon otetuksi verotuksessa. Oikaisuna voisi olla kuittauksesta luopuminen myyjän toiminnan aikaisessa verotuksessa tai ostajan verotuksen hankintamenon määrittäminen myyjän verotuksen menojäännöksen perusteella. Molemmat menettelyt olisi toteutettava lainsäädännössä.

¹⁸⁸ Yleissääntönä on, että verotusarvo muodostuu 75 %:ksi markkina-arvosta. Kiinteistöverotuksesta on yleisesitys *Lodin – Lindencrona – Melz – Silfverberg* 1990 s. 161 ss.

¹⁸⁹ Jos markkina-arvoa ei kyetä vertailukaupoilla selvittämään, seuraava laskuperuste on tuottoarvo.

¹⁹⁰ Maatalousmaan arvon määrittämisestä ja jyvityksen asemasta siinä ks. *Andersson*, Tulo- ja varallisuusverolaki 1990 s. 376.

¹⁹¹ Suomessa metsätalouskiinteistöjen luokitus tapahtuu käytännössä noin 30 vuoden välein (TM 1985:VM 18 s. 3). Luokitus koskee periaatteessa koko maatilakiinteistöä (Metsäveroasetus 1 §). Kuitenkin peltojen jyvitystä koskevat säännökset on kumottu. Maankäyttölajeissa tapahtuneet muutokset, kuten metsän raivaus pelloksi ja peltojen metsitys, otetaan huomioon.

kennus), koko, ikä ja laatu, rakennusmateriaali, varustus sekä kunto, on kukin eritelty arvoluokkiin, joiden vähimmäismääristä on säädetty laissa. Rakennusten arvonmäärityspäristeena on lajista riippuen markkina-arvo, tuottoarvo tai kustannusarvo. Rakennusten arvonmäärittelyä koskevat erityisesti lain luvut 8–11. Myyjän verotuksen menojäännöksellä ei ole merkitystä kauppahinnan jaossa kuten Suomessa.

Rakennusten osalta verotusarvojen mukaisesta jaosta voidaan poiketa sovittelusäännöksen nojalla. Jos rakennetun kiinteistön verotusarvojen mukaisessa jaossa muiden hyödykkeiden, kuten maapohjan, metsän puuston, maa-aineksen tms. osalle tuleva arvo merkittävästi alittaa tai ylittää näiden käyvän arvon, voidaan rakennukselle tuleva arvo määrätä erilaiseksi kuin verotusarvojen mukainen jako edellyttäisi. Todistustaakka sovittelusäännöksen käyttöedellytyksistä kuuluu sille, joka haluaa siihen vedota. Kauppahinnan jaossa kiinteistölle ja siihen liittyville hyödykkeille on siis verotusarvoilla presumtioarvo, jota voidaan näytöllä horjuttaa.¹⁹²

Metsämaan ja puuston arvoa vahvistettaessa määritetään ensin maapohjan arvo sen tuottokyvyn päristeellä.¹⁹³ Puuston arvon vahvistamiseksi puustovaraston määrä tutkitaan. Lain mukaan (14. luku 1 §) verotusarvo vahvistetaan yhteisesti metsämaalle ja puustolle. Käytännössä metsän verotusarvon määrittämisessä käytetään pohjana olemassa olevaa metsätaloussuunnitelmaa. Metsänhoitoa säätelevässä metsänhoitolaissa säädetään velvollisuus laatia metsätaloussuunnitelma jokaiselle metsätaloussyksikölle.¹⁹⁴ Tämä suunnitelma tehdään maastokatselmuksen päristeellä. Voimassaolon aikana tapahtuneet puun myynnit ja metsänhoitotoimet merkitään suunnitelmaan. Voimassa oleva metsätaloussuunnitelma on siis vahva lähtökohta kiinteistöverotuksessa eikä sen lisäksi yleensä tarvita merkittäviä tarkistuskatselmuksia.

Yleisessä kiinteistön arvioinnissa puuston osalta käytettävä tietoaimes on yksityiskohtainen. Puuston määrän suhteen on arvostusluokkia 10 k-m³:n välein.

¹⁹² Kauppahinnan jakamisesta verotusarvojen suhteessa sekä sovittelusäännöksen käyttöä ks. Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning 1988 s. 519.

¹⁹³ Suomen metsäveroluokituksessa maapohjan tilakohtainen tuottokyky sekä puuston alueittainen määrä ja laatu selvitetään tarkoin, sillä ne ovat metsätalouden tulon verotuksen päristeina.

¹⁹⁴ Skogsvårdslag (L 1979:429), 21 a § (ändring 1983:427), Skogsvårdsförfordning (1979:791) 22a § (ändring 1983:430). Lainkohdassa säädetään velvollisuuden olemassaolosta. Asetuksen säännöksessä metsähallitus valtuutetaan antamaan tarkempia ohjeita metsätaloussuunnitelman tekemisestä. Tämän kirjoittajalla ei ole ollut käytettävissä noita ohjeita. Sitä vastoin kirjoittajalla on ollut mahdollisuus tutustua näiden ohjeiden mukaisesti tehtyihin metsätaloussuunnitelmiin. Suunnitelma sisältää pitkälti sellaista informaatiota, joka on fastighetstaxeringslag 14 luvun mukaan metsänarvotuksessa ratkaisevaa.

Puulajisuhteet otetaan huomioon luokittelemalla metsät havupuu-, lehtipuu- ja jalopuumetsiin. Puustosta selvitetään myös tukkipuuprosentti (yli 25 cm läpimittaisten runkojen osuus). Tässä luokittelussa pitää lain mukaan olla vähintään 10 luokkaa. Kokonaisuudessaan metsän varallisuusverotusarvo perustuu sellaiseen informaatioon, jonka perusteella metsävarojen määrä ja hakkuumahdollisuudet ilmenevät luotettavasti.¹⁹⁵ Itse asiassa informaation perusteella voidaan tehdä luotettavia päätelmiä tilan metsän omistajalleen antamasta veronmaksukyvyistä lyhyellä ja pitkällä aikavälillä.¹⁹⁶

Ruotsissa on verotusmenettelyssä käytettävissä varsin yksityiskohtaiset ja luotettavat tiedot sekä puuston että rakennusten käyvistä arvoista. Nämä hyödykkeet ovat maatilán kauppahinnan oikeasuhtaisen jakamisen toteuttamisessa erityisen tärkeässä asemassa. Merkittävä asia on myös se, että tiedot ovat viran puolesta käytettävissä. Verotuksen toimittaja ei ole verovelvollisen antaman informaation varassa. Kuitenkin verovelvollisella ja veronsaajalla on mahdollisuus syrjäyttää verotuksen toimittajan informaatio esittämällä tarkempaa ja luotettavampaa tietoa.

Tanskassa olosuhteet maatilán kauppahinnan jaossa ovat pitkälti samanlaiset kuin Ruotsissa. Verotuksen toimittajalle on varallisuusverotuksessa muodostunut riittävä informaatio maatalojen rakennuskannasta.¹⁹⁷ Varallisuusverotusarvojen määrittäminen tapahtuu neljän vuoden välein. Verotusarvojen mukainen jako rajoituu kiinteistöön ja sen ainesosiin. Irtainta käyttöomaisuutta ja vaihto-omaisuutta ei oteta verotusarvojen mukaiseen jakoon. Niiden osuus määritellään muulla perusteella.¹⁹⁸

5.4.3.4 Verotusarvojen käyttö näyttövelvollisuuden valossa

Maatilán kauppahinnan jakamiseen hyödykkeiden käypien arvojen suhteessa liittyy vaikeita näyttökysymyksiä. Käytännössä maatilán kaupan osapuolet usein laiminlyövät näyttövelvollisuuden hyödykkeiden käypien arvojen selvittä-

¹⁹⁵ Metsämaan ja puuston arvon määrittämistä koskee 14. luku kiinteistöverotuslaissa.

¹⁹⁶ Ruotsissa ei metsäkiinteistön ostajan verotuksessa puustovarannon verotukselliseksi arvoksi oteta todellista puuston arvoa. Ostaja saa omistusaikanaan vähentää 50/25 % metsämaan ja puuston hankintamenon yhteismäärästä, vähennettävä osuus = avdragsutrymme. Ks. metsä-vähennyksen määräytymisestä Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning (1988) s. 530 s.

¹⁹⁷ Metsän osalta informaatio ei ole yhtä kattava. Metsätaloudella on hyvin pieni merkitys Tanskan maataloudessa. Informaation vajavaisuudesta ei aiheudu suurta ongelmaa.

¹⁹⁸ Maatilán kauppahinnan jakamisesta Tanskassa ks. lähemmin Landbrugshåndbog (1992) s. 136 ss.

misestä. Maatilan kauppahinnan jakoa varten ei osassa verotusasiakirjoja ole lainkaan kaupan osapuolten vaatimusta kauppahinnan jaosta. Osassa tapauksia on vaatimuksen tai muun mielenilmaisun muodossa esitetty näkemys kauppahinnan jakamisesta eri hyödykkeille, mutta ei mitään selvitystä vaatimuksen tueksi. Harvinaisia ovat tapaukset, joissa jakovaatimuksen lisäksi on esitetty tarkka ja luotettava selvitys hyödykkeiden käyvistä arvoista.

Vaikka verovelvollistaho on laiminlyönyt näyttövelvollisuutensa, kauppahinnan jako on verotuksessa pyrittävä toteuttamaan mahdollisimman oikein. VerL 55 § velvoittaa verotuksen toimittajaa materiaalisesti oikeaan lopputulokseen pyrkimiseen.¹⁹⁹ Tästä säännöksestä kumpuaa virallisperiaate. Veroprosessissa vaikuttaa myös määräämisperiaate. Näille periaatteille annettava painoarvo ratkaisee viime kädessä, kuinka hyvä informaatio on jakamisen perustana. Määräämisperiaate pitkälle sovellettuna johtaisi kauppahinnan jakamiseen sen näytön perusteella, joka on vahvin. Virallisperiaatetta sovellettaessa viranomaiset voivat nimenomaan verotuksen toimittamisvaiheessa hankkia tai kehottaa verovelvollista hankkimaan lisäselvitystä hyödykkeiden arvoista.²⁰⁰ Muutoksenhaku-prosessissa tällainen lisäselvityksen hankkiminen on prosessiperiaatteiden takia rajoitetumpaa.²⁰¹

Veroviranomaisten mahdollisuudet tiedon hankintaan ovat rajoitetut. He eivät käytännössä itse voi hankkia tietoja suoraan fyysisistä esineistä. Muiden ta-

¹⁹⁹ *Andersson*, JFT 1967 s. 173 katsoo, että VerL 55 § oikeuttaa ja velvoittaa verolautakunnan melko suuressa määrin itse hankkimaan tietoja tosiseikoista. Kuitenkaan verolautakunta ei saa veroilmoituksen tietoja huomioon ottamatta siirtyä muualta hankittujen tietojen käyttöön.

²⁰⁰ Ratkaisussa KHO 1979 II 552 todettiin kaupakirjassa ilmoitettu kauppahinnan jako kiinteistön ja sen ainesosien välille olennaisesti virheelliseksi. Tästä jaosta oli oikeus verotuksessa poiketa. Se, että verotuksessa verotusarvojen suhteessa tehty jako hyväksyttiin KHO:ssa, merkitsee varmasti sitä, että tuomioistuimien katsoi jaon olleen lähempänä käypien arvojen mukaista kuin ilmoitettu jako. Ratkaisulla ei luotu verotusarvoille yleistä presumtioarvoa käyvän arvon osoittajana. Ilmeisesti ratkaisulla ei myöskään tarkoitettu lisätä verotusarvojen käyttöä jakoperusteena. Ratkaisu KHO 2.11.1990 T:3765 taas korostaa verovelvollisen kuulemisen, siihen liittyen lisäselvityksen saamisen ja ilmeisesti todellisen käyvän arvon mukaisen jaon asemaa kauppahinnan jaossa. *Andersson*, DL 1969 s. 180 katsoi, ettei verolautakunnan pidä ryhtyä arvioimaan kauppahinnan jakoa eri hyödykkeille, ennen kuin se on kuullut ainakin myyjää ja mahdollisesti myös ostajaa. *Anderssonin* suositus vastannee pitkälti KHO:n ratkaisun 2.11.1990 T:3765 linjaa. Ennen sanottua ratkaisua verovelvollisia ei verotuskäytännössä läheskään aina kuultu ennen verotusarvojen käyttöön siirtymistä.

²⁰¹ Määräämis- ja virallisperiaatteiden asemasta verotusprosessissa, lähinnä muutoksenhaussa ks. *Andersson*, Verotuslain kommentaari s. 180 ss. Hän toteaa, s. 182, että verolautakunnalla ja -toimistolla on oikeus ottaa huomioon tosiseikkoja, joita asianosaiset eivät ole esittäneet. Tuomioistuimilta vastaava oikeus periaatteessa puuttuu.

hojen hallussa olevien tietojen saanti on rajoitettua.²⁰² Ratkaisussa KHO 25.9.1991 T:3302 katsottiin, että metsälautakunta ei ollut velvollinen antamaan lääninverovirastolle tietoja hallussaan olevasta metsätaloussuunnitelmasta. Tietoja olisi käytetty puuston arvon määrittämiseen lahjaverotusta ja tuloverotusta varten. KHO katsoi, että ei ollut näytetty sellaisia VerL 47 §:ssä tarkoitettuja syitä, joiden takia tietojen luovuttaminen olisi välttämätöntä kunnallisverotuksen toimittamiseksi. Välttämättömyyskriteeri saattaa olla metsän nettotulon verotukseen siirtymisen jälkeen erilainen kuin ratkaisun tekohetkenä.²⁰³ Ei ole mahdotonta, että tulkinta päättyisi nykyään tietojen antamisvelvoitteen asettamiseen.²⁰⁴ Tiedonsaannin vaikeus aiheuttaa tarvetta verotusarvojen soveltamiseen.

Verotusarvojen soveltamisessa on tärkeä kysymys, kuinka hyviksi on oletettavissa mahdollisuudet päätyä niitä soveltaen käyvien arvojen mukaiseen kauppahinnan jakoon. Ruotsissa nämä edellytykset ovat verotusarvojen määrittäisperusteiden tarkkuuden vuoksi hyvät. Ruotsissa on kauppahinnan jaossa kiinteistön maapohjan ja rakennusten välillä lähtökohdaksi otettu verotusarvojen mukainen suhde.²⁰⁵ Suomessa vastaavien verotusarvojen määrittämisen perusteena oleva informaatio on vajavainen. Lisäksi verotusarvojen määrittämiseen liittyy systemaattisesti virheelliseen suuntaan vieviä aineksia. Tämän takia verotusarvojen suhteelle ei ole annettavissa presumtioarvoa - ei ainakaan niin vahvaa kuin Ruotsissa.

Tosiseikaston selvittämiseen liittyy todistustaakkakysymys. Todistustaakan täyttämättä jättämisen seuraukset ovat mielenkiintoiset tilan kauppahinnan ja-

²⁰² Merkittävimmistä kohteista, rakennuksista ja metsän puustosta ei viranomaisilla yleensä ole niiden virallisasemansa perusteella saamaa tuoretta ajan tasalla olevaa arvon määrittämisessä tarvittavaa tietoa. Sitä vastoin metsälautakunnille ja metsänhoitoyhdistyksille on saatanut kertyä hyvinkin käyttökelpoista tietoa. Metsätaloussuunnitelma, joka on verovelvollisen toimeksiannosta ja tämän kustannuksella tehty, on merkittävin tietolähde.

²⁰³ Todellisen metsänmyyntitulon verotusjärjestelmässä tarvitaan tietoa metsävähennyksen pohjan määrittämiseksi. Vaikka tämä pohja vahvistetaan metsämaan ja puuston yhteisestä kauppahintaosuudesta, on maatilan kaupassa puuston arvo kyettävä vahvistamaan suhteellisen tarkasti. Hallituksen esityksessä (HE 200:1992 vp. s. 40) on todettu metsätaloussuunnitelman olevan kelvollinen peruste metsävähennyksen pohjaksi. Metsätaloussuunnitelma, ainakin ajan tasalla oleva, on riittävä myös maatilan kauppahinnan jaon määrittämiseksi muutoin verotusta varten.

²⁰⁴ Uudessa metsäverojärjestelmässä tarvitaan tarkkaa tietoa puuston arvosta. Ratkaistaessa, onko luovutus vastikkeellinen ja metsävähennykseen oikeuttava, tulee selvittäväksi, onko vastike vähintään 3/4 metsän todellisesta arvosta. Pieni virhe puuston arvon määrittämisessä voi johtaa suureen virheeseen verotuksellisen menopohjan määrittämisessä. Metsävähennyksen saannin edellytyksistä ks. HE 200/1992 vp s. 51.

²⁰⁵ Verovelvollinen voi saada muunlaisen jaon, jos näyttää sellaisen vastaavan paremmin käypien arvojen mukaista jakoa.

ossa. Verovelvollisten vajavainen selvitys hyödykkeiden arvosta saattaa käytännössä johtaa verotusarvojen suhteen soveltamiseen. Tällaisen presumtioarvon antaminen verotusarvoille merkitsee viranomaisten todistustaakan keventämistä normaalista. Siirtymisen edellytyksenä pitäisi periaatteessa olla, että verotusarvojen mukainen jakautuma on lähempänä käypien arvojen mukaista kuin verovelvollisen esittämä.²⁰⁶ Informaation vajavaisuus estää käytännössä sen toteamisen, täytyykö tämä ehto.

Verotuksen toimittamisen kannalta vaikeita ovat ne tapaukset, joissa ei ole esitetty minkäänlaista kauppahinnan jakoa tai riittävää tietoa jaon toteuttamiseksi. Laissa ei ole verovelvolliselle asetettu sanktioitua velvoitetta kauppahinnan jakamisessa tarvittavan informaation antamiseen.²⁰⁷ Toisaalta verotusarvojen suhteen käyttö ei johda yleensä tyydyttävään tarkkuuteen. Voidaanko valinta verotusarvojen suhteen käytöstä jättää verovelvollisen päätettäväksi?²⁰⁸ Kaupan osapuolille saattaa verotusarvojen suhteen mukainen kauppahinnan jako olla edullisin juuri siksi, että se johtaa tietyllä tavalla käypien arvojen vastaiseen jakautumaan.

²⁰⁶ *Andersson*, Maatalousverotus s. 85 on asettanut verotuksen toimittajille todistustaakan, jonka täyttämiseksi heidän pitää osoittaa verovelvollisten esittämä kauppahinnan jakautuminen virheelliseksi. Verotusarvojen suhde voi Anderssonin mukaan olla enintään indisio verovelvollisten esittämän jaon virheellisyydestä. Kokemuksieni mukaan osapuolten ilmoittamasta jaosta siirryttiin verotusarvojen suhteen käyttöön aiemmassa verotuskäytännössä sillä perusteella, että kaupan osapuolten maatalousirtaimistolle ilmoittava osuus poikkesi näiden käyvistä arvoista. Maatalousirtaimiston arvothan ovat suhteellisen varmasti määritettävissä. Maatalousirtaimiston arvon edustaessa pientä osaa koko kaupan arvosta ja muiden kaupan kohteiden arvoa koskevan tiedon ollessa vajavainen tällaisen menettelyn oikeutus on kyseenalainen. Toisaalta on myönnettävä, että verotuksen toimittajien mahdollisuudet saada riittävää tietoa puuston ja maatalousrakennusten käyvistä arvoista ovat vähäiset.

²⁰⁷ VerL 40 §:ssä velvoitetaan verovelvollinen kehotuksen saatuaan antamaan verotukseen liittyviä tietoja. Lainkohdassa mainitaan »samoin velvoituksin kuin veroilmoitus». Tästä voidaan päätellä, etteivät seuraukset laiminlyönnistä voi olla verovelvolliselle sen vakavammat kuin veroilmoituksessa toteutetussa laiminlyönnissä. Tilakaupan yhteydessä seurauksena voi olla siirtyminen verotusarvojen käyttöön kauppahinnan jaossa. Tämä saattaa johtaa jopa verovelvolliselle edulliseen ratkaisuun. Tilanteessa, jossa tiedusteluun vastaamattomuuden seurauksena on arvioverotus veronkorotuksineen, tietojen antamisen laiminlyöntiin liittyy faktisesti sanktio. Kauppahinnan jakamista palvelevan informaation antamiseen ei ole vastaavia yllykkeitä. *Andersson*, Verotuslain kommentaari s. 48 katsoo VerL 40 §:n ongelmalliseksi. Siinä annetaan oikeus vaatia tietoja verovelvollisen vastapuolelle kaksiasianosaissuhteessa. Erityisen arvokas Andersson pitää sitä, että säännös koskee myös menettelyä valitusasteissa.

²⁰⁸ Verovelvollinen voi saada verotusarvojen mukaisen jaon voimaan jättämällä esittämänsä riittävän näytön hyödykkeiden käyvistä arvoista. Verovelvollinen voi faktisesti valita tilan kaupan veroseuraamuksia. Ennustettavuus ei tosin aina ole kovin hyvä. Kuitenkin metsän ja maatalousrakennusten osalta verotusarvojen perusteella määrättävä arvo on ennakoitavissa. Näiden osalta erot todellisiin käypiin arvoihin ovat myös merkittävimmät.

On ratkaistava menettelyllinen kysymys, kenen on tuotava tarvittava tieto verotusprosessiin ja miten. Kyse on pitkälti todistustaakan jakamisesta verovelvolliselle ja veronsaajalle.²⁰⁹ Todistustaakkaa koskevat yleiset periaatteet eivät käytännössä toimi tilan kauppahinnan jakamisessa aivan moitteettomasti. Tositseikoista vaaditaan yleensä yksityiskohtaiset tiedot. Jos tiedot ovat tarkat ja luotettavat eikä toinen osapuoli ole näyttänyt luotettavampia, verovelvollinen saa tahtonsa läpi.

Monessa tapauksessa kaupan osapuolten esittämä tieto ei ole niin yksityiskohtaista, että sitä voitaisiin arvioida näyttönä. Jos tilakaupan osapuolet ovat kauppakirjassa pelkästään kohdistaneet metsälle ja puustolle 1 000 000 mk, ei tämä toteamus ole näyttö metsän arvoa koskevan tosiseikaston olemmassaolosta.²¹⁰ Jos he yksilöivät metsät lohkoittain ja ilmoittavat kustakin puulajin, puun määrän hehtaarilla, kasvupituuden, tiheyden ja ilmoittavat pitävänsä metsämaan arvona 1 000 000 mk, he ovat esittäneet vaatimukselleen perustelut. Näyttö koskee näitä arvonmäärittelyn osatekijöitä. Verotuksen toimittaja voi arvioida niiden perusteella metsän arvon ja päätyä samaan tai toiseen tulokseen.²¹¹

Verovelvollisten pelkkään ilmoitukseen perustuvalle kauppahinnan jaolle ei voida antaa todistusopillisesti ratkaisevaa painoarvoa. Veronsaajilla ja verotuksen toimittajilla on asettaa verovelvollisten toteamusta vastaan vain notorisesti virheelliseen jakosuhteeseen johtavat verotusarvot. Niille ei pitäisi antaa suurta painoarvoa. Tämä taas johtaisi siihen, että verovelvollisten ilmoittamalle, mutta toteennäyttämättömälle arvojakautumalle muodostuisi käytännössä vahva asema. Tilanne on oikaistavissa vain lisäämällä reaalityiedon määrää kauppahinnan jakomenettelyssä.

²⁰⁹ Andersson, Verotuslain kommentaari s. 183 toteaa, ettei liene mahdollista esittää yleisiä sääntöjä, jotka osoittaisivat todistustaakan jakautumisen tavallisissa veroasioissa. Hän toteaa mts. 184, että valitusviranomaisten on pyrittävä jakamaan todistustaakka »kohtuullisella tavalla». Todistustaakkaa ei voida modernin käsityksen mukaan jakaa abstraktein perustein kokonaan veronsaajille tai verovelvollisille. Jaon tulisi tapahtua reaalisin argumentein ja asian luonteen mukaan. Andersson, JFT 1967 s. 183. Mts. 172 Andersson korostaa, että verovelvollisen tosiseikoista ilmoittamille tiedoille on annettava arvo. Selvästi ilmoitettua tosiseikkaa ei pidä arvionvaraisesti muuttaa toiseksi (ilmoitettua 80 m²:n asuntoa arvioida 120 m²:n suuruiseksi). Jos verolautakunnalla on kohtuullisia epäilyksiä siitä, että tiedot ovat virheellisiä, asia pitää tutkia, yksinkertaisimmin kyselyllä verovelvolliselta.

²¹⁰ Verovelvolliset saattavat arvioida väärin metsien arvon. Yleisesti ei voida lähteä siitä, että isäntä tuntee metsiensä arvon. Metsänarviointi on ammattitaitoa vaativa työ. Taitoa ei ole kaikilla metsänomistajilla, vaikka he kykenisivät hoitamaan metsiään hyvin.

²¹¹ Tarkastettaviksi jäävät puutavaran yksikköhinnat kypsistä metsistä sekä muut arvonmäärittelyn perusteet kasvatusmetsistä. Se, että kaupan osapuolet ovat tehneet yksityiskohtaisen selvityksen puuston arvosta, osoittaa, että heillä on perustiedot metsänarvioinnista. Itse tehty laskelma ei todistusarvoltaan vastaa ulkopuolisen ammattimiehen tekemää.

Lisätiedon hankintatapoja varten on ratkaistava kaksi kysymystä. Velvotetaanko tilakaupan osapuolet hankkimaan ja kustantamaan ulkopuolisen henkilön arvio puuston ja rakennusten arvosta?²¹² Vai oikeutetaanko verotuksen toimittaja hankkimaan vastaavat tiedot?²¹³ Tämä merkitsisi lähinnä valtuutusta käyttää tietoa, joka on jonkin muun tahon hallussa. Metsän ja puuston osalta

²¹² *Mattila*, Varojen arvostus s. 474 käsittelee todistustaakkaa perintö- ja lahjaverotuksen yhteydessä. Hän katsoo, että verovelvollisten osuus näytön esittämisessä tulisi keskittää erityisesti faktapuolen selvittämiseen. Yleensä tätä koskevat tiedot ovat vain verovelvollisen tiedossa tai veronsaajien vain vaivoin esitettävissä. Esimerkkinä *Mattila* mainitsee metsän arvostuksen. Verovelvollisen tulisi pyrkiä selvittämään puuston määrä, laatu ja ikärakenne. Puustolla on ratkaiseva merkitys metsämaan arvon muodostumiseen. Toisena esimerkkinä *Mattila* mainitsee rakennukset. Niistä verovelvollisen tulisi selvittää kunto, mahdollinen korjaustarve ja käytettävyys. *Mattila* toteaa mts. 468, että perintö- ja lahjaverotuksessa pätevät samat keskeiset todistusvelvollisuutta koskevat periaatteet kuin muussa verotuksessa. Ks. mts. 475 s., jossa *Mattila* toteaa, että varallisuusverotusarvoa pidetään näyttövelvollisuutta rajaavana tekijänä perintö- ja lahjaverotuksessa. Nähdäkseni tuloverotuksessa maatilan kauppahintaa jaettaessa verotusarvojen asema on erilainen. Verotusarvoja käytetään jakoperusteena tulon ja menon laajuusratkaisua varten. Arvostusvirheiden taloudelliset seuraukset maatalousyrittäjien luovutuksen verotuksessa ovat tuloverotuksessa yleensä suuremmat kuin perintö- ja lahjaverotuksessa. Erityisesti maatalousyrittäjien perintö- ja lahjaverohuojennukset vähentävät virheiden taloudellista merkitystä perintö- ja lahjaverotuksessa.

²¹³ *Kilpi*, Verotus 1980 s. 288 s. on käsitellyt veroprosessin kaksiasianosaissuhdetta, virallisiperiaatetta sekä todistustaakkaa. Hän toteaa, että muodollinen kaksiasianosaissuhde ei käytännössä toimi täysin tehokkaasti. Verotuksen toimittavat viranomaiset pyrkivät jossain määrin valvomaan julkista etua. He eivät säilytä todistustaakkaa veronsaajien edustajille siinä määrin kuin oikeusturvan kannalta olisi aiheellista. Kilven mukaan hallintoprosessissa on voimakkaasti painotettu virallisuusperiaatetta. On siis korostettu ratkaisevan viranomaisen velvollisuutta hankkia ratkaisuun vaadittava tosiasiaselvitys, jota asianosaiset eivät ole esittäneet. Kilpi toteaa veroprosessissa oltavan kaukana siitä, että veronsaajan on todistettava veroseikaston olemassaolo. Kilpi katsoo, että todistusvelvollisuus on sillä, jolla elämän lakien ja kokemussäännösten mukaan on tiedot lähinnä käytettävissä. Kukin verovelvollinen tietää itse parhaiten asiansa. Hän on lähinnä todistusvelvollinen. Kilpi katsoo, että ilmoitusvelvollisuuden olemassaolo vaikuttaa todistuskysymykseen. Ilmoitusvelvollisuus heijastuu koko veroprosessiin. Se velvoittaa suurempaan aktiivisuuteen tietojen antamisessa kuin oikeudenkäynnissä yleensä. Kilven artikkeli koskee näyttökysymyksiä arvioverotuksessa. Mielestäni tilanteessa on paljon yhtäläisyyksiä maatilan kauppahinnan jakoon. Verovelvollisella on käytössä tai saatavissa parhaat tosiasiatiedot. Veroprosessin lopputulos riippuu hyvin paljon siitä, tuoko verovelvollinen tiedot esiin. Jos verovelvollinen ei anna tietoja, veroprosessissa siirrytään hyvin kaavamaiseen menettelyyn: tulojen arvioimiseen ja kauppahinnan kaavamaiseen jakamiseen. Erona on mm. se, että arvioverotuksessa verovelvollisella ei ole vastapuolta. Kaupassa on vastapuoli, sukulaisten välisessä kaupassa tosin ei riippumaton. Arvioverotukseen liittyy sanktion luonteinen seuraamus, veronkorotus, siirtymässä maatilan kauppahinnan jaossa verotusarvojen käyttöön ei.

tällainen taho olisi metsälautakunta tai metsänhoitoyhdistys. Sekä puustosta että rakennuksista on tietoa myös maatalousviranomaisilla.²¹⁴

Yleensä verotuksen toimittajalla on yritystoiminnan tavaran vaihdannassa hyvät mahdollisuudet tulo- ja menoerien markkinaehtoisuuden seurantaan. Luovutettavana ei yleensä ole laajaa erilaisten verokohtelujen piiriin kuuluvien hyödykkeiden kokonaisuutta yhteisellä kauppahinnalla. Kaupan osapuolten välillä ei yleensä ole intressisuhdetta. Maatilan kaupassa nämä molemmat tulon ja menon määrittämistä vaikeuttavat tekijät ovat vaikuttamassa.²¹⁵ Tämän vuoksi olisi hankittava puustosta se suhteellisen helposti saatavissa oleva ja objektiivisen perustein arvioitavissa oleva informaatio, joka tarvitaan käypien arvojen mukaisen jaon toteuttamiseksi.^{216, 217}

²¹⁴ Verovelvollisen kuuleminen on merkittävä oikeussuoja- ja selvityksen hankkimiskeino. Ks. Verotuksen oikeussuojatoimikunnan mietintö, kom. miet. 1992:7 s. 8. Toimikunta mainitsee kuulemisen yhteydessä myös lausunnon hankkimisen asian ratkaisiselta viranomaiselta. Metsäverotuksessa on erityisesti veronhuojennusten osalta varsin vakiintunut käytäntö, jonka mukaan metsäviranomaisen lausunto on edellytyksenä huojennusten saamiselle. Kuulemismenettelyn lisäämistä veroprosessissa oikeusturvan parantamismenettelynä on käsitelty *Hallberg* s. 48.

²¹⁵ Materiaalisten verosäännösten muutokset vuoden 1993 alusta ilmeisesti lievittävät kauppahinnan kohdentamisongelmaa. Arvonmäärittelyn kannalta ongelmallisimpien kohteiden, puuston ja maatalousrakennusten kauppahintaosuuden verokohtelun yhdenmukaistuminen vähentää virheellisen kohdistamisen seurauksia. Puuston hankintameno oli aiemmin pinta-alaverotuksessa verotuksellisesti vaikutuksetonta, kun taas rakennusten hankintameno oli vähennyskelpoinen. Ennen uudistusta vaikutuksetonta puuston hankintamenoa kannatti siirtää rakennuksille, joiden hankintamenona ne olivat vähennyskelpoisia. Näiden molempien kohteiden arvon määrittämisessä käytettävissä ollut informaatio oli hyvin vajavaista. Uudistuksen jälkeen molemmat ovat vähennyskelpoisia, puuston hankintameno ei tosin sellaisenaan täysimääräisesti. Puuston arvo vaikuttaa puuston ja maapohjan yhteisen kauppahintaosuuden määrittämiseen. Koska tästä puolet katsotaan metsävähennyksen pohjaksi, puuston arvo ei vaikuta täydellä painolla metsävähennyksen pohjaan. Rakennuksien kauppahintaosuus on luonnollisestikin kokonaan vähennyskelpoista menoa. Erona puuston hankintameno on myös se, että poistot vähentävät osittain ansiotulota, jonka verokanta voi olla suurempi kuin pääomatulota olevan metsätulon, jota metsävähennys pienentää.

²¹⁶ Todellisen tulon verotusjärjestelmässä metsävähennyksen laskemiseksi tarvittavan puuston arvon määrittämisessä tärkeän informaatiolähteen, metsätaloussuunnitelman hyödyntäminen jää verovelvollisen valinnan varaan. Lainvalmisteluaineistossa todetaan metsätaloussuunnitelma soveliaaksi tietolähteeksi, mutta ei aseteta millekään osapuolelle velvoitetta sen esittämiseen, ks. HE 200:1992 vp s. 40. Oikeaan lopputulokseen päätyminen tilakaupan verotuksessa edellyttää riittävän informaation saamista kaikissa tapauksissa. Maatalousrakennusten käypien arvojen määrittämiseksi tarvittavaa informaatiota eivät viimeaikaiset verouudistukset ilmeisesti lisää. Kiinteistöverouudistuksessa päädyttiin käyttämään veron määäämisperustee-

Veroviranomaisten oikeutta tiedon saantiin on parannettava, jos halutaan päästä eroon verotusarvojen suhteen käytöstä kauppahinnan jakamisessa. Verotusarvojen suhteeseen perustuva kauppahinnan jako soveltuu entistä huonommin tilakaupan verotukseen ja siksi tästä jakoperusteesta olisi päästävä eroon.²¹⁸ Valmisteilla oleva metsätalouden informaation parantamishanke lisää puuston arvon määrittämisessä tarvittavaa informaatiota.²¹⁹ Tämän tietopohjan saaminen verotustarkoituksiin parantaisi yhdenvertaisuutta ja oikeusturvaa maatilojen kauppojen verotuksessa.²²⁰ Viranomaisilta hankitun tiedon kattavuus ei kaikissa tilakaupoissa olisi ilmeisesti riittävä. Tässä suhteessa kaupan osapuolten hankkima, tietyt määritellyt kriteerit täyttävä tietoina on parempi vaihtoehto.

na verotuksen menojäännöksiä. Maa- ja metsätalouden tuotantorakennusten arvostamisesta kiinteistöveroä vahvistettaessa ks. *Viherkentä*, s. 108 ss.

²¹⁷ Metsän puuston arvo on objektiivisesti tarkasti määritettävissä sikäli, että arvo on pitkälti sama riippumatta omistajasta ja hänen mahdollisuuksistaan hyödyntää puustoa. Monien VerL 73 §:n soveltamispiiriin kuuluvien, intressiyhteydessä olevien osapuolten suoritteiden arvoista ei voida sanoa samaa. Niissä hyödykkeiden arvo pyritään määrittämään pitkälti osapuolten käyttötarkoituksen mukaan. Ks. esim. palvelusuoritteiden arvon määrittämisestä *Niskakangas* s. 313 ss.

²¹⁸ Oikea arvon määrittäminen on tärkeää myös luovutuksen luonteen määrittämiseksi. Tällä on merkitystä sekä tuloverotuksen että myös lahjaverotuksen kannalta.

²¹⁹ *Maa- ja metsätalousministeriön työryhmä*, TM 1991:2 MMM, on selvittänyt metsätaloutta, hallintoa ja yhteiskuntaa palvelevat metsätalouden keskipitkän aikavälin tietotarpeet. Lisäksi työryhmän tehtävänä oli koordinoita metsäalalla olevien virastojen ja laitosten tietohallintasuunnitelmien toteutusta. Muistion mukaan metsävaroista tulee hankittavaksi varsin yksityiskohtaiset tiedot mm. metsätalouden suunnittelua ja erityisesti puunhankinnan suunnittelua varten s. 8, 19 sekä liite 2. Tiedon käyttäjinä olisivat siis metsän omistajat. Myös viranomaaisvalvontaan tietoa olisi käytettävissä, s. 20. Sitä vastoin todetaan, s. 15, että kuviokohdasta keskitettyä julkista puustotietoa ei ole mielekästä kerätä. Metsäverotuksessa ei työryhmän mukaan tarvittu yksityiskohtaista tietoa metsävaroista s. 9 s.. Näin asia olikin pinta-alaverotusta sovellettaessa. Ilmeisesti todellisen tulon verottamiseen perustuva metsäverojärjestelmä edellyttää yksityiskohtaisia tietoja puustosta. Näin on metsän ja puuston kauppahintaosuutta määritettäessä myös metsäverotusta varten. Ilmeisesti metsänomistajan oman edun mukaista on esittää puuston arvosta tietoa. Tiedon merkityksellisyys verotuksessa oikeuttaisi viranomaiset tiedon saantiin aina kun metsämaa vaihtaa omistajaa, siten, että hankintamenon perusteella määrittyy metsävähennyksen poistopohja. Tämä toisi kauppahinnan jakoa varten tarvittavan informaation myös tilakauppoihin, mahdollisesti lakisääteisesti.

²²⁰ Yksi mahdollisuus hyödykkeiden käyppiä arvoja koskevan tiedon lisäämiseen verotuksessa on saattaa käytettäväksi tietoja, joita verovelvolliset ovat antaneet muille viranomaisille. Valtion lainoitustuen ehtona tilakaupassa on varsin tarkka selvitys hankkeen kannattavuus-edellytyksistä. Selvitykseen liittyvä laskelma tilan tulevien investointitarpeiden määrästä antaa tietoa talousrakennusten kunnosta ja arvosta. Tilan omarahoitusmahdollisuuksien asianmukainen selvittäminen antaa puolestaan tietoa puuston hakkuumahdollisuuksista ja myös puuston arvosta. Maatalousyrityksen kannattavuuden laskennassa nimenomaan maaseutuelinkeinoina tarpeita varten kehitetystä laskentamenetelmästä ks. *Enrothin* tutkimus.

6 KUOLINPESÄN JA YHTYMÄN MAATILAN KAUPPOJEN VEROTUS

6.1 Kuolinpesän kauppojen verotus

6.1.1 Yleistä kuolinpesän verotuksesta

Yksityisoikeudellisesti kuolinpesä on pitkälti itsenäisen oikeussubjektin asemassa.¹ Se voi tiettyssä määrin saada nimiinsä oikeuksia ja velvoitteita ja se voi kantaa ja vastata oikeudessa.² Kuolinpesän omaisuus on osakkaiden yhteisesti vallittavana ja osakkaat voivat vain yhdessä tehdä omaisuuteen liittyviä oikeustoimia, kuten kiinteistön luovutuksen.³

Vero-oikeudessa kuolinpesälle on annettu itsenäinen, osakkaistaan erillinen asema.⁴ Toiminnan aikana tulojen ja menojen kohdistamista kuolinpesälle ja sen

¹ Tässä tarkastellaan vain kotimaista kuolinpesää. Kuolinpesä on kotimainen, jos perittävä TVL 13 §:n mukaan oli kuollessaan pidettävä Suomessa asuvana. Koska arviointikriteereihin kuuluu ns. 3 vuoden presumptiosääntö ja olennaiset siteet Suomeen, on vaikea kuvitella aktiiviviljelijän kuolinpesää muuksi kuin kotimaiseksi.

² Kuolinpesän oikeussubjektius ja asianosaiskelpoisuus eivät ole oikeuskirjallisuudessa riidattomat. Ks. kuolinpesään liittyvää peruskäsitteistöä *Aarnio – Kangas* 1985 s. 41. Kirjoittajat suosittavat termin kuolinpesä käyttämistä siitä subjektiryhmästä eli henkilöpiiristä, jolla on oikeus osallistua jäämistöomaisuuden yhteishallintoon. Termi jäämistö tarkoittaa perittävälle kuulunutta varallisuutta ja viittaa siis omaisuusmassaan. Kuolinpesän oikeuskelpoisuudesta ks. mts. 156 s., josta ilmenee mm., että kuolinpesä ei voi saada nimiinsä lainhuutoa kiinteistöön.

³ Yhteisomistus kuolinpesässä on jaotonta. Ks. *Kartio*, s. 168 ss.

⁴ Kuolinpesän siviilioikeudellisesta ja vero-oikeudellisesta käsitteestä ks. *Puronen*, Verotus 1986 s. 60 ss. Nimenomaan maatalousyriyten osalta on tärkeää huomata kuolinpesän eli jäämistön merkityssisältö. Kuolinpesän eli jäämistön muodostaa vain vainajalta jäänyt omaisuus. Jäämistön sisältö voidaan selvittää lesken ja perillisten välisessä osituksessa. Käytännössä lienee yleisintä, että lesken ja perillisten muodostama kuolinpesä pidetään jakamattomana ja ositus toimitetaan vasta jakamalla tilan luovutuksesta saatu vastike. Jos ositus on toimitet-

osakkaille helpottaa tulolähdeajattelu ja siihen liittyvä taloudellinen tarkastelu. Sitä vastoin kuolinpesän harjoittaman yrityksen luovutukseen liittyy merkittäviä vero-oikeudellisia ongelmia.⁵ Kuolinpesän vero-oikeudellisen luonteen osittainen selkiytymättömyys korostuu tässä tilanteessa.

Kuolinpesän verotuksellinen itsenäisyys mahdollistaa kuolinpesän muotoisen maatalousyrityksen luovutuksen usealla vaihtoehtoisella menettelyllä. Kuolinpesän substanssin luovutuksen lisäksi on mahdollista luovuttaa kaikki osuudet yhdelle ostajalle. Mahdollista on myös jakaa kuolinpesän varat osakkaille, jotka sitten myyvät saamansa omaisuuden tilanpitoa jatkavalle henkilölle. Myyntitulon henkilöllisessä kohdistamisessa on eroja eri tapauksien välillä. Menettelyjä voidaan arvioida joidenkin vero-oikeudellisten periaatteiden toteutumisen kannalta. Tällainen on muun muassa menon kertaalleen vähentäminen vaikutusaiканаan. Omaisuuteen liittyvän veroluoton siirtymiseen kuolinpesältä ostajalle liittyy mielenkiintoisia näkökohtia.^{6, 7}

tu, leski ei enää ole kuolinpesän osakas. Jos luovutetaan maatalousyritys, joka on osituksen vuoksi jakautunut lesken omistamaan ja jäljelle jääneen kuolinpesän omistamaan osaan, on kyseessä kaksi erillistä luovutusta.

⁵ Kuolinpesän muodossa eli perikuntien hallussa oli vuonna 1985 14,9 % yli yhden peltohehtaarin maatiloihin ja 10,8 % peltoalasta. Perikuntien tilat ovat siis keskimääräistä pienempiä. Yhtymien hallussa oli 7,1 % tiloista ja 7,6 % peltopinta-alasta. Näitä toimintamuotoja on eräissä tutkimuksissa käsitelty yhdessä. Kuolinpesä- ja yhtymämuotoisten tilojen lukumäärä on lisääntynyt vuoden 1959 21 817 kappaleesta vuoden 1985 33 917 kappaleeseen. Osuus tiloista on vastaavana aikana noussut 8 %:sta 19 %:iin. Ks. *Survo – Isosaari* s. 4. s. Mm. siitä, mihin tilasuuruusluokkiin kyseiset tilat ja niiden määrän lisääntyminen kohdistuvat, ks. tarkemmin *Honkasen* tutkimus. Perikuntien ja yhtymien merkitystä maataloudessa käsittelee *Varmolan* tutkimus.

⁶ Veroluottojen periaatteellisessa siirtymismahdollisuudessa on eroja omaisuuden eri luovuttamismenettelyjen välillä. Joillakin menettelyillä siirtyminen ei ole mahdollista. Joillakin se on periaatteessa mahdollista. Normitasolla tehdystä valinnasta riippuu, siirtyykö veroluotto ja missä määrin.

⁷ Perinnönjättäjältä perintönä siirtyvän liikeomaisuuden verokäsittelyä on tutkinut *Andersson*, Verotus 1975 s. 69 ss. Liikkeenharjoittajalta perintönä siirtyvän omaisuuden verokäsittely määräytyy EVL 15 §:n hankintamenon määrää koskevan säännöksen mukaan. Koko liikeomaisuuden siirtymä toteutetaan kiistatta kontinuiteettia noudattaen eli perijä tulee perittävän verotukselliseen asemaan. Liikeomaisuuden osan siirtyminen perittävälle on ongelmallisempaa. Koska perijän verotuksen hankintamenoksi tulee EVL 15 §:n viimeisen lauseen mukaan käypä arvo, jatkuvuuden ja vastaavuuden toteuttaminen edellyttäisi tuloutuksia perittävän verotuksessa. Ratkaisumahdollisuuksista kyseiseen ongelmaan tuolloisten säännösten ollessa voimassa ks. *Andersson* mts. 70 s. *Andersson* käsittelee perityn omaisuuden aiheuttamia ongelmia perittävän ja perijän maatalousverotuksen osalta mts. 72. Tuolloin yksityiskäyttöön otton verotuksen edellytykset poikkesivat nykyisistä.

6.1.2 Kuolinpesän maatalousyrityksen myynnin verotus

6.1.2.1 Kuolinpesän osuuksien myynti osakkaalle

Kuolinpesän muotoisen maatalousyrityksen kaupoista yleisin lienee kaikkien osuuksien myynti yhdelle osakkaalle.⁸ Kaupan veroseuraamuksista osuuksien myyjille ja kuolinpesälle ei ole yksiselitteisiä ylimpien tuomioistuinten ratkaisuja. Oikeuskirjallisuudessa on esiintynyt erisuuntaisia kannanottoja siitä, voidaanko osuudet luovuttaa yhdelle osakkaalle kuolinpesän verotukseen vaikuttamattomalla tavalla ja siten, että toimintaa jatkava osakas jatka kuolinpesän verotuksen arvoista.

Kuolinpesän kaikkien osuuksien yhdelle osakkaalle myynnin veroseuraamuksiin aiheuttaa epävarmuustekijän TVL 24 §:n yritysmuodon muutoksia koskevan säännöksen soveltamisalan määrittäminen. Lainkohdan 1 momentin 4 kohdan mukaan tapaus, jossa avoimen yhtiön yhtiömies tai kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies ryhtyy jatkamaan purkautuvan yhtiön toimintaa mm. maatilatalouden harjoittajana, kuuluu säännöksen piiriin.⁹ Momentin kohdassa 6 oleva säännös laajentaa soveltamisalaa nimenomaan mainittuihin tilanteisiin rinnastettaviin tapauksiin. On mahdollista, että kuolinpesän osuuksien kauppa yhdelle osakkaalle luettaisiin säännöksen piiriin.

Verohallituksen kannan mukaan osuuksien kauppa yhdelle osakkaalle johtaa osakkaiden verottamiseen osuuksien luovutuksesta. Kuolinpesää verotetaan maatalousirtaimiston luovutuksesta saadusta kauppahinnasta.¹⁰ Lisäksi verotetaan

⁸ Tällaista kauppaa ei aina ole helppo erottaa kaupasta, jolla kuolinpesän osakaat myyvät yrityssubstanssin.

⁹ Jos kuolinpesä rinnastettaisiin henkilöyhtiöihin tässä tilanteessa, tulkintaongelmaa ei syntyisi.

¹⁰ Ks. Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 149. Samalla kannalla on *Kiviranta* s. 15:35. Vrt. *Andersson*, Maatalousverotus s. 129 s. Hän rinnastaa kuolinpesän osuuden myynnin henkilöyhtiöiden osuuden myyntiin. Hän toteaa, että osuuden luovutus ei millään tavoin vaikuta itse yhtiön verotukseen paitsi, jos yhtiö samalla lakkaa olemasta sen vuoksi, että kaikki osuudet siirtyvät yhdelle omistajalle. Tuolloin oli jo KHO:n ratkaisuja (mm. 1972 II 537, 1979 II 518 ja 1979 II 537), joissa yhtiömies, ostettuaan toisen yhtiömiehen osuuden yhtiöstä, jatkoi yhtiön verotuksen arvoista, ts. veroluottojen purkautumatta. Tulkitsen *Anderssonin* kannanoton siten, että hän päätyy kuolinpesän verotukseen vaikuttamattomaan ratkaisuun niissä tapauksissa, jotka täyttävät ratkaisussa esitetyt ehdot kuolinpesän osuuksien luovutuksessa.

Jääskeläinen, Verotus 1980 s. 48 s. on esittänyt verotussuosituksen tilanteeseen, jossa yksi osakas ostaa kaikkien muiden kuolinpesän osakkaiden osuudet. Hänen mukaansa maatalousirtaimistolle tulevaa kauppahintaa on yleisten tuloverotusperiaatteiden ja verotuksessa sovelletavan vastaavuusteorian perusteella voitava verottaa kuolinpesällä. Ostajaosakas saa tehdä ve-

lahjanluonteisessa kaupassa yksityiskäyttöönnoton perusteella. Kiinteistön luovutuksesta ei kuolinpesälle synny tuloutuksia.¹¹

Kannanotosta seuraa, että osuuksien myynnin vuoksi verotetaan irtaimistolle tulevaa kauppahintaa sekä substanssin kaupan muodossa MVL:n alaisena kuolinpesällä että luovutusvoittoperusteisesti TVL:n alaisuudessa osuuksien myyjillä. Kaksinkertaista verotusta muodostuu vain siltä osin, kuin myyntitulo ylittää irtaimiston verotuksessa vähentämättömän hankintamenon.¹² Lopputulos vastaa veroseuraamuksia tilanteessa, jossa henkilöyhtiö purkautuu verotuksellisesti osuuksien siirtyessä yhdelle henkilölle. Kiinteistön kauppahintaosuutta verotetaan vain osuuden myyntinä.

Esitelty maatalousirtaimistoa koskeva tulkintakannanotto ei ilmeisestikään edellytä yksityiskäyttöönnoton verotusta koskevan säännöksen olemassaoloa. Sanoitunlaisen EVL 51 §:n 3 momentin säännöksen ei aiemmin katsottu johtavan tuloutuksiin henkilöyhtiön osakkaan myydessä osuutensa toiselle osakkaalle. Osakas jatkoi yrityksen toimintaa yksityisliikkeenä henkilöyhtiön verotuksen arvoista.¹³ Maatalousirtaimiston osuutta vastaavan myyntitulon tulouttamiseen kuolinpesällä ohjattiin jo vuoden 1986 verotusta koskevassa ohjeessa.¹⁴ Lahjanluonteisissa osuuksien kaupoissa kuolinpesällä vastikkeettomalta osalta tapahtuva tuloutus on ilmeisesti edellyttänyt yksityiskäyttöönnoton verotussäännöksen olemassaoloa.

Mielenkiintoinen on Linnakankaan näkemys kaikkien kuolinpesän osuuksiin myynnistä yhdelle osakkaalle. Hän katsoo, että maatalouden yritysomaisuuden päätyessä osuuksien kaupalla yhdelle osakkaalle, on mahdollista siirtää kuolinpesän verotuksen arvot ostajalle ilman tuloutuksia.¹⁵ Hän viittaa henkilöyhtiön

rotuksessaan vähennykset maksamansa määrän perusteella. Jääskeläinen pitää kuolinpesän verottamismahdollisuutta epävarmana, koska MVL:sta puuttui tuolloin EVL 51 § 3 momenttia vastaava yksityiskäyttöönnoton verotussäännös.

¹¹ Ks. Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 149.

¹² Tosin maatalousirtaimiston myyntitulon verottaminen kuolinpesällä vaihtoehtona sille, että kuolinpesän menojäännös siirtyy ostajalle, merkitsee vain jaksotuksellista eroa. Kuolinpesältä ostajalle siirtyvät veroluotothan purkautuvat joka tapauksessa ostajalla. Purkautuvan veroluoton määrä voi muodostua suureksi mm. karjanmyyntitulon osalta.

¹³ Ks. KHO 1972 II 537 ja KHO 1979 II 537.

¹⁴ Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1986. s. 111. Tuolloin MVL:ssa ei ollut yksityiskäyttöönnoton verottamiseen oikeuttavaa säännöstä.

¹⁵ Linnakangas, Verotus 1982 s. 191. Hän ei viittaa tässä yhteydessä yksityiskäyttöönnoton verotussäännöksen puuttumiseen. Vastaavuusperiaatetta painottaen hän toteaa, että pesäosuuden myynti ei aiheuta tulo myyjälle eikä kuolinpesälle, jolloin ostaja jatkaa kuolinpesän arvoista. Hän toteaa mahdolliseksi toteuttaa luovutus osapuolten sopimuksin omaisuuden kauppana siten, että kuolinpesää verotetaan myyntitulosta ja ostaja saa hankintamenot kauppahinnan perusteella.

purkautumista koskevaan ratkaisuun KHO 1979 II 518, jossa toisen osuuden ostaneella osakkaalla oli oikeus tehdä poistot vain yhtiöltä siirtyneestä menojäännöksestä. Käyttöomaisuuden luovutuksesta ei aiheutunut yhtiölle tuloutuksia. Linnakankaan perusteluissa korostuvat tulolähde ja sen säilyminen sekä vastaavuus samoin kuin hänen viittaamassaan ratkaisussa.

Tulolähteen säilymisen merkitystä Linnakankaan päätelyssä korostaa hänen tulintasuosituksensa niitä tapauksia varten, joissa kuolinpesä purkautuu ja sen toiminta loppuu. Tällaisissa tapauksissa maatalouden yritysomaisuutta päätty pois alkuperäisestä tulolähteestä. Hyödykkeet saattavat päätty yksityistalouteen tai realisoitaviksi osakkaalla TVL:n alaisuudessa. Tämän johdosta hyödykkeisiin liittyvät veroluotot on periaatteessa purettava kuolinpesässä MVL:n mukaan verotettaviksi.¹⁶

Vuonna 1989 voimaan tulleiden uudistusten vaikutus Linnakankaan aiempien kannanottojen pysyvyyteen ei täysin ilmene hänen myöhemmästä artikkelistaan.¹⁷ Maatalouden yksityiskäyttöönoton uudistus mahdollistaa veroluottojen purkautumisen niissä tapauksissa, joissa toiminta lopetetaan ja omaisuus jaetaan.¹⁸ Toisaalta yritysmuodon muutosta koskevat säännökset saattavat mahdollistaa kuolinpesän toiminnan siirtämisen osuuksien myynnillä yhdelle osakkaalle.¹⁹ Linnakangas ei myöhemmässä artikkelissaan ilmaise lainsäädännön aiheuttaneen tarvetta hänen aikaisempien kannanottojensa muuttamiseen.²⁰

¹⁶ *Linnakangas*, Verotus 1982 s. 191. Linnakankaan mukaan yksityiskäyttöönoton verotussäännöksen puuttuessa MVL:sta ei tuolloin tapahtunut kulukirjausten tuloutumista, kun kuolinpesä lopetti toimintansa ja sen varat jaettiin.

¹⁷ *Linnakangas*, Verotus 1989 s. 137 ss. Kuolinpesien muodonmuutoksia hän on käsitellyt myöhemmin, ks. *Linnakangas*, Yritysjärjestelyt s. 41.

¹⁸ Ks. *Linnakangas*, Verotus 1989 s. 139. MVL:ssa ei ole erityissäännöksiä purkautumisesta, joten hänen mukaansa ainakin kuolinpesien ja yhtymien purkautumisen seuraukset lienee yleensä ratkaistava yksityiskäyttöönottosäännösten mukaisesti.

¹⁹ Kuolinpesän muodonmuutoksista *Linnakangas*, Verotus 1989 s. 137 s. käsittelee vain kuolinpesän muuttamista henkilöyhtiöksi tai osakeyhtiöksi. Hän ei käsittele kysymystä, voiko kuolinpesän muuttaa jatkuvuusperiaatteen mukaisesti yksityisyritykseksi luovuttamalla kaikki osuudet yhdelle osakkaalle. Todetessaan s. 139 kuolinpesän purkautumisen johtavan yksityiskäyttöönottosäännöksen soveltamiseen, hän ei tee eroa erilaisten purkautumisten osalta. Tuleeko säännös sovellettavaksi vain, kun kuolinpesän toiminta loppuu ja kuolinpesän varoja jaetaan eri tahoille, vai myös tapauksiin, joissa tulolähde siirtyy kokonaisuutena yhdelle osakkaalle?

²⁰ *Linnakangas*, Verotus 1989 s. 137 ss. ei kuolinpesän toimintamuodon muutoksia käsitellessään mainitse nimenomaisesti kuolinpesän muuttamista yksityiseksi yritykseksi osuuksien kaupalla yhdelle osakkaalle. Purkautumista käsitellessään hän painottaa oikeusseuraamuksia. Hän ei erittele purkautumista kuolinpesän maatalouden harjoittamisen lopettavaan ja tulolähteen kokonaisuuden hajottavaan sekä toiminnan yhden osakkaan toimesta tulolähteen säilyttäen tapahtuvaan.

Käsitettä kuolinpesän purkautuminen on syytä tarkentaa veroseuraamuksien valinnan toimittamista varten. Henkilöyhtiöitä koskeissa tuomioistuinratkaisuihin on todettu henkilöyhtiön purkautuneen, mutta jatkuvuusperiaatteen soveltamisen kannalta on pidetty ratkaisevana saman yritystoiminnan jatkumista ja kirjanpitoarvojen jatkuvuutta.²¹ Kuolinpesän yhden osakkaan ostettua muiden osuudet maatalousyrityksen toiminta jatkaa yleensä samassa mitassa samoilla tuotantovälineillä.

Täysin varmaa tulkintatulosta ei ole oikeuskäytännön ja -kirjallisuuden avulla saavutettavissa. Preferoitavissa olevaa tulkintaa on sen vuoksi etsittävä tarkastelemalla vaihtoehtoisten ratkaisujen seurauksia vero-oikeudellisten periaatteiden ja systematisointien valossa.

Tulkittaessa osuuksien kauppaa verohallituksen ohjeen mukaisella tavalla tuloutuvat kuolinpesän verotuksessa etupainoiset kulukirjaukset kauppahintaa vastaan.²² Yrityksen tulos verotetaan oikeasuhtaisesti siinä tulolähteessä, jossa se on muodostunut ja sen verovelvollisen tulona, joka toimintaa on harjoittanut. Lahjanluonteisissa luovutuksissa saman lopputuloksen mahdollistaa yksityiskäyttöönnoton verotussäännös, jota soveltaen voidaan tulouttaa ennakkoiset kulukirjaukset.²³

Ostajaosakkaalle perintöosuuden nojalla siirtyvältä osalta omaisuuteen liittyviä veroluottoja ei tulouteta kuolinpesällä. Perintöosuutta vastaava osuus kuolinpesän menojäännöksestä siirtyy ostajan verotukseen (KHO 22.3.1972 T:1047). Kuolinpesälle tuloutetusta myyntitulosta vähennetään kuolinpesän verotuksen menojäännöksen muu osa. Näin tehtäessä siinäkin tapauksessa, että verotuksessa tuloksi luettu osuuksien kauppahintaosuus on kuolinpesän vastaavaa menojäännösosuutta pienempi.²⁴

Lopputulos on verotuksellisesti sama kuin kuolinpesän ollessa substanssin luovuttajana. Koska reaalityökaloudellinen tuloskin on sama, verotuskäsittelyn vas-

²¹ Ratkaisussa KHO 1972 II 537 todettiin nimenomaan avoimen yhtiön purkautuneen toisen osakkaan ostettua toisen osuuden. Kun yhtiön omaisuuden omistajaksi tullut osakas jatkoi liiketoimintaa kirjaamalla yhtiöltä siirtyneen käyttöomaisuuden samaan arvoon kuin yhtiön kirjanpidossa, yhtiön tuloksi ei voitu katsoa siltä siirtyneen käyttöomaisuuden luovutushintaa.

²² Maatalousvirtaimistolle osuuksien kauppahinnasta tuleva osuus katsotaan kuolinpesän tuloksi. Tästä vähennetään poistamaton menojäännös.

²³ *Linnakangas*, Verotus 1989 s. 139 katsoo, että yksityiskäyttöönnoton verotukseen perustuva tuloutus purkautuvan kuolinpesän verotuksessa on mahdollinen. Kaupan alihintaisuutta arvioitaessa on vastikkeeksi katsottava osuuksista suoritettu määrä. Vastikkeettomuuden osalta ei ole tehtävä tuloutuksia siltä osin kuin alihintaisuus johtuu kuolinpesän osakkaalle perintönä tulevasta osuudesta.

²⁴ Näin, edellyttäen, ettei luovutus ole lahjanluonteinen.

taavuudelle on perusteita. Samanlaista verokäsittelyä puoltaa se, että käytännössä saattaa olla vaikeata erottaa, onko kyseessä osuuksien vai substanssin kauppa.²⁵

Verovelvolliset voivat pyrkiä lieventämään esiteltyjä veroseuraamuksia hyödyntäen sitä seikkaa, että kuolinpesän osuuden luovutus ei vaikuta kuolinpesän verotukseen, jos kuolinpesä jatkaa toimintaansa.²⁶ Suurin osa osuuksien kaupoista voidaan tehdä aiemmin, jolloin kuolinpesän purkavia luovutuksia on vain yksi. Tämä johtaa luonnollisesti vähäisempään tuloutukseen kuolinpesällä kuin kaikkien osuuksien yhtäaikainen luovutus.

Tällaisen veroedun tavoittelun estäminen saattaa olla vaikeata.²⁷ Periaatteessa saattaisi olla mahdollista käsitellä tiettyä aikana ennen kuolinpesän purkautumista tehtyjä osuuksien kauppvoja verotuksessa samalla tavalla kuin kuolinpesän purkautumiseen johtavia osuuksien kauppvoja. Viimeisten osuuksien luovutusten verotuksen yhteydessä voitaisiin kuolinpesän ja ostajaosakkaan verotuksiin tehdä vastaavat oikaisut aikaisempien osuuksien kauppvojen perusteella. Kovin monelta vuodelta osuuksien kaupan vaikutusta kuolinpesän ja osakkaan verotukseen ei voida selvittää.²⁸ Tässä käsitelty ongelma poistuu, jos kuolinpesän osuuksien luovuttamisesta yhdelle osakkaalle ei verotettaisi kuolinpesää.

Osuuksien ostaja jatkaa kuolinpesän verotuksen menojäännöksistä silloin, kun osuuksien luovutus yhdelle osakkaalle ei vaikuta kuolinpesän verotukseen.²⁹ Osuuksia luovuttaville osakkaille syntyy etu kuolinpesän toiminnan aikana muodostuneiden veroluottojen siirtymisestä. Ostajaosakkaalle muodostuu vastaavasti epäedullinen tilanne. Tämä voidaan ottaa huomioon osuuksien kauppahintaa asettaessa.

Osuuksien yhdelle osakkaalle myynnin verotusta voidaan tarkastella menon vaikutusaikaisen käsittelyn kannalta. Tämä laajemmin ymmärretty jatkuvuus ei

²⁵ Tällä kannalla on myös Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1989 s. 141.

²⁶ *Andersson*, Maatalousverotus s. 129 toteaa kuolinpesän osuuksien myynnin vaikutusasettomuuden kuolinpesän säilyessä. *Jääskeläinen*, Verotus 1980 s. 48 on samalla kannalla.

²⁷ Veronkiertotarkoituksen osoittaminen on vaikeata usealle vuodelle sattuvissa osuuksien kaupoissa. Osakkailla voi olla verotuksen ulkopuolinen perusteltu motiivi varojen saamiseen pesästä.

²⁸ Tällaista korjausmenettelyä on esittänyt *Jääskeläinen*, Verotus 1980 s. 49. Hänen esityksensä koskee vain ostajaosakkaan menopohjan korottamista. Vastaavuusperiaatteen toteuttamiseksi pitäisi myös tulopuolella eli kuolinpesän verotuksessa toteuttaa vastaava oikaisu. Tämä saattaisi käytännössä olla hyvin vaikeata. Käytännön vaikeudet osuuksien kauppahintoja vastaavan tuloutuksen määrittämisessä kuolinpesällä sekä osuuksien luovutuksen jälkeen kuolinpesän verotuksessa tehtyjen poistojen huomioon ottamisessa voivat olla suuret. Toisaalta ostajan rahoituksellinen tarve maatalousyrityksen ostamiseen vähitellen saattaa johtaa siihen, ettei oikaisumenettely ole aiheellinen monen vuoden takaa.

²⁹ Veroluotot eivät siis purkaudu. Ostajan verotuksen menopohja ei määräydy hänen maksamansa kauppahinnan perusteella.

vaarannu, kun maatalousyritys siirtyy osuudet ostaneelle osakkaalle ja tämä jatkaa kuolinpesän verotuksen arvoista.³⁰ Ennenaikaiset kulukirjaukset tuloutuvat ostajalla vähäisemmän menopohjan vuoksi. Verokannan suhteen jatkuvuus toteutuu varsin hyvin. Kuolinpesää verotetaan yleensä paljolti samoin kuin osakasta, joka ryhtyy jatkamaan sen toimintaa. Yleensä tulolähde on sama ja kummallakin pääasiallinen tulon tuottaja.³¹

Maatalousirtaimistolle tulevan kauppahinnan osan verottaminen välittömästi kuolinpesällä sekä vastaavan määrän verottaminen osuuksien luovutusvoitoverotuksessa saattaa johtaa verotuksessa huomattavaan kertarasitukseen. Käyttökelpoinen ratkaisu ongelmaan olisi osuuksien kaupan käsittely verotuksessa siten, että osakas jatkaa kuolinpesän menojäännöksistä.³² Osuuksien luovutuksesta verotettaisiin osakkaita. Menettely on mahdollinen TVL 24 §:n tulkinnalla. Kuolinpesää ja sen osuudet ostanutta ja toimintaa jatkavaa osakasta käsitellään samoin kuin henkilöyhtiötä ja sen osuudet muilta ostanutta osakasta.

Jos kuolinpesän kaikki osakkaat myyvät osuutensa yhdelle kuolinpesän ulkopuoliselle henkilölle, kauppaa käsiteltäen verotuksessa kuolinpesän osalta kuten substanssin kauppaa.³³ Kuolinpesä purkautuu eikä ole sellaisia tekijöitä, jotka johtaisivat verotuksessa varojen siirtymiseen osuuksien ostajan verotukseen kuolinpesän menojäännösarvoista. Tällaiset kaupat tehdään käytännössä substanssikauppana. Tällöin osakkaita ei voida verottaa erikseen myyntitulon perusteella.

Kuolinpesän osuuden myynti kuolinpesän ulkopuoliselle johtaa kuolinpesän muuttumiseen yhtymäksi. Kuolinpesän verotuksen arvot siirtyvät yhtymän verotukseen.³⁴ Osakasta verotetaan osuuden mahdollisesta myyntivoitosta.

³⁰ Andersson, Verotus 1991 s. 8 ss. on käyttänyt tässä tarkoitettua jatkuvuutta apuvälineenä tarkastelussaan.

³¹ Kuolinpesän verotuksessa ennenaikaisten kulukirjausten takia verottamatta jääneen tulon ja ostajan verotuksessa menojen vähäisyyden takia verotettavaksi tulevan tulon verokanta on yleensä pitkälti sama. Muutettaessa yksityisliike henkilöyhtiöksi tai päinvastoin verokannan ero ennen muodonmuutosta syntyvien veroluottojen ja muodonmuutoksen jälkeen purkautuvien veroluottojen osalta lieenee yleensä suurempi. Lopputulos riippuu siitä, montako yhtiömiestä liikkeensä siirtäneen lisäksi tulee ja millaisin panoksin. Niissä tapauksissa, joissa kuolinpesän maataloutta jatkavat puolisot, ja tulo tulee jaettavaksi heidän kesken, veroluotot saattavat purkautua alhaisemman verokannan alaisuudessa kuin ne ovat syntyneet. Lopputulos riippuu mm. siitä, missä suhteessa tulo tulee jaettavaksi ansiotuloksi ja pääomatuloksi.

³² Suurin verorasitus muodostuu yritysirtaimistoon liittyvien veroluottojen purkautumisesta.

³³ Henkilöyhtiön kaikkien osuuksien samanaikainen luovutus ulkopuoliselle on katsottu veroluotot purkavaksi (KHO 1977 II 516 ja 1982 II 530). Yhtiömiesten katsottiin ratkaisuihin ottaneen osuutensa yhtiöstä.

³⁴ Ks. Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 149.

6.1.2.2 Kuolinpesän substanssin myynnin verotus

Kuolinpesän muodossa harjoitetun maatalousyrityksen omaisuus voidaan luovuttaa substanssin kaupalla. Tämä koskee sekä myyntivoittoverotuksen alaista omaisuutta että maatalousirtaimistoa. Myyntitulosta vähennetään kuolinpesän verotuksen hankintameno tai sen poistamaton menojäännös. Lahjanluonteisen kaupan seurauksena veroluotot ilmeisesti purkautuvat maatalousirtaimiston osalta. Arvostustasona on alkuperäinen hankintameno tai sitä alhaisempi todennäköinen luovutushinta.³⁵ Tässä suhteessa lahjanluonteiseksi ei katsota alihintaisuutta, joka johtuu siitä, että ostaja saa osan omaisuudesta perintöosuutensa perusteella.

Kuolinpesän varallisuus voidaan siirtää yhdelle osakkaalle myös siten, että kuolinpesä jaetaan ja osakas ostaa muilta osakkailta näille siirtyneen substanssin.³⁶ Johtaakseen kuolinpesän olemassa olon päättymiseen varojen jakamisen pitää olla täydellinen, eli lähtökohtaisesti koskea kaikkea kuolinpesän varallisuutta.³⁷ Purkamisen yhteydessä toteutetaan maatalousirtaimiston osalta tuloutus MVL 4 §:n 3 momentin yksityiskäyttöönoton verotussäännöksen nojalla.³⁸ Kuolinpesän purkautuessa tuloutetaan maatalousirtaimiston alkuperäinen hankintameno tai sitä alhaisempi käypä arvo. Tästä vähennetään menojäännökset, sikäli kuin niitä kassaperusteen soveltamisen takia on. Tilalla tuotettujen tuotteiden arvona käytetään markkina-arvoa. Itse kasvatettujen kotieläinten arvona käytetään muun selvityksen puuttuessa varallisuusverotusarvoja.³⁹

³⁵ Tältä osin viitataan lahjanluonteisten kauppojen verotusta koskevassa luvussa esitettyihin lainmuutosesityksiin.

³⁶ Jaon ei tarvitse olla reaalinen siinä mielessä, että kullekin osakkaalle jaetaan tiettyä omaisuutta hänen osuutensa edellyttämä määrä. Riittää, että omistus jaetaan määräosaiseksi yhteisomistukseksi.

³⁷ Kuolinpesän osittaisesta jakamisesta ks. KHO 1978 II 614 sekä 1984 II 511. Kirjallisuudessa kysymystä ovat käsitelleet mm. *Andersson*, Tulo- ja varallisuusverolaki (1990) s. 79 ja *Linnakangas*, Verotus 1982 s. 187.

³⁸ *Linnakangas*, Verotus 1989 s. 139 katsoo purkautumista koskevien erityissäännösten puuttumisen MVL:sta johtavan yksityiskäyttöönottosäännöksen soveltamiseen kuolinpesien ja yhtymien purkautuessa. Yksityiskäyttöönottosäännöksen soveltaminen on perusteltua siksi, että varojen siirtyessä osakkaille ne siirtyvät myös pois MVL:n alaisuudesta. Vaikka maatalousirtaimisto välittömästi siirtyisi toimintaa jatkavalle osakkaalle, säännöksen soveltaminen on aiheellista. Mahdollisuus tulouttamiseen yksityiskäyttöperusteella kuolinpesän verotuksessa johtaa tulon verottamiseen ja lisäksi verottamisen oikeassa tulolähteessä.

³⁹ Tilalla tuotetuilla tuotteilla on yleensä markkina-arvot. Kotieläimistä käytetään verohallituksen vahvistamia arvoja ks. *Kiviranta*, s. 15:29. (Verohallituksen päätös kotieläinten arvon määrittämisessä noudatettavista perusteista 14.12.1992/1458)

Verotuksessa saatetaan VerL 56 §:n nojalla katsoa kuolinpesän purkaminen merkityksettömästi, jos sitä välittömästi seuraa jaetun omaisuuden myynti yhdelle osakkaalle.⁴⁰ Ilmeisesti paineet VerL 56 §:n käyttöön ovat poistuneet sen jälkeen, kun maatalousirtaimiston osalta voidaan toteuttaa purkutilanteessa tuloutus kuolinpesän verotuksessa.⁴¹ Vanhemmassa oikeuskäytännössä veronkiertonormin soveltamisen motiivina on ollut se, että osakkaan myydessä jaossa saamaansa maatalousirtaimistoa myyntitulo jäi käytännössä verottamatta.⁴²

⁴⁰ Tapauksessa KHO 1979 II 547 kuolinpesän osakkaat myivät maatalan ja suorittivat samana päivänä perinnönjaon. Jaossa maatalousirtaimiston saaneet osakkaat myivät seuraavana päivänä tuon irtaimiston tilan ostajalle. Maatalousirtaimiston myyntitulo katsottiin kuolinpesän maatalouden tuloksi. Jo ennen kuolinpesän jakamista toteutettuja maatalousirtaimistojen myyntejä on yritetty saada verotettaviksi osakkaille. Tällainen pyrkimys on oikeuskäytännössä hyvällä syyllä torjuttu. Tapauksessa KHO 1985 II 559 kuolinpesä oli ennen sen jakamisen loppuunsaattamista myynyt maatalousirtaimiston. Verovelvolliset vaativat, että myyntitulo ei ole katsottava kuolinpesän tuloksi, koska maatalouden harjoittaminen oli loppunut maanviljelijän kuollessa. Myynti oli suoritettu vain seuraavana vuonna toimitettavaa perinnönjakoa varten. KHO katsoi, että kuolinpesän osakkaiden karjan, viljan ja koneiden mynnistä saamat luovutushinnat ovat kuolinpesän maatalouden tuloa. Kuolinpesän katsottiin jatkaneen aieman maatalouden harjoittamista.

Kuolinpesän muodolliselle jaolle on annettu merkitys ratkaisussa KHO 18.6.1990 T:2087. Autoilua yksityisenä toiminimenä harjoittaneen henkilön kuoltua osakkaat olivat toimittaneet perinnön jaon. Tätä seuraavana päivänä osakkaat olivat myyneet perikuntana liikeomaisuuden käyvästä arvosta samalla asiakirjalla perustamalleen kommandiittiyhtiölle. Verotuksessa kuolinpesä katsottiin puretun. Näin ollen osakkaiden katsottiin myyneen perimäänsä omaisuutta. Heidän liikeomaisuuden mynnistä saamansa voitto verotettiin omaisuuden luovutusvoittona. *Andersson*, Verotus 1991 s. 19 s. on analysoinut ratkaisua. Hän pitää tapausta mitä tyypillisimpänä viimeisenä liiketoimena. Hänen mukaansa liikeomaisuutta koskevan muodollisen perinnönjaon tekeminen ja kaikkien pesänosakkaiden heti tämän jälkeen suorittama liikeomaisuuden myynti yhdelle ostajalle olisi aina katsottava yhdeksi ainoaksi liiketoimeksi. VerL 56 §:n viittaaminen ei ole tarpeellista. *Anderssonin* mukaan maataloustulon verotuksessa on vastavandalaisissa tilanteissa verotettu MVL:n eikä TVL:n mukaan (KHO 1979 II 547 ja 551).

⁴¹ Liikkeenharjoittajan kuolinpesän omaisuuden realisoinnissa on noussut esiin kysymys, voivatko osakkaat myydä liikkeen myymällä kuolinpesän osuudet ulkopuoliselle henkilölle. Ratkaisussa KHO 1984 II 522 tätä yritettiin. Yksityinen liikkeenharjoittaja oli kuollut ja jättänyt jälkeensä lesken ja kolme alaikäistä lasta. Nämä aikoivat myydä ulkopuoliselle kuolinpesäosuuksensa liikkeestä. Ratkaisussa myynti katsottiin viimeiseksi liiketapahtumaksi, ja saatu vastike oli veronalaista liiketuloa. Kyseessä oli kuolinpesän harjoittamaan liiketoimintaan kuuluvan liikkeen luovutus eikä sellaisenaan lesken avio-oikeuden tai perillisten perintönä saaman omaisuuden luovutus. *Andersson*, Verotus 1991 s. 18 s. katsoo, että liikkeen myynti kokonaisenakin pian liikkeenharjoittajan kuoleman jälkeen on kaikissa tilanteissa viimeinen liiketoimi, josta verotetaan EVL:n mukaan.

⁴² Myyntivoittoverotuksen alaisen omaisuuden osalta kuolinpesän jakamisella oli verotusta lieventävä vaikutus, koska järjestelmään kuului verovelvolliskohtainen vapaamäärä. Kuolinpesän

6.1.3 Kuolinpesästä ostetun maatalousomaisuuden hankintameno

Kuolinpesän muodossa toimivan maatalousyrittäjän ostossa vähennyskelpoisten menojen määräytymisen kannalta on merkityksellistä, katsotaanko kaupan verotuksellisesti kohdistuvan kuolinpesän osuuksiin vai yrityksen substanssiin. Osuuksien kauppana tehdyt luovutukset jaetaan kuolinpesän purkaviin ja sen toiminnan lopettaviin sekä kuolinpesän toiminnan yhdelle osakkaalle siirtäviin luovutuksiin.

Osuuksien kaupassa yhdelle osakkaalle, joka jatkaa kuolinpesän maatilataloutta, kuolinpesän verotuksen menopohja siirtyy ostajalle.⁴³ Osuuksien myynnin verotuksen osalta esitetty tulkintasuositus edellyttää tällaista ratkaisua. Siirtyvä menopohja voi olla kauppahintaan nähden suuri tai pieni, riippuen sekä kuolinpesän kulukirjauksien etupainoisuudesta että kauppahinnan tasosta.

Tapauksissa, joissa osuuksien kauppa yhdelle osakkaalle johtaa kuolinpesän purkautumiseen, menopohja määräytyy kuolinpesän verotuksessa purkamisen vuoksi tuloutettujen määrien perusteella. Osakkaan perintöosuutta vastaavalta osalta hänen hankintamenonsa määräytyy kuolinpesän menojäännöksen perusteella. Tämä perustuu siihen, että koko maatilalla vastikkeettomassa luovutuksessa vastaanottaja jatkaa MVL 19 §:n mukaan luovuttajan verotuksen menojäännöksistä, ja samaa sääntöä sovelletaan määräosan vastikkeettomaan luovutukseen.⁴⁴

Selvitettäessä sitä, onko saanto vastikkeeton, tulee perintöoikeudellisen saannon osalta tutkittavaksi, onko omaisuuden sisällyttämiseksi perintöosaan käytetty lunastukseen pesän ulkopuolisia varoja.⁴⁵ Osakkaan lahjoituksena saama lisäosuus laajentaa kuolinpesän menojäännöksen perusteella hänelle siirtyvää menopoh-

ollessa kiinteistön myyjänä, tuli sen hyväksi yksi vapaaosa. Osakkaiden myydessä heille jaettuja kiinteistöosuuksia he saivat kukin oman vapaaosan. Ks. *Andersson*, Myyntivoittoverotus s. 29. Ratkaisussa KHO 21.9.1992 T:3309 on todettu, että menettelyyn ei voida puuttua VerL 56 §:n nojalla. Tilannetta ei ole verotuksessa arvioitava ikään kuin kuolinpesä olisi ollut myyjänä, vaikka myynti tapahtuisi välittömästi jaon jälkeen.

⁴³ Tässä tarkoitetaan sellaista osuuksien kauppaa, joka ei pura kuolinpesää.

⁴⁴ Ks. *Linnakangas*, Verotus 1982 s., jonka mukaan vastikkeettomasti saatuaan osaan sovelletaan MVL 19 §:n mukaista edeltäjän arvoa. Hänen mukaansa jokainen hyödyke voitaisiin katsoa saaduksi samassa suhteessa vastikkeellisesti ja vastikkeettomasti. Hän tosin esittää kantansa vastaisen ratkaisun KHO 1974 II 531. Ks. *Andersson*, Maatalousverotus s. 90.

⁴⁵ Kysymys saannon vastikkeellisuudesta perinnönjakotapauksissa tulee useasti esiin leimaverotuksen yhteydessä. Niissä kyse on siitä, onko kiinteistö siirtynyt osakkaalle vastikkeettomasti vai ei. Tähän liittyviä oikeustapauksia ovat mm. KHO 1965 II 769, KHO 1949 II 391, KHO 1951 II 599. Ks. *Tunturi* s. 66.

jaa.⁴⁶ Käytännössä osuukien luovutusten ja niiden luonteen selvittäminen voi olla vaikeata. Kaikkien osuukien lahjoitus yhdelle osakkaalle oikeuttaa MVL 19 §:n soveltamiseen.⁴⁷

Substanssin kaupassa ostajan verotuksen menopohja määräytyy pääsääntöisesti hänen maksamansa hinnan perusteella.⁴⁸ Kauppahintaperusteisesta menopohjan määräytymisestä on osakkaan kuolinpesän yritystä ostaessa poikkeuksia kahdestakin syystä.⁴⁹ Kuolinpesän substanssin kaupassa ostajaosakas saa perintö-osuuttaan vastaavan osan kuolinpesän verotuksen menojäännöksistä. Periaate ja perustelut ovat samat kuin kuolinpesän purkavan osuukien kaupan osalta. Lahjanluonteisissa luovutuksissa ostajaosakas saa lisäksi kuolinpesän verotuksessa vastikkeettomuuden perusteella tuloutettavan määrän hankintamenokseen.⁵⁰

Puretusta kuolinpesästä osakkaalle siirtynyttä maatalousirtainta luovutettaessa ostajan verotuksen hankintamenoksi tulee kauppahinta. Tuloutusta todennäköiseen luovutushintaan ei tapahdu osakkaiden myydessä tavarat alle käyvän arvon. Hyödykkeet ovat TVL:n piirissä ja tulo sen mukaan verotettavaa. Yksityiskäyttönoton perusteella tuloon ei voida lisätä mitään, koska siihen oikeuttavia säännöksiä ei kyseisessä laissa ole. Koska myyjillä ei tuloutusta tapahdu, vastaavuusperiaate johtaa vain kauppahinnan edellyttämään menopohjaan ostajalla.⁵¹

⁴⁶ MVL 19 §:n mukaan kaikki vastikkeettomat saannot johtavat säännöksen soveltamiseen. Tässä tarkoitetaan tilannetta, jossa kaikki osuudet päätyvät yhdelle osakkaalle, osa vastikkeellisesti, osa vastikkeettomasti.

⁴⁷ Ks. Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 149.

⁴⁸ Ei kuitenkaan ostajan oman osuuden osalta.

⁴⁹ Substanssikauppaan voidaan rinnastaa osuukien kauppa yhdelle osakkaalle, nimenomaan niillä edellytyksin, että kuolinpesä katsotaan verotuksessa purkautuneeksi ja tuloutus tapahtuneeksi.

⁵⁰ Tämä kysymys liittyy lahjanluonteisten kauppohen veroproblematiikkaan. Lahjanluonteisten kauppohen verotusta käsitellään laajemmin omassa luvussaan.

⁵¹ Kuolinpesän maatalousyrityksen siirtäminen purkamalla kuolinpesä ja myymällä substanssierät alihintaisella kaupalla yhdelle osakkaalle saattaa johtaa maatalousirtaimiston hankintamenon vajavaiseen vähentämiseen verotuksessa. Kuolinpesän purkautuessa tapahtuu maatalousirtaimiston osalta tuloutus alkuperäiseen hankintameneon tai sitä alhaisempaan todennäköiseen luovutushintaan. Osakas saa verotukseensa hankintamenon saman suuruisena. Jos hän myy maatalousirtaimiston alle tämän arvon, hänelle syntyy tappiota, jota hän ei voi hyödyntää ellei hänellä ole myyntivoittoa, josta tappion saa vähentää sikäli kuin sen fiktiivisyys ei ole esteenä. Ostaja saa menopohjan vain maksamansa määrän perusteella. Maatalouden tulosta jää vähentämättä kuolinpesälle tuloutetun määrän ja ostajaosakkaan hankintamenon erotus. Tämä on sama määrä kuin osakkaalta vähentämättä jäävä luovutustappio.

Puretusta kuolinpesästä osakkaalle perintöosuuden perusteella tulevan substanssin verotuksellisen menopohjan muodostuminen on selväpiirteinen. Vastikkeettoman saannon perusteella siirtyvän maatalousirtaimiston osalta ei tahdettu tuloutusta kuolinpesän verotuksessa. Omaisuus siirtyy kuolinpesän arvoista osakkaalle. Menot tulevat vaikutusaikanaan kokonaan kertaalleen vähennytyiksi.

6.2 Yhtymäomaisuuden kaupan verotus

6.2.1 Maatalousyhtymistä ja niiden verotuksesta

Maatalousyhtymä eli TVL:n terminologiassa verotusyhtymä voi muodostua monella eri tavalla.⁵² Yhtymän muodostamisen motiivit voivat olla erilaiset. Yhtymän muodostamisen tarkoituksiperät vaikuttavat myös siihen, kuinka pitkäaikainen yhtymän toiminta on. Yhtymä voidaan perustaa kahden maanviljelijän välillä toiminnan aikaisten etujen saamiseksi. Yhtymä voi myös olla välivaihe, jota käytetään sukupolvenvaihdon taloudellisten rasitusten ajallisena tasajana.⁵³

Maatalousyhtymä muodostuu usein lähisukulaisten välillä heidän asettaessaan panoksia yhteisen taloudellisen päämäärän saavuttamiseksi. Usein viljelijäperheen lapsi hankkii käyttöönsä peltomaata, jota viljellään osin vanhempien tilan koneilla. Tuotantopanosten yhdistämisessä on käytännössä paljon variaatioita. Lapsen tuoman panoksen täytyy tulla häneltä itseltään.⁵⁴ Yhteiseen lukuun toimi-

⁵² Yhtymien määrittelyt ovat TVL 4 §:ssä. Lainkohdan 1 mom. 2 kohdassa verotusyhtymäksi määritellään kahden tai useamman henkilön kiinteistön viljelyä tai hallintaa varten muodostama yhteenliittymä. Kohdassa 1 määritellään elinkeinoyhtymä. Tässä työssä käytetään verotusyhtymästä myös nimikettä maatalousyhtymä ja yhtymä.

⁵³ Maatilojen pitkällekin menevä yhteistoiminta on mahdollista toteuttaa ilman yhtymämuotoa eli toimimista yhteiseen lukuun. Vaihdoissa annetut suoritteet on yleensä arvostettavissa melko tarkasti. Vieraiden välistä yhteistoimintaa ei ole aihetta lukea kovin herkästi maatalousyhtymäksi. Jos yhteistyö osoittautuu myöhemmin lyhytaikaiseksi, maatalousirtaimiston myynnin verotuksessa voi tulla kohdistamisongelmia. Saattaa olla vaikeata ratkaista, onko myyntitulo verotettava omistajalla, yhtymän osakkaalla vai jaettavalla yhtymällä. Vasta, jos yhteiseen lukuun on tehty mittavia investointeja ja osapuolet haluavat toimintaa pidettävän yhtymänä, tämä kanta voidaan ottaa myös verotuksessa.

⁵⁴ Isältä vuokrattu peltomaa ei ainakaan kaikissa tapauksissa riitä lapsen panostukseksi, vaan hänen viljelytoimintansa luetaan helposti isän maatilatalouteen liittyväksi. Sitä vastoin isältä ostettu peltomaa riittää panostukseksi. Samoin lapsen ulkopuoliselta vuokraama peltomaa riittää itsenäiseksi panokseksi.

misen kriteeri edellyttää osapuolilta tulevan panostuksen johtamista yhteiseen lopputulokseen. Tilanteen tulkinnassa verotuksessa on kolme vaihtoehtoa. Toiminta luetaan kokonaisuudessaan vanhemman harjoittamaksi, yhtymäksi tai kahden eri verovelvollisen itsenäiseksi toiminnaksi.⁵⁵

Yhtymän syntytavasta riippuu paljolti omistusoikeuden jakautuminen.⁵⁶ Kuolinpesästä sen purkautumisen takia ilman hyödykekohtaisesti yksilöityä jakotoimitusta muodostuvassa yhtymässä omistus on määräosaista yhteisomistusta, johon sovelletaan yhteisomistust lakia.⁵⁷ Kuolinpesä purkautuu yhtymäksi, kun sen osuus siirtyy kuolinpesään kuulumattomalle henkilölle.⁵⁸

Tapauksissa, joissa maatalouskiinteistöt erikseen omistavat henkilöt ryhtyvät yhtymämuotoiseen yhdysviljelyyn, osakkaat omistavat kukin oman tilansa.⁵⁹ Omistussuhteet ovat yhtymäomaisuutta myytessä paremmin selvitettävissä

⁵⁵ Tulkintaan liittyvää problematiikkaa on käsitellyt *Andersson*, Maatalousverotus s. 127 ss. Yhtymän olemassaoloon liittyviä oikeustapauksia on runsaasti Maatalousverotuksen käsikirjassa vuodelle 1990 s. 12 ss.

⁵⁶ TVL 15 §:ssä tarkoitettujen yhtymien erilaisista piirteistä ks. *Andersson*, Tulo- ja varallisuusverolaki (1990) s. 88.

⁵⁷ Yhteisomistusoikeus on säännönmukaisesti määräosaista. Toista vaihtoehtoa, jaotonta yhteisomistussuhdetta ei ole katsottu voivan syntyä henkilöiden sopimuksen perusteella. Yhtymät perustuvat sopimuksiin – joko nimenomaisiin tai konkludenttisiin, joten ne ovat määräosaisia yhteisomistussuhteita. Ks. yhteisomistussuhteista ja niihin liittyvistä hallinta- ja valintakysymyksistä *Kartio*, s. 168 ss. *Andersson*, Tulo- ja varallisuusverolaki (1990) s. 88. katsoo samoin kiinteistöyhtymiin sovellettavan yhteisomistust lakia ja omistuksen olevan jaettua yhteisomistusta.

⁵⁸ Näin ratkaisussa KHO 1977 II 504. Muodollisesti osuuden luovutuksena kuolinpesän osakaspiirissä toteutettu kauppa saattaa johtaa kuolinpesän muuttumiseksi yhtymäksi, jos luovutus itse asiassa koskeekin tiettyä kiinteistöä. Tapauksessa KHO 5.11.1979 T:4593a kuolinpesän osakkaana oleva leski oli myynyt muille kuolinpesän osakkaille osuutensa kuolinpesään kuuluviin kiinteistöihin. Kun osakkaiden katsottiin siinä yhteydessä yhteisellä sopimuksella jakaneen kuolinpesän noiden kiinteistöjen osalta, ostajia oli verotettava kiinteistöistä yhtymänä eikä kuolinpesänä.

⁵⁹ Yhtymän muodostumisesta verotuksessa vanhempien ja lasten välille on runsaasti oikeuskäytäntöä. Ratkaistavaksi ongelmaksi muodostuu usein se, onko pojan harjoittama maatalous hänen itsenäistä toimintaansa silloin, kun hän käyttää isältään vuokraamalla ja muulla perusteella hallitsemallaan peltomaalla osin isänsä koneita tai rakennuksia, vai muodostaako se yhtymän isän toiminnan kanssa vai onko pojanikin viljelytoiminta luettava isän toimintaan kuuluvaksi. Yhtymän muodostumista koskevia KHO:n ratkaisuja ovat mm. 10.3.1971 T:1094, 22.12.1971 T:5450, 7.6.1972 T:2292 sekä 24.1.1974 T:333.

Aviopuolisoiden erikseen omistamien maatalouskiinteistöjen yhdysviljely ei muodosta yhtymää vaan viljelytoiminnasta verotetaan TVL 14 §:n mukaisesti. Pääomatulo-osuus jaetaan puolisoille pääomapanoksien mukaisessa suhteessa. Ansiotulo-osuus jaetaan työpanosten arvojen suhteessa.

kiinteistöjen kuin maatalousirtaimiston osalta. Maatalousirtaimisto on saattanut yhtymän toiminnan aikana vaihtua useaan kertaan.

Maatilataloutta harjoittavaa yhtymää verotetaan TVL 15 §:n mukaisesti verotusyhtymänä. Yhtymän tulos jaetaan verotuksessa osakkaille niiden osuuksiin mukaan, joita heillä on yhtymän tuloon ja varallisuuteen. Yhtymän tulo määrittyy osakkaiden sopimuksen mukaisesti. Jakoperusteena ovat osakkaiden yhtymäpanokset. Ne voivat muodostua pääomasta ja työpanoksista.⁶⁰ Jollei muuta selvitystä ole esitetty, verotuskäytännössä toteutetaan jako yleensä omistusoikeuden jakautumisen perusteella.

Maatalousyhtymien verotuksen vuonna 1993 voimaan tulleen uudistuksen huomattava muutos tämän työn kannalta oli yhtiöosuuden hankintalainan koron vähentäminen osakkaan verotuksessa aiemman yhtymän tulosta vähentämisen sijasta (TVL 15 § 3 mom.). Myös yhtymän negatiivisen vuosituloksen jakaminen osakkaalle on merkittävä uudistus toiminnan aikaisessa verotuksessa (TVL 15 § 2 mom.).

6.2.2 Yhtymäomaisuuden osuuksien myynnin verotus

6.2.2.1 Myyntitulon kohdistamisen päävaihtoehdot

Maatalousyhtymä ei omista sen toimintaan kuuluvaa tuotantovälineistöä. Se ei siis voi olla omaisuuden luovuttajana, kuten kuolinpesä. Koska yhtymä ei ole oikeussubjekti, sen osuudet eivät voi olla erikseen luovutettavissa vaan luovutus kohdistuu esineiden omistusoosuuteen. Yhtymävarallisuuden luovutus on siten aina substanssin luovutus. Omistusoikeuden suoran osakkaille jakautumisen vastapainona yhtymävarallisuuden myyntitulon kohdistamisessa on tulolähdeajattelu.⁶¹

Kiinteistöyhtymän kiinteistön myyntivoiton verotus on oikeuskäytännössä kohdistettu osakkaille (KHO 1968 II 515 ja 1970 II 516). Kilpi katsoi sen seikan, että maatalouskiinteistön myyntiä verotetaan TVL:n satunnaista myyntivoit-

⁶⁰ Ilman pääomapanosta ei voi verotuksessa saada osuutta yhtymän tuloksesta. KHO 1984 II 553: Maatalousyhtymän osakkaan puolisoa, joka oli työskennellyt maatilalla, ei katsottu yhtymän osakkaaksi, kun hänellä ei ollut osuutta yhtymän varallisuuteen.

⁶¹ Tulolähdeajattelusta yhtymäverotuksessa ks. Kilpi, Verotus 1986 s. 213 ss. Kilpi, Verotus 1972 s. 3 ss. esittelee systemaattiselta kannalta erilaisia mahdollisuuksia menon ja tulon kohdistamiseen yhtymälle ja sen osakkaalle. Kilpi tarkastelee mm. yksityisoikeudellisen omistusoikeuden ja verotuksen tulolähdeajattelun suhdetta. Artikkelissa on monipuolisesti esitetty kirjoittajan omia varhaisempia kannanottoja sekä muiden tutkijoiden kannanottoja.

toa koskevien säännösten mukaisesti johtavan siihen, että tulo on verotettava osakkaalla.^{62, 63}

Yhtymän maatalousirtaimiston osuuksien myyntitulon kohdistamisesta ei ole aivan tuoretta yksiselitteistä KHO:n ratkaisua.⁶⁴ Yhtymäosuuden myynnistä ei verotettu yhtymää ratkaisussa KHO 1983 II 548. Tapauksessa maatalousyhtymän osakas myi irtaimisto-osuuden. Osuuden muusta maatalousomaisuudesta hän oli myynyt samalle osakkaalle yli vuoden aiemmin. Maatalousirtaimiston luovutuksen ei katsottu tapahtuneen yhteiseen lukuun. Myyntitulo ei muullakaan perusteella ollut yhtymän tuloa. Lopputulokseen lieene luovutuksen myöhäisyyden lisäksi vaikuttanut se, ettei MVL:ssa tuolloin ollut yksityiskäyttöönoton verotuksen mahdollistavaa säännöstä, jonka avulla verotus olisi voitu kohdistaa yhtymään sen purkautuessa.⁶⁵

KVL:n käytännössä on maatalousirtaimiston osuuden myynnistä verotettu osakasta. Näin on tehty myytäessä irtaimisto-osuus yhtymän toiminnan päätyessä (KVL 1983:897). Myös tapauksessa KVL 1989:128, jossa yhtymän toiminta jatkui muuttuneessa kokoonpanossa, kotieläinosuuden myynnistä verotettiin osakasta.⁶⁶ KVL:n viimeksi mainitulla päätöksellä on ilmeisesti ollut merkittävä asema asiasta esitetyissä kannanotoissa. Sen edustama periaatteellinen muutos yh-

⁶² Kilpi, Verotus 1986 s. 216. Hän perustelee lopputulosta myös sillä, että henkilöyhtiön osuuden luovutuksesta verotetaan osakasta eikä yhtiötä.

⁶³ Kiinteistön myyntitulon verottaminen jaettavan yhtymän tulona saattaisi tulo-osuutta osakkaille jaettaessa johtaa verotuksen taloudellisia olosuhteita vastaamattomaan kohdistumiseen. Näin tapahtuisi tilanteissa, joissa yhtymän toiminnan aikaiset tulo-osuudet jaetaan muussa kuin kiinteistön omistussuhteissa. Jos jonkun yhtymän osakkaista jako-osuus perustuu pääosin hänen työpanokseensa, ei vaikuta oikealta jakaa verotuksessa yhtymän tulosta hänen osalleen kiinteistön luovutuksesta syntyvää voittoa. Hänelle ei faktisesti päädy realisointituloa ilman kiinteistön omistusta.

⁶⁴ Ratkaisussa KHO 1986 II 538 katsottiin yhtymän maatalan myynnistä irtaimiston osalle tuleva tulo yhtymän tuloksi ja jaettavaksi osakkaille. Tapauksessa oli varsinaisesti kysymys siitä, miten yhtymälle verotuksessa laitettu tulo jaetaan sen osakkaille. Tapauksessa yhtymän osakkaat myivät tilan ilmeisesti yhtymän ulkopuoliselle taholle. Vuosikirjaselostuksesta ei ainakaan ilmene, että ostajana olisi ollut yhtymän osakas. Yhtymän osakkaina olivat leski ja kuolleen puolison kuolinpesä. Syytinkiehdosta päätellen ostajana on saattanut olla kuolinpesän osakas.

⁶⁵ Kilpi, Verotus 1986 s. 217 toteaa tapaukseen viitaten, ettei yleisen säännön mukaan vasta myöhemmin tapahtunutta myyntiä voida katsoa elinkeinossa tapahtuneeksi ellei luovutuksesta voida katsoa sovitun jo ennen lopettamista. Hän mainitsee lisäksi, ettei yhtymää voida verottaa irtaimisto-osuuden myynnistä saadusta tulosta, koska MVL:ssa ei ole yksityisoton verotusta koskevaa säännöstä.

⁶⁶ Tapauksessa yhtymän osakkaana oleva äiti myi osuutensa mm. karjasta osakkaana olevalle pojalleen ja tämän puolisolalle. Myyntitulo oli äidin tuloa, sillä katsottiin, ettei karjaosuuden

tymäverotukseen on niin suuri, että KHO:n tuoretta kannanottoa kaivattaisiin oikeustilanteen selkeyttämiseksi.⁶⁷

Verovuoteen 1989 asti maatalouden irtaimisto-osuuden myynnistä yhdelle osakkaalle verotettiin verohallituksen ohjeen mukaan yhtymää.⁶⁸ Näin oli ilmeisesti riippumatta siitä, kuka omisti myydyin omaisuuden tai kenelle myyntitulo päättyi.⁶⁹

Verohallituksen nykyisen kannan mukaan yhtymän osakkaan myydessä osuutensa toiselle osakkaalle yhtymän toiminta lakkaa. Maatalousirtaimiston myyntitulo luetaan myyjän tuloksi.⁷⁰ Samoin kohdistetaan irtaimisto-osuuden myyntitulo, kun yhtymä jatkaa toimintaa.⁷¹ Jos kaikki osakkaat myyvät määräosuutensa yhtymän ulkopuoliselle, verotetaan irtaimiston myyntitulosta yhtymää. Yhtymän tulo jaetaan osakkaille heidän osuuksiensa mukaisessa suhteessa.⁷²

Kilpi on yhtymän toiminnassa käytetyn omaisuuden myynnin verotuksessa korostanut tulolähteen merkitystä.⁷³ Hänen mukaansa irtaimen omaisuuden päätyessä yhtymän tulolähteeseen hyödykkeestä saadut tulot ja menot käsitellään yhtymän laskennassa. Omistusoikeuden merkitys siis tavallaan häipyä. Tämän mukaisesti hän katsoo yhtymän irtaimiston myynnistä saatavan tulon kuuluvan verotettavaksi yhtymällä.

Tulolähdettä korostava kanta merkinnee sitä, että osuuksien luovutus osakkaiden välillä ei vaikuta yhtymän verotukseen. Hyödykkeet pysyvät entisellään

myynti tapahtunut yhteiseen lukuun. Osuuden myynnillä ei siten ollut vaikutusta yhtymän verotukseen. Ostaja sai osuudesta maksamansa hinnan perustella yhtymän verotuksesta erillisen maatalouden menopohjan. Ratkaisu on varsin merkittävä sekä myyjäpuolen että ostajan verotuksen kannalta. Aiemman tulkinnan mukaan yhtymän osuuden myynnillä ei ollut vaikutusta yhtymän verotukseen eikä ostaja saanut maatalouden menopohjaa. Toivottavaa olisi saada asiasta ylimmän oikeusasteen ratkaisu.

⁶⁷ *Andersson*, Maatalousverotus s. 129 s. katsoo, että yhtymän omistusosuuksien myynnistä verotetaan myyjää kiinteistön osalta myyntivoittoverotussäännösten mukaan ja irtaimiston osalta MVL:n mukaan.

⁶⁸ Verovuotta 1986 koskevassa maatalousverotuksen käsikirjassa s. 111 s. viitataan purkautuvan yhtymän osalta vastaaviin kuolinpesää koskeviin ohjeisiin. Näiden mukaan taas purkutapauksessa osuuden luovutushinta kohdistetaan maatalousirtaimiston osalta kuolinpesään. Samalla periaatteellisella kannalla on myös *Jääskeläinen*, Verotus 1980 s. 51.

⁶⁹ *Kilpi*, Verotus 1986 s. 216. on esittänyt kannan, jonka mukaan yhtymän toimintaan liittyvän maatalousirtaimiston myynnistä verotetaan yhtymää.

⁷⁰ Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 150.

⁷¹ Samalla kannalla on *Kiviranta* s. 9:5 s.

⁷² Ks. Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 149 ss.

⁷³ Ks. *Kilpi*, Verotus 1986 s. 213, jossa hän toteaa tulolähteen merkityksen painavuuden yritysjärjestelyissä. S. 215 hän käsittelee luovutustoimia verotusyhtymässä ja antaa suuren painon tulolähdeajattelulle. Samoin hän tekee verotusyhtymän lopettamista käsitellessään s. 217.

yhtymän tuotannossa. Ilmeisesti vain silloin, kun irtain esine myydään yhtymästä, sille syntyy tuloa.

Tulolähteen ja laskentasubjektin merkitystä painotettaessa yhtymän osuuk-sien siirtyessä yhdelle osakkaalle tulisi katsoa yhtymä purkautuneeksi ja sovel-taa MVL 4 § 3 momentin yksityiskäyttöönoton verotussäännöstä.⁷⁴ Yhtymän verotuksessa tehdään tällöin tuloutus kauppahinnan perusteella. Jos kauppa on lahjanluonteinen, tuloutus tapahtuu hyödykkeiden alkuperäiseen hankintamenoon tai sitä alhaisempaan todennäköiseen luovutushintaan. Näin yhtymän tulosta jää vähentämään menoja sellainen määrä, joka vastaa menojen tuottamaa tuloa.

Yhtymän aseman korostamista voidaan arvostella kahdellakin perusteella. Koska omistus omaisuuteen on välitöntä, ei vaikuta luontevalta konstruoida osak-kaan ja omaisuuden väliin sellaista rakennetta, jonka purkautuminen oikeuttaisi yhtymän verottamiseen osuuden kaupasta. Vaikka tällainen asema yhtymälle an-nettaisiinkin, ei ole kiistatonta, että maatalousirtaimiston omistussuuk-sien myynti yhdelle osakkaalle olisi katsottavissa myynniksi yhteiseen lukuun.⁷⁵ Oikeuskirjallisuudessa lienee voitolla kanta, jonka mukaan yhtymän irtaimiston osuuk-sien myynnissä yhdelle osakkaalle on verotettava myyjäosakkaita. Tulo-lähdettä korostavan kannan pohjalta konstruoitu menettely, joka johtaa yhtymän verottamiseen, jää vähemmälle kannatukselle. Ilmeisesti viimeisimmässä uudis-tuksessa yhtymän asemaa hieman heikennettiin.⁷⁶

6.2.2.2 Omistuksen jakautuminen ja verotuksen kohdentaminen

Yhtymän toiminnassa käytetyn maatalousirtaimiston myyntitulon kohdenta-mista verotuksessa voidaan arvioida sillä perusteella, miten se suhtautuu omistusoikeuteen ja siihen kenelle myyntitulo todella päättyy. Laajemmassa mer-kityksessä kysymys on koko yhtymäomaisuuden myyntitulon jakamisessa osak-

⁷⁴ *Linnakangas*, Verotus 1989 s. 139 katsoo, että maatalousyhtymän purkautuessa on eri-tyissäännösten puuttuessa sovellettava yksityiskäyttöönoton verotusta koskevia säännöksiä.

⁷⁵ KVL on ratkaisussaan n:o 128:1989 perustellut tulon osakkaalle kohdistamista sillä, ettei osuuk-sien myynti ollut tapahtunut yhteiseen lukuun.

⁷⁶ Verotusyhtymän osakkaan yhtymän maatalouteen kohdistuvat korkomenot vähennetään osakkaan osuudesta yhtymän maatalouden tulokseen (TVL 15 § 3 mom). Niitä ei siis enää vähennetä yhtymän tuloksesta. Myös yhtymän verovuoden tappion jakaminen osakkaille mer-kinnee yhtymän aseman heikentämistä (TVL 15 § 2 mom.). Tähän uudistukseen oli käytän-nön perusteluna maatalouden ja metsätalouden tappioiden kuittausmahdollisuus myös maata-loutta ja metsätaloutta harjoittavan yhtymän osakkaiden verotuksessa, ks. HE 200:1992 vp s. 11. Verouudistuksessa oli tarkoitus säilyttää yhtymä laskentasubjektina muutoin kuin korko-jen osalta, *ibid*.

kaille käytettävästä perusteesta. Suppeammassa merkityksessä kyse on hyödykekohtaisen omistusoikeuden huomioon ottamisesta.

Yhtymän omaisuuden katsotaan pääsääntöisesti kuuluvan jaetulla yhteisomistuksella osakkaille.⁷⁷ Silloin, kun yhtymä on muodostunut kuolinpesästä, kaikkiin hyödykkeisiin tasaisesti kohdistuva omistusoikeus vastaa pitkälti taloudellista todellisuutta. Kun yhtymäomaisuus muodostuu osakkaiden yhtymään panemista hyödykkeistä, yhtiöpanosten suhteessa kaikkiin hyödykkeisiin kohdistuva omistusoikeus on fiktio. Arvokkaiden koneiden ollessa luovutuksen kohteena fiktion toteuttaminen verotuksessa saattaa johtaa myyntitulon taloudellista todellisuutta vastaamattomaan kohdistamiseen.⁷⁸

Yhtymässä käytettävän omaisuuden myyntitulon jakamisessa verotuksessa osakkaille on omistussuhteille usein perusteltua antaa vahva asema. Myyntitulon jakaminen osakkaille omistuksen suhteessa vastaa tulon todellista jakautumista paremmin kuin toiminnan aikainen yhtymän tulon jako. Toiminnan aikaisesta tulon jakamisesta poikkeamiseen on käytännössä aihetta tapauksissa, joissa tulon jakosuhteeseen toiminnan aikana vaikuttavat osakkaiden työpanokset.

Omistussuhteisiin perustuvalle toiminnan aikaiselle yhtymän tulon jakosuhteelle on ratkaisussa KHO 1986 II 538 annettu etusija osuuksien myyntisopimuksessa esitettyyn jakoon nähden.⁷⁹ Omistusoikeuden jakautumiselle on tapauksen otsikossa ja KHO:n päätöslauselmassa annettu keskeinen merkitys. Tästä voitaneen tehdä johtopäätös, jonka mukaan omistussuhteiden mukainen, toiminnan aikaisesta poikkeava jako voitaisiin toteuttaa yhtymän osuuksia myytäessä ja yhtymän purkautuessa.

Yhtymän tulon jakoperusteen muuttaminen omistusoikeuteen perustuvaksi yhtymän lopettamisvaiheessa saattaa johtaa menojen virheelliseen kohdentamiseen. Näin tapahtuu, jos toiminnan aikana myös työpanokset ovat vaikutta-

⁷⁷ Yhtymäosuudet tuloon ja varallisuuteen voivat olla eri suuruiset. Ks. *Andersson*, Tulon ja varallisuusverolaki (1990) s. 92.

⁷⁸ Kiinteistön osalta luovutuksissa seurataan omistusoikeutta. Tuloa ei veroteta yhtymällä vaan niillä osakkailla, joilla on omistusoikeus kiinteistöön.

⁷⁹ KHO 1986 II 538: Maatilan kaupasta saatua tuloa maatalousyhtymän osakkaiden kesken jaettaessa ei jakoperusteena voitu käyttää myyjien kauppakirjassa sopimaa perustetta, kun muuta perustetta omistussuhteiden mukaisesta ja aikaisempina verovuosina sovelletusta jakoperusteesta poikkeamiseen ei ollut esitetty. KHO:n päätös syntyi äänestyksellä, jossa mm. *Kilpi* katsoi lääninoikeuden tavoin, että tulo on verotuksessa jaettava kauppahinnan jakautuman mukaisesti. Kantaa voidaan puoltaa mm. selittämällä kauppahinnan jakosopimus uudeksi sopimukseksi yhtymän tulon jaosta. Kauppahinnan jako osoittaa konkreettisesti, mikä osuus osakkailla on tuloon. Tapauksessa oli kyseessä vain maatalousirtaimiston, kotieläinten ja koneiden kauppahintaosuus.

neet jakoon ja tänä aikana kulukirjaukset ovat olleet taloudellisen arvonalennuksen edellyttämää suuremmat. Menojäännökset tulevat vähennettäviksi lopettamisvuoden omistusoikeuden mukaan osakkaille jaettavasta tulosta. Veroluottojen purkautumisen aiheuttama rasitus kohdistuu näille osuuksille.⁸⁰ Tilanne olisi pyrittävä hyvittämään omistajaosakkaille esimerkiksi osuuksien asettamisella.

Ratkaisussa KHO 1986 II 538 merkittävänä pidettiin koko yritysomaisuuden omistuksen jakautumista. Ei voida varmuudella sanoa, voidaanko maatalan omistujajakaumasta poikkeava maatalousirtaimiston omistusoikeuden jakautuminen saada jakoperusteeksi irtaimiston myyntituloa yhtymän osakkaille jaettaessa.⁸¹ Irtaimiston omistusoikeuden jakautumisen selvittäminen on käytännössä usein hyvin vaikeata.⁸²

Mielenkiintoisen esimerkin omistusoikeuden aseman säilyttämisestä yhtymän käyttöön siirretyn omaisuuden osalta antaa Saksassa toteutettu järjestely. Saksassa on mahdollista asettaa maatalousyhtymän käyttöön omaisuutta siten, että omistusoikeus säilyy osakkaalla ja hyödykkeen hankintamenoa käsitellään vain hänen verotukseensa vaikuttavasti. Järjestelyssä käyttöoikeuksin yhtymään siirretyille hyödykkeille avataan tili. Tilissä tulopuolelle lasketaan se arvo, jolla kyseinen hyödyke hyödyttää yhtymän tulonmuodostusta. Tästä arvosta osakas saa vuosittain tehdä hankintamenon poiston. Osakkaalle verotuksessa yhtymästä muodostuva tulo käsittää yhtymän nettotulosta hänelle muun panoksensa perusteella kuuluvan voitto-osuuden sekä tilin saldon.⁸³

⁸⁰ Tulolähdepainotteisessa ratkaisussa myyntitulo kohdistetaan yhtymälle ja menojäännöksellä vähennetty nettotulo jaetaan osakkaille omistusosuuksien mukaisessa suhteessa. Toisessa vaihtoehdossa myyntitulo kohdistetaan suoraan osakkaille omistusoikeuksien mukaisessa suhteessa ja samalla perusteella jaettavat menojäännökset vähennetään osakaskohtaisesti. Lopputulos on menojen kohdentumisen suhteen sama.

⁸¹ Tähän olisi tarvetta myytäessä yhtymän purkautumistapauksessa osuudet koneisiin, jotka ovat palvelleet vain lyhyen aikaa yhtymän tuotantoa. Omistajan verottaminen maatalouskoneiden myyntitulosta aiheuttaa ongelmia tulosta vähennettävän menojäännöksen osalta. Menettelyn kannalta yksinkertaista olisi ottaa yhtymän verotuksen menojäännös. Jos kulukirjaukset yhtymän verotuksessa ovat olleet etupainoiset, veroluoton purkautuminen omistajalla on hyvitettävä tälle. Tämä voidaan tehdä myyntihinnan asettamisessa.

⁸² Maatalouden irtaimiston omistusoikeudesta ei ole aina riittävän todistusvoimaista selvitystä, esim. rekisteriviranomaisen antamia todistuksia, kuten kiinteistöjen osalta on. Pitkän aikaa toimineiden yhtymien omaisuudesta on lähes mahdoton osoittaa varsinaista omistajaa.

⁸³ Erillisen tilin käyttö varmistaa sen, että yhtymän käytössä olleen hyödykkeen hankintamenon poistot tulevat vain omistajan hyväksi. Yhtymän tulosta tehdyt todellista arvonalennusta suuremmat poistothan ovat omistajalle epäedulliset, jos hän esim. jatkaa toimintaa yksityisyrityksenä yhtymän verotuksen menojäännöksestä. Järjestelmän ongelmana on käyttöoi-

6.2.3 Yhtymäomaisuuden kaupassa muodostuva menopohja

Yhtymäosuuksien myynnillä yhdelle osakkaalle yhtymä purkautuu. Toimintaa jatkavan osakkaan verotuksen menopohjan määrittämisessä on toteutettava vastaavuus vastaavan tulon verokohtelun kanssa. Osuuden ostajan verotuksen hankintamenon määräytymisessä tulolähteen painottamisella ei ole niin suurta merkitystä kuin yhtymän toiminnan jatkuessa.

Ratkaisuvaihtoehdossa, jossa osuuksien myyntitulosta verotetaan osakkaita, ostajan verotuksen hankintamenoksi tulee hänen maksamansa määrä. Lisäksi hän saa hankintamenoa yhtymäosuutensa mukaisesti yhtymän verotuksen menojäännöksestä.⁸⁴

Tulolähdettä korostavassa vaihtoehdossa, jossa yhtymän katsotaan purkautuvan, yhtymälle laitettu tulo on vastaavuusperiaatteen mukaisesti ostajan hankintameno. Lisäksi hän saa oman osuutensa suuruisen osan yhtymän hankintamenojäännöksestä. Yhtymä purkautuu, joten on mahdollista soveltaa MVL 4 § 3 momentin yksityiskäyttöönoton verotussäännöstä.⁸⁵ Veroluottojen purkautuminen on ilmeisesti laajempaa kuin käsiteltäessä osuuksien myyntejä suoraan osakkaiden verotuksessa.

Maatalousyhtymien osuuksien kaupan ehkä merkittävin kysymys on osuuksien kaupan vaikutus menopohjan muodostumiseen yhtymän toiminnan jatkuessa. Osuuden kaupan perusteella menopohjan antaminen osakkaalle on jyrkästi vastoin yhtymän asemaa verotuksellisenä laskentasubjektina. Toisaalta maatalousirtaimiston osuuden ostaneen osakkaan menon vähennysoikeuden

keusomaisuuden yhtymän tuotantoon tuoman panoksen arvostaminen. Maatalousekonomiassa on kehitetty laskentamalleja merkittävimpien ja yleisimmin käyttöoikeudella siirrettyjen hyödykkeiden kuten maatalousrakennusten ja maapohjan vähennyskelpoisten perusparannusten osalta. Maatalouskoneiden panosarvon määrittely on vaikeata. Ks. järjestelmästä enemmän Köhne – Wesche (1982) s. 292 s.

⁸⁴ Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 150. Kiviranta, s. 9:5 s. on samalla kannalla. Hän katsoo kiinteistön osuuden myynnin toiselle yhtymäosakkaalle korottavan yhtymän verotuksen vähennyskelpoista hankintamenoa, jos kiinteistöön sisältyvien poistokelpoisten ainesosien kauppahintaosuus on suurempi kuin näiden omaisuusosien poistamaton hankintameno. Samoin hän katsoo osakkaan ulkopuoliselta ostamaan kiinteistöön sisältyvien vähennyskelpoisten omaisuusosien korottavan yhtymän poistopohjaa. Hän toteaa poistopohjan kasvusta muodostuvan edun tulevan kaikkien osakkaiden hyväksi ja edun kanavoimisen ostajan hyväksi olevan mahdotonta.

⁸⁵ Lahjanluonteisissa osuuksien luovutuksissa maatalousirtaimiston osalta yhtymän tuloon lisätään alkuperäisen hankintamenon tai sitä pienemmän todennäköisen myyntihinnan ja menojäännöksen erotus siltä osin kuin irtaimisto-osuuksien kauppahinta ei sitä kata. Tuloutus tulee osuuksien ostajan verotuksessa hankintamenon lisäykseksi.

toteuttamiseksi olisi perusteltua myöntää kauppahinnan perusteella menopohjaa.⁸⁶

Yhtymäverotuksen ja nimenomaan tulolähteen yhtenäisenä pitämisen kannalta on saatavissa systeemivertailua Ruotsin yksinkertaisten yhtiöiden verotuksesta.⁸⁷ Näitä yhtiöitä ei pidetä Ruotsissa itsenäisinä verosubjekteina eikä edes erillisinä laskentasubjekteina.⁸⁸ Kullakin osakkaalla on muiden osakkaiden tuloista erillinen tulolähde.⁸⁹ Yhtiön osuuden luovutus käsittää varallisuuden omistussuuden luovutuksen.

Ruotsissa yksinkertaisen yhtiön osuuden myyntitulosta verotetaan osakasta.⁹⁰ Tulo on yritystoiminnan tuloa eikä luovutusvoittoa. Ostaja saa maksamansa kauppahinnan perusteella hankintamenoa, joka jaetaan siirtyvälle yritysomaisuudelle. Osakas saa itsenäisesti, muiden osakkaiden ratkaisuisista riippumatta jaksottaa hankintamenon. Luovuttaessaan osuuden myöhemmin hän saa myyntitulosta vähentää poistamattomat menojäännökset. Näin osakastasolla toteutuu menon kertaalleen vähentäminen vaikutusajanaan.

KVL:n ratkaisusta 1989:128 ilmenevät periaatteet johtavat periaatteessa samanlaiseen tulokseen. Itsenäisen hankintamenon muodostuminen osuuden oston perusteella on luonnollisestikin jyrkästi vastoin yhtymän asemaa erillisinä

⁸⁶ Andersson, Maatalousverotus s. 130 on pohtinut kysymystä. Hän toteaa, että osuuden ostajan, joka on maksanut osuudesta edeltäjänsä poistamattomia hankintamenoja korkeamman hinnan, olisi saatava tehdä poistoja maksamansa kauppahinnan perusteella. Hän toteaa, että vähennyksiä ei voida kohdistaa vain osuuden ostajalle, koska yhtymä on laskentasubjekti. Hän esittää myös mahdollisuutta yhtymän poistamattomien hankintamenojen korottamisesta osuudesta maksetun kauppahinnan ja suhteellisen osuuden perusteella. Osakkaat voisivat sopia korotuksen tulevan lähinnä osuuden ostajan hyväksi. Andersson toteaa tämän teoreettisestikin vaikeaksi. Hän toteaa selventävän oikeuskäytännön yhtymäosuuksien kauppajen verovaiikutuksista (tuolloin) ilmeisesti puuttuvan.

⁸⁷ Käsitteen »Enkelt bolag» sisällöstä Ruotsin vero-oikeudessa ks. *Mattsson* s. 155 ss. Ruotsin henkilöyhtiöiden verotusta koskevasta systematiikasta saa perusteellisen ja ajanmukaisen kuvan mainitusta lähdeoteesta. Vertailussa on nojaututtu siihen ja tarkistettu ajanmukaisuutta uudemmassa lähteestä.

⁸⁸ Kauppayhtiö, handelsbolag, on Ruotsissa erillinen juridinen henkilö, mutta ei erillinen verosubjekti. Vero-oikeudellisesti se on laskentasubjekti, jonka verotettava tulo jaetaan osakkailla verotettavaksi. Ks. *Lodin – Lindercrona – Melz – Silfverberg* (1991) s. 344.

⁸⁹ Omaisuus voi kuulua osakkaille jakamattomalla yhteisomistuksella, mutta myös hyödykkeiden yksinomistus on mahdollinen. Menopohja muodostuu ensin mainitussa tapauksessa omistussuuden perusteella, jälkimmäisessä suoran omistuksen. Näitä hankintamenoja voidaan käsitellä yhdessä. Ks. *Mattsson* s. 155.

⁹⁰ Ks. *Mattsson*, s. 289 s.

laskentasubjektina.⁹¹ Lisäksi käytännön ongelmat itsenäisen kuluvaraston käyttämisessä saattavat muodostua suuriksi.

Järjestelmä muodostuu monimutkaiseksi, jos osuuksia yhtymävarallisuuteen ostaneelle henkilölle annetaan itsenäisesti käytettävä menopohja. Jos osakkaalle annetaan oikeus itsenäisesti disponoida tulonhankkimismenojen osasta, hänelle täytyisi periaatteessa osoittaa tuota panosta vastaava osuus bruttotulosta.⁹² Jos osuuden maatalouskoneisiin ostaneelle osakkaalle annetaan oma menopohja, pitää määrittää se tulon osa, joka on asetettavissa panosta vastaan. Yhtymän osuus tulosta määräytyy osakkaan panoksen perusteella. Miten määritetään lypsykarjatilan tulosta se osa, joka vastaa kolmanneksen koneiden panososuutta omistavan osakkaan panosta? Kun tämä osuus on laskettu, osakas voi vähentää menoa valintansa mukaan.

Osakkaalla muodostuu kaksi verotuksessa eri tavalla käsiteltävää kuluvarastoa tapauksissa, joissa hän ostaa lisäosuuden.⁹³ Aiempaan osuuteen perustuva kuluvarasto käsitellään yhtymän verotuksessa. Myöhemmin ostetun osuuden perusteella muodostuvasta kuluvarastosta ostaja saa tehdä omissa tahdissaan kulukirjaukset. Toisin päin tarkastellen yhtymän tuloksen syntymiseen liittyvää menoa vähennetään sekä yhtymällä laskentasubjektina että osakkaalla yksilöllisen menopohjan perusteella. Johdonmukaisuus edellyttää, että yhtymä laskentasubjektina poistetaan kokonaisuudessaan tai sille annetaan niin vahva asema, ettei osakaiden erillisiä vähennyksiä sallita.⁹⁴

⁹¹ KVL:n linja yhtymäverotuksessa ei kaikilta osin ole täysin johdonmukainen. Arvostelu kohdistuu tässä yhtymäosuuden hankintalainan korkojen ja irtaimen yhtymäomaisuuden hankintamenon verokohtelun ristikkäisyyteen. KVL on tuoreessa ennakkotiedossaan 1992:152 katsonut, että yhteismetsän osuuden ostoon otetun lainan korot on vähennettävä yhtymän eikä osakkaan verotuksessa. (Sama kanta tosin on vakiintunut myös KHO:n käytännössä, KHO 1984 II 51 - 53.) Vaikuttaisi teoreettisesti ymmärrettävämmältä ja käytännössä helpommin toteutettavalta antaa nämä korot vähennettäviksi osakkaan verotuksessa kuin antaa osuuden hankintamenon perusteella osakkaalle itsenäinen menopohja verotuksessa. Osuuden hankintamenon rahoitustapa on osakaiden itsensä valittavissa. Korkomeno ei ole yhtiön reaaliuotantoon vaikuttava meno. Korkomenon erillään käsittely osakkaalla on käytännössä huomattavasti helpompaa kuin yhtymäomaisuuden hankintamenon perusteella osakkaalle erotettujen pitkävaikutteisten menojen. Nytemmin korot vähennetään osakkaan verotuksessa (TVL 15 § 3 mom.).

⁹² Tai paremminkin hänelle täytyy määrätä se tulon osa, josta ei vielä ole vähennetty hänen panoksensa osuutta.

⁹³ Tässä lähdetään siitä, että aiempi osuus on hankittu entisen tulokinnan aikana ja uusi sen tulokinnan alaisena, että osakas saa oman hankintamenon.

⁹⁴ Ruotsissa on tehty selvä jako tulolähteen aseman suhteen. Yksinkertainen yhtiö ei ole erillinen tulolähde. Sen vaikutus on yritysomaisuuden luovutustapauksissa täysin poistettu. Kauppayhtiö on erillinen laskentasubjekti. Sen osuuksien myynti kohdistuu erillisiin osuuksiin. Osuuden myynti ei vaikuta millään tavoin itse yhtiön tulolähteessä muodostuvan tulon

Yhtymäosuusien kaupan verokohteluun liittyy vaikeita teoreettisia ja käytännön ongelmia. Ei ole toivottavaa, että verotuskäytäntö muuttuu siten, että yhtymävarallisuuden osuuksien hankintamenolle annetaan yksilöllinen vähennys-oikeus. Tämä johtaa esitellyn välitilan muodostumiseen. Vaiheittainen prosessi ei ole oikea menettely osakkaan yksilöllisen vähennys-oikeuden toteuttamiseen. Muutos on mahdollinen vain lakia muuttamalla, jolloin yhtymän asema laskentasubjektina poistetaan.⁹⁵ Käytännön vaikeudet osakkaiden erillisten poistopohjien käsittelyssä maatalousverotuksessa vähentävät koko muutoksen toteutettavuutta.⁹⁶

Yhtymäosuusien kaupan käsittelyyn osakkaiden verotukseen vaikuttavalla tavalla on ilmeisesti painavimpana perusteluna hankintamenon saaminen osuuden ostajalle yhtymän jatkaessa toimintaansa. Pyritään siis saamaan hankintameno suorittajalleen vähennyskelpoiseksi. Samalla etäännyttään mahdollisuudesta saada meno sitä tuloa vastaan, jonka hankkimiseksi se on uhrattu. Tätä näkökohtaa painottaa tulolähdejätteluun pohjautuva laskentasubjektin aseman antaminen yhtymälle.

6.3 Kokoavasti kuolinpesä- ja yhtymämuotoisen yrityksen kaupan verotuksesta

Kuolinpesän ja jaettavan yhtymän yhteinen piirre on se, että niiden harjoittama toiminta muodostaa erillisen tulolähteen. Tulolähteen kokonaisuuden, itenäisyyden ja yhtenäisyyden suhteen nämä toimintamuodot eivät eroa toisistaan. Sillä perusteella, että yhtymä on vain laskentasubjekti eikä erillinen verosubjekti, ei ole syytä heikentää laissa yhtymälle annettua vahvaa asemaa laskentayksikkönä.⁹⁷

verotukseen. Myynnistä verotetaan fyysisiä henkilöitä myyntivoittoverotussäännösten mukaan, juridisille henkilöille myyntitulo on elinkeinotuloa. Ks. *Lodin – Lindencrona – Melz – Silfverberg* (1991) s. 352 s.

⁹⁵ *Andersson*, Tulo- ja varallisuusverolaki (1990) s. 95 katsoo, että laivanisännistöyhtiön osuuden kauppahinnan perusteella ostajan pitäisi saada tehdä poistoja. Hän kuitenkin toteaa sen olevan vaikea toteuttaa nykyisen lainsäädännön pohjalta. Laivanisännistöyhtiön osuuden myynti käsittää hänen mukaansa itse asiassa laivaosuuden myynnin.

⁹⁶ Lisävaikeuksia tuo erillisten tulo-osuuksien määrittäminen. Menojen kohdistaminen niillä hankittuja tuloja vastaan edellyttää kuitenkin myös bruttotulojen jakamista menoja vastaavalla tavalla.

⁹⁷ Verouudistuksessa ei haluttu heikentää verotusyhtymän asemaa, vaikka korkomenojen kohdentamisessa ja yhtymän tappioiden vähentämisessä tehtiinkin muutoksia. Ks. HE 200:1992 vp s. 11.

Siitä erosta, että vain kuolinpesä on erillinen verosubjekti, syntyy perusteita osuuksien kaupan erilaiseen verokohteluun. Kuolinpesän osuuksien kauppa on fyysisistä esineistä erillinen. Tämä mahdollistaa osuuksien kaupan käsittelyn verotuksessa samalla tavoin kuin henkilöyhtiön osuuksien kaupan. Tätä mahdollisuutta ei verotusyhtymien osalta ole. Yhtymän osuuden luovutuksessa on kyse hyödykkeiden omistusosuuksien siirrosta. Tulolähteessä ei reaalisesti tapahdu mitään yhtymän verotuksen hankintamenon muuttamiseen oikeuttavaa. Tulolähdejattelu taas estää erillisen hankintamenon muodostamisen ostajaosakkaalle.

Kuolinpesän rinnastaminen henkilöyhtiöihin mahdollistaa yritysmuodon muutoksen jatkuvuusperiaatetta noudattaen. Toimintamuodon olemassaolon päättävä kuolinpesän osuuksien kauppa yhdelle osakkaalle on luettavissa yritysmuodon muutokseksi. Edellytykset veroluottojen siirtymään voidaan asettaa samoiksi kuin henkilöyhtiöiden verotuksessa.

Jaettavan yhtymän olemassaolon päättyessä osuuksien kaupalla ei tapahdu yritysmuodon muutosta vastaavassa mielessä. Tilanteessa tapahtuu hyödykkeiden omistusoikeuden siirtymä, jossa omaisuus siirtyy entisen laskentasubjektin piiristä toisen, erillisen verovelvollisen piiriin. Tulolähteen sisältö säilyy yleensä entisellään. Silti jatkuvuusperiaatteen toteuttaminen eli veroluottojen siirtymä ei ole toteutettavissa. Lainsäädäntö ei tätä mahdollista, koska kyseessä ei ole sellainen yritysmuodon muutos, jota varten on edulliset erityissäännökset.

Yhtymän osuuksien kaupan sekä tulo- että menopuolen tultua käsitellyiksi on aihetta palata kokoavasti kysymykseen yhtymäosuuksien kaupasta. Katson, että nykyinen lainsäädäntö, jonka mukaan yhtymä on laskentasubjekti, ei anna rajattomia mahdollisuuksia tulolähdejattelusta poikkeamiseen. Yhtymän jatkaessa toimintaansa osuuksien kaupan verotus ei voi kohdistua osuuden myyjään ja ostajaan. Käytännön vaikeudet etenkin kuluvaraston käsittelyssä ovat suuret. Omistusosuuksien kauppa ei vaikuta yhtymän tai osakkaiden verotuksen menopohjaan. Sitä vastoin yhtymän olemassaolon päättävän osuuksien kaupan verotuksessa on mahdollista kohdistaa kauppahinta myyville osakkaille. Myyntitulosta osakkaalla on oikeus vähentää osuutensa mukainen määrä yhtymän verotuksen menojäännöksestä. Osuuksien ostaja saa verotukseensa menopohjan yhtymän menojäännösosuutensa ohella maksamansa määrän perusteella.

Tässä luvussa on tutkittu kuolinpesien ja yhtymien muotoisten maatalousyritysten kauppojen verotusta ja valittu tarkasteltaviksi taloudelliselta kannalta merkittävimpiä ongelmia.⁹⁸ Teoreettisesti mielenkiintoisia mutta taloudel-

⁹⁸ Kauan toimineiden kuolinpesien osuuksien kaupoissa yhdelle osakkaalle voi käytännössä olla hyvin vaikeata päätyä oikeasuhtaiseen verotustulokseen. Menojen kohdistamisessa oikeaa tuloa vastaan ja todellisen maksajan aseman huomioon ottamisessa menoa vähennettäes-

liselta merkitykseltään ja yleisyydeltään vähäisempiä kysymyksiä on jouduttu jättämään ulkopuolelle. Tällainen kohde on mm. sisäkkäisten kuolinpesien osuuk-sien kaupat ja purkaminen.⁹⁹ Kuolinpesien ja yhtymien verotuksessa olisi nimen-omaan maatalouden piirissä paljon tutkittavia erilliskysymyksiä, joihin ei tässä voida puuttua.

Yhtymän osuuk-sien kaupan verotuksesta esitetty auttaa hahmottamaan yh-tymää välimuotona käyttäen tapahtuvan sukupolvenvaihdoksen verotusta. Täs-sä ei tähän erityiskysymykseen enemmälti puututa vaan viitataan asiasta muual-la esitettyyn.¹⁰⁰ Yhtymän muodostumista, panosten arvon määrittämisestä sekä tu-lon jakamista verotuksessa osakkaille on oikeuskirjallisuudessa käsitelty varsin paljon.¹⁰¹

Käytettäessä yhtymää vaiheittaisen sukupolvenvaihdoksen välineenä on osak-kaiden panosten arvon ja siten osuuk-sien oikein määrittäminen erityisen tärkeä-tä. Tilanpidon jatkajan panoksen arvon määrittäminen todellista suuremmaksi pienentää perusteettomasti sukupolvenvaihdoksen verokustannuksia.¹⁰² Useim-

sä voi olla vaikeuksia. Kuolinpesän toiminnasta vastaava osakas on etenkin heikkotuottoisissa pesissä hankkinut omin varoin maatalouteen koneita helpottaakseen omaa työtään. Sen selvit-täminen, kuinka suuri osakkaan panos koneistukseen on, on usein vaikeata. Vaikka tämä saa-taisiin selville, verotuksen järjestäminen siten, että omistajan ja tilanpidon jatkajan asema menon suorittajana ja sillä hankitun tulon saajana on oikeasuhtainen, ei ole helppoa. Näyttökysymykset verotusta varten ovat käytännössä vaikeita.

⁹⁹ Tällaisten kuolinpesiin liittyvien erityiskysymysten perusteellinen tutkiminen edellyt-tää myös perintö- ja jäämistöoikeudellisten kysymysten analysointia ja esittelyä. Tällaiseen ei tämän tutkimuksen yhteydessä ole mahdollisuuksia. Kahden tai useamman sukupolven ajan jakamattomina olleita pesiä on maatalatalouden piirissä. Tällaisten tilojen kaupoissa on teki-jöitä, jotka johtavat kauppahinnan määrän ja jakautumisen suhteen perintöoikeudellisten sään-nösten edellyttämästä näennäisesti poikkeavaan tulokseen. Tilan kauppahinnan määrästä ja jaka-misesta päätettäessä saattaa vaikuttaa jonkun osakkaan hyvin pitkäaikainen työskentely tilal-la. Joku vanhemman sukupolven osakkaista on taas saattanut saada elatuksen tilalta. Monesti kaupan todellisen luonteen ilmitulemattomuus verotuksessa vaikeuttaa oikeaan verotustulokseen pääsemistä.

¹⁰⁰ Vaiheittaisesta sukupolvenvaihdoksesta ks. *Kiviranta*, s. 15:29 s. sekä erityisesti vero-suunnittelun kannalta s. 19:7 s. Vaiheittaisen sukupolvenvaihdoksen eri suorittamismuotoja ja valtion tukimuotojen sekä verotuksen suhtautumista niihin on esitelty *Tuisku*, s. 83. ss. Esi-tys ei ole kaikilta osin enää täysin ajanmukainen.

¹⁰¹ Yhtymäosuuden määrittämisestä yleensä ks. *Andersson*, Tulo- ja varallisuusverolaki (1990) s. 91 ss. sekä erityisesti maatalouden osalta, sama, *Maatalusverotus* s. 128. Ks. myös *Maatalusverotuksen* käsikirja vuodelle 1990 s. 266 s.

¹⁰² *Andersson*, Tulo- ja varallisuusverolaki (1990) s. 87 katsoo, että verotusyhtymänkin osalta olisi VerL 56 §:n nojalla valvottava, että yhtymämuodon käyttö vastaa asian varsinais-ta luonnetta ja tarkoitusta. Ei olisi oikein, jos TVL 15 §:n jakomenettelyn kautta siirtyisi tuloa verotettavaksi toiselle henkilölle kuin mille se todellisuudessa kuuluu. Hän toteaa, että tälle

miten tilanpidon jatkajan panos muodostuu valtaosin työpanoksesta. Sen arvoa on vaikea määritellä. Liian suureksi vahvistettu arvo kertaantuu vuosien kuluessa, jos osakas jättää hänelle kuuluvan voitto-osuuden yhtymään.¹⁰³

näkökohdalle ei oikeuskäytännössä juuri ole annettu arvoa. Mts. 93 s. Andersson käsittelee tapausta, jossa yhtymän osakasta suositaan siten, että hänen osuutensa määritetään suuremmaksi kuin hänen todellinen panoksensa edellyttäisi. Tällaisissa tapauksissa verotuksessa pitäisi VerL 56 §:n nojalla poiketa ilmoitetusta jaosta ja toteuttaa oikea jako. Todistustaakka tällaisissa tapauksissa on verottajalla. Lähtökohtana on nimittäin yhtymän osakkaiden ilmoittama jako. Tapauksissa, joissa osakkaan ilmoitettu osuus on hänen suorittamaansa panosta suurempi, tulee tutkittavaksi, onko tapahtunut lahjoitus toiselta osakkaalta. Ratkaisussa KHO 1988 B 591 kommandiitti-yhtiön osakkaan luopuessa osuudestaan voitonjakoon katsottiin hänen antaneen lahjan osakkaalle, jonka osuus muodostui vastaavasti suuremmaksi. Lahjan määräksi katsottiin osakkaan saaman ja hänelle yhtiösopimuksen mukaan kuuluvan voitto-osuuden erotus. Verotuksessa hyväksymättä jätettävistä voiton ja tappion jakamissopimuksista henkilöyhtiöissä ks. Ruotsin oikeuden osalta *Mattsson*, s. 144 ss.

¹⁰³ Verotuksessa poiketaan osakkaiden ilmoittamista jako-osuuksista lähinnä vain silloin, kun on ilmeistä, että osakkaat ovat veroetujen saavuttamiseksi tai muusta syystä ilmoittaneet virheellisen jaon. Ks. Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 267. Samalla kannalla on *Andersson*, Maatalousverotus s. 128. Saksassa on yhtymän osakkaiden panostusten arvosuhteiden ja oikeuden voitto-osuuksien määrittäminen todettu vaikeaksi. Väärinkäytöksiä ilmenee, ja räikeisiin väärinkäytöksiin on verotuksessa puututtu muuttamalla voitonjakoa. Tämä on aiheuttanut myös osuuksien muuttamistarvetta. Ks. *Wendt* s. 499 s.

7 LAHJANLUONTEISEN MAATILAN KAUPAN VEROTUS

7.1 Taustaa tarkastelulle

Yritysomaisuuden luovutustilanteessa ovat tuloverotuksellisesti merkittävät kysymykset tulojen ja menojen henkilöllinen kohdistaminen ja ajallinen kohdistaminen eli jaksotus.¹ Yritysomaisuuden luovutuksessa käypään arvoon omaisuuden kumuloituneet tulot realisoituvat. Samoin kauppa käypään hintaan johtaa taloudellista arvonalennusta suurempien kulukirjausten tuloutumiseen. Koko yrityksen vastikkeeton luovutus taas johtaa verotuksessa luovuttajan menojäännösten siirtymiseen luovutuksensaajalle kulukirjausten purkautumatta.² Näi-

¹ *Mattila*, Verotus 1986 s. 12 ss. on käsitellyt yrityskaupan yleisiä näkökohtia. Näihin kuuluvat mm., mitä yrityskaupassa myydään. Tähän liittyy kysymys yrityksen muodosta. Yrityskaupan verotuksen intressiryhmiä verovelvollispuolella ovat myyjä, ostaja ja yritys itse. Yrityksen verointressi tulee kysymykseen, kun toimitaan yhtiön muodossa.

² Näin on MVL:n 19 §:n nojalla maatalousyrityksen sekä EVL 15 §:n 2 lauseen nojalla liikkeen osalta. Maatalousyrityksen lahjoituksen seurauksena luovuttajan verotuksen poistamattomat hankintamenot siirtyvät vastaanottajan verotukseen. Monilla hyödykkeillä, lähinnä vaihto-omaisuuteen luettavilla, ei kuitenkaan ole poistamattomia hankintamenoja siirrettäviksi. Tämä johtuu siitä, että hankintameno on luovutushetkellä jo vähennetty verotuksessa johtuen kassaperiaatteen soveltamisesta MVL:ssä. Hankintameno-olettaman käyttö tai myyntitulon verovapaus taas aiheuttavat joillakin hyödykkeillä sen, että siirtyvällä hankintamenolla ei faktisesti ole merkitystä saajan verotuksessa. Metsätalouden todellisen tulon verotusjärjestelmässä metsävähennys siirtyy lahjan saajan verotukseen.

Periaatteelliselta kannalta lahjan saajan siirtyminen antajan verotukselliseen asemaan ei ole ainoa vaihtoehto. Mahdollista on myös, että vastaanottaja saa hankintamenoikseen hyödykkeiden käyvät arvot. Tämä voi tapahtua siten, että kulukirjaukset purkautuvat käypään arvoon luovuttajalla. Tämä on sukupolvenvaihdon rahoituksen kannalta hyvin raskas menettely. Sellainen oli voimassa vielä 1980-luvun loppupuolella Tanskassa. Norjassa vastikkeettomalla saannolla siirtyvän yritysomaisuuden osalta tapahtuu epäjatkuvuus. Vastaanottaja saa hankin-

den vastikkeellisuustarkastelun ääripäiden väliin sijoittuvat lahjanluonteiset kaupat.³

Maatalousyrityksen lahjanluonteisen kaupan merkittävin verointressi on veroluottojen purkautuminen. Veroluottoja voi muodostua passiivisesti arvonnousujen perusteella. Arvonnousut kohdistuvat etupäässä maapohjaan.⁴ Merkittävä veroluottojen syntyperuste ovat taloudellisen kulumisen edellyttämää nopeamat kulukirjaukset. Näitä aktiivisia veroluottoja on mahdollista muodostaa poistokelpoisen käyttöomaisuuden hankintamenosta liberaalien poistosäännösten takia. Vaihto-omaisuuden hankintamenon kassaperusteinen vähentäminen johtaa veroluoton muodostumiseen tarvike- ja tuotevarastojen, mutta erityisesti kotieläimistön osalta.

Veroluottojen purkautumiskysymys voi yksittäisessä lahjanluonteisessa tilakaupassa olla hyvin merkittävä tilakaupan rahoituksen kannalta. Veroluottojen siirtyminen vastikkeettomalta osin merkitsee veroluoton purkautumista ostajalla pidemmän ajan kuluessa. Kulukirjausten palauttaminen luovuttajan tuloon tilan myyntivuonna merkitsee luonnollisestikin veroluottojen varhaista purkautumista. Se saattaa johtaa myös tulon verokannan muodostumiseen progression takia korkeaksi, ja veroluottojen purkaantumiseen runsasmääräisenä.⁵ Näin tapahtuu erityisesti, jos tuloutuksiin ei sovelleta kertatuloja varten säädettyjä erityisiä jaksotussäännöksiä.

tamenokseen hyödykkeiden käyvän arvon, ei kuitenkaan lahjaverotuksessa vahvistettua arvoa enempää. Luovuttajan verotuksessa ei tehtyjä kulukirjauksia pureta. Näin ollen poistokelpoisia hankintamenoja tulee vähennettäviksi osittain kahteen kertaan – ensin luovuttajalla ja sitten luovutuksensaajalla. Norjan verovelvollisille edullisen menettelyn motiivina on osittain perintö- ja lahjaverotuksen ja tuloverotuksen yhteensovittamisongelman ratkaiseminen. Verouudistuksen yhteydessä epäjatkuvuusperiaatteen asema sai vahvaa tukea Stortingetissä. Norjan osalta ks. Ot.prp.nr 16 s. 13 sekä Zimmer, Skatterett 1992 s. 384 s.

³ Luovutus, johon sisältyy sekä vastikkeellista että vastikkeetonta ainesta on sekoitus kahdesta oikeustoimesta. Tämän vuoksi termi *lahjansekainen kauppa* olisi hyvin kuvaava termi. Tätä termiä on käyttänyt Kilpi, Verosuunnittelun mahdollisuuksista s. 113. Myös Tunturi, Lainhuutoleimaverosta s. 41 on käyttänyt kyseistä termiä. Termi ei ole saanut vakiintunutta asemaa juridisessa kielenkäytössä. Lahjanluonteinen kauppa on tunnetumpi käsitteenä. Ruotsin kirjallisuudessa on käytetty termiä *blandade fång* vastaavista omaisuuden siirroista (näin mm. Carlsson – Silfverberg kirjansa nimessä). Saksassa käytetään vastaavasti termiä *gemischte Schenkung*, ks. mm. *Knobbe-Keuk* s. 785.

⁴ Viime vuosina ei ole tapahtunut eikä lähitulevaisuudessa ilmeisesti tule tapahtumaan maatalous- tai metsämaan arvonnousua. Pikemminkin peltomaan arvo on selvässä laskussa.

⁵ Maksettavan veron määrä veroluoton pohjana olevaa tuloa kohti muodostuu sitä suuremmaksi, mitä korkeampi on verokanta.

Veroluottojen purkaminen palvelee pyrkimystä tulojen ja menojen oikeaan henkilölliseen kohdistamiseen verotuksessa. Tulojen ja menojen jakaminen kaupan osapuolille yrityksen omistusaika sekä tulo- ja menoerien reaalitaloudellinen vaikutus huomioon ottaen ei kuitenkaan riitä toteuttamaan veronmaksukyisyysperiaatetta. Itse luovutuksessa vastikkeettomalta osin tapahtuva varallisuussiirtymä vaikuttaa osapuolten veronmaksukyisyyteen.

Yritysomaisuuden siirroissa tulon kertaalleen verottaminen ja menon kertaalleen vähentäminen vaikutusaianaan on turvattava. Mahdollisuus vähentää verotuksessa hyödykkeiden hankintamenoja arvonalennuksen edellyttämää nopeammassa tahdissa saattaa vaarantaa menon oikean kohdentumisen, jos hyödykkeitä poistuu tulolähteestä. Arvonalennusta suurempien kulukirjausten tulouttaminen saattaa olla tarpeellista, jottei maatalouden tulosta tule vähennetyksi yksityistalouden menoja. Toisaalta koko yritysomaisuuden ja tulolähteen luovutus ei ole yksityiskäyttöönoton – tarkoitettuna alkuperäisessä varsinaisessa merkityksessään – tyypillinen tilanne.

Yrityksen lahjanluonteisen substanssikaupan veroseuraamuksia ei ole maassamme yksiselitteisellä laintulkinnalla selvitetty. Kysymys on myös eräissä muissa maissa vailla varmaa vastausta.⁶ Verotus on lainsäädännössä mahdollista järjestää usealla vaihtoehtoisella tavalla. Materiaalinen tulos niissä vaihtelee menokirjauksilla kehitetyn verovelan täydellisestä purkautumisesta sen täydelliseen siirtymiseen ostajalle.

Lahjanluonteisen maatilán kaupan veroseuraamuksia valittaessa on tutkittava, mitkä ovat toivottavat veroseuraamukset. Toivottavia seuraamuksia valittaessa on otettava huomioon vero-oikeudellisten periaatteiden toteutuminen. Myös oikeusturvanäkökohdat verotusmenettelyssä ovat merkittävät, sillä hyödykkeiden arvoihin liittyvät näyttökysymykset ovat vaikeat. Maatalousyrityksen lahjanluonteisen kaupan verotukseen on erityissäännösten puuttuessa haettu tulkintatukea toisaalta eri alaa, liiketoimintaa, sekä toisaalta erilaista tapahtumaa, yritysomaisuuden yksityisottoa, koskevista säännöksistä. Johtoa on haettu myös täysin vastikkeetonta luovutusta koskevasta verosäännöksestä. Muita tilanteita varten säädettyjen normien soveltamismahdollisuuksia pohdittaessa on selvitettävä reaalimaailman tarpeiden riittävä samankaltaisuus. Säännösanalogia ilman soveltamistilanteiden riittävää analysointia saattaa johtaa virheelliseen lopputulokseen.⁷

Tässä tutkimuksessa ei käsitellä tilanteita, joissa tilasta todellisuudessa maksettava määrä jää ilmoitettua kauppahintaa vähäisemmäksi. Tilanne voi syntyä

⁶ Näin on mm. Ruotsissa ja Saksassa, ks. kansainvälinen vertailu.

⁷ Säännösanalogiasta ja sen käytöstä ks. *Aarnio*, s. 130 s.

joko siksi, että kauppahinta on alunperin ilmoitettu todella sovittua korkeammaksi tai siksi, että sovittua kauppahintaa ei myöhemmin vaadita eikä suoriteta. Tällaisten tapausten toteaminen on kaupan ulkopuolisille käytännössä hyvin vaikeata.⁸

7.2 Tilakaupan alihintaisuuden ja lahjanluonteisuuden käsitteistä

7.2.1 Maatilan arvoperusteista tilakaupassa

Maatilan kauppahintaa asetettaessa tulee käsiteltäväksi useita mahdollisia periaatteellisia hintatasoja. Niiden taustalla on ainakin jossakin määrin kaupan eri tahojen etujen painottaminen. Eri tilanteissa oikea hinta on erilainen. Käyvän markkina-arvon mukainen hinta on vaihtoehto silloin, kun tila myydään ulkopuolisille ja saadut varat pyritään jakamaan tasapuolisesti myyjien jälkeläisille. Tuottoarvo on oikea peruste, kun arvioidaan, miten paljon tilan itsenäiseksi ostava henkilö kykenee tilasta maksamaan, kun otetaan huomioon tilan tuotto. Kun tuotto-arvon lisäksi otetaan huomioon tilakaupan tavanomaisesta poikkeavat rahoitusehdot, päästään lähemmäksi sitä, mitä tilasta voidaan maksaa.

Esitetyillä näkökohdilla on sukupolvenvaihdoskaupoissa huomattava merkitys. Arvoperusteet tulevat joissakin muodoissa esiin kauppahinnasta neuvoteltaessa, mutta kauppasopimuksessa niitä ei yleensä näy lainkaan. Siksi seuraa-

⁸ Tilanteen ilmetessä tulee vero-oikeudellisesti ratkaistavaksi, onko kyseessä kauppahinnan oikaisua edellyttävä toimi vai erillinen kauppahintasaatavan lahjoitus. Ratkaisu riippuu siitä, onko kauppahinta alunperin sovittu ilmoitettua pienemmäksi vai onko sovitusta kauppahinnasta osa annettu anteeksi. Tapausten olemassaolon on tuonut esiin mm. *Halonen, Vero-oikeudellisia esitelmiä 1978 s. 164 ss.* Nähdäkseni on vaikea sanoa, missä määrin kauppahinnan maksamatta jäämisiä tapahtuu. Periaatteessa on mahdollisuus väärinkäytöksiin. Tapauksia, joissa kaupan osapuolten välillä olisi etukäteen päätetty, että ilmoitettu kauppahinta jätetään maksamatta, ei tiettävästi ole merkittävästi. Tapauksia, joissa sovittu kauppahinta tosiasiallisesti jää suoritamatta, on vaikea todentaa. Käytännössä saattaa olla vaikea selvittää esimerkiksi, kustantaako tilan ostaja yhteistaloudessa asuvan äitinsä pöytäsyötyngin. Vai käykö niin, että kotitaloudesta huolehtiva vanha emäntä käyttää eläkerahojaan yhteisten talousmenojen kattamiseen. Verotuksen toimittajalle tämä on mahdotonta. Muissakin tapauksissa vastikkeen todellisuudessa suoritetuksi tulemisen seuranta on verotuksessa hyvin vaikeata. *Andersson, JFT 1991 s. 13 ss.* on käsitellyt lahjaveron kiertämistä. Ilmiö on hyvin monisärmäinen. Kauppahinnan ilmoittaminen todellista määrää suuremmaksi ei kuulu lahjaveron kiertämisen piiriin. Kyseessä on väärin tietojen antaminen olosuhteista. Se ei ole veron kiertämistä vaan verovilppiä ja periaatteessa rangaistava teko.

vassa käsitellään näitä arvoja – kuitenkin pienellä tekstillä, koska kyseessä on vain taustatieto.

Maatilan markkina-arvo on hinta, joka tilasta saataisiin myymällä se avoimilla markkinoilla. Maatalousyrityksestä saatava hinta riippuu siitä, myydäänkö tila kokonaisena itsenäiseksi yksiköksi vai lisämaaksi yhdelle tai useammalle ostajalle.⁹ Tilalla on tavallaan kahdet eri markkinat. Lisäaluemarkkinoilla pienestä tilasta voi saada huomattavasti korkeamman hinnan kuin myymällä tila itsenäiseksi yksiköksi.¹⁰ Lisäpelto- ja viljelyn kannattaa maksaa enemmän, jos hän saa peltoalan lisäyksellä tuotantopanorakenteen paremmaksi.¹¹

Tuottoarvo maatalousyritykselle voidaan määrittää kapitaloimalla tilan vuosituotto. Vuosituottoa vahvistettaessa otetaan laskelman pohjaksi tilalle optimaalinen tuotantosuunta. Tähän valintaan vaikuttavat mm. tilan koko, peltöjen sijainti ja laatu, tuotantorakennusten laatu ja kunto.¹² Tuottoarvoa laskettaessa joudutaan tilan optimaalisen tuotantosuunnan edellyttämien lisäinvestointien kustannukset ottamaan huomioon.¹³ Tuottoarvon käyttö ei ole ongelmattonta. Olosuhteiden muutokset laskenta-ajanjaksona tekevät siitä epävarman arvon. Myöskään käypä markkina-arvo ei ole täysin

⁹ Lisäpellon arvon määrittymisestä on tuorein tutkimus *Ylätalon*, Determination of the capitalized and market values of supplementary arable land in Southern Finland, 1972–1986.

¹⁰ Vastaavasti myydessä maatila lisämaaksi tilan tuotantoon soveliaiden maatalousrakennusten arvo on alhaisempi kuin myydessä tila itsenäiseksi yksiköksi. Ostajan tilakokoon rakennukset useimmiten soveltuvat heikosti.

¹¹ Lisämaan hintaan vaikuttavista monista tekijöistä ks. *Ylätalo*, Maataloushallinnon aikakauskirja 1984 s. 5–7.

¹² Tilan sijainnin suhteen tulee otettavaksi sekä valtakunnallinen sijainti että sijainti paikkakunnalla. Ensiksi mainittu, esimerkiksi sijaitseeko tila Varsinais-Suomessa vai Pohjois-Savossa, vaikuttaa siihen millä tuotantosuunnalla tilan tuottoarvo voidaan laskea. Pohjois-Savossa ei voida harjoittaa leipäviljan tuotantoa, joten tämä tuotantosuunta ei käy siellä laskentaperusteeksi. Sijainti paikkakunnalla voi taas antaa mahdollisuuksia erityisen tuottoisan tuotantosuunnan harjoittamiseen. Esimerkiksi suuren asutuskeskuksen läheisyys antaa markkinat ja mahdollistaa vihannes- ja juuresviljelyn. Tosin tämänkin tuotantosuunnan harjoittamismahdollisuus ratkeaa lopullisesti peltöjen maalaadun mukaan. Maan arvoon tietyllä seudulla vaikuttavista tekijöistä ks. *Ryynänen*, Arvioimistieteen perusteita ja menetelmiä s. 40 sekä tilan arvoon paikkakunnalla vaikuttavista tekijöistä sama, s. 41 ss.

¹³ Määritettäessä maatalousyrityksen arvo tuottoarvoa soveltaen tulee osan maatalousomaisuudesta, lähinnä maatalousirtaimiston arvo yleensä määritettäväksi muulla perusteella, pääasiassa markkina-arvoista lähtien, koska nämä ovat varmemmin määritettävissä. Metsätalouden osalta taas metsätaloussuunnitelma kuvastaa tuottoarvoa paremmin tilanostajan tulevaisuudessa saamia nettorahatuloja. Siihen sisältyvä hakkuusuunnite antaa tietoja saatavissa olevista kantorahatuloista ja hoitosuunnite metsätalouden menoista. Kokonaisten maati-
lojen arvioinnista ks. yleisesitys *Ryynänen – Pölkki* s. 70 ss. Tuottoarvon käsitteestä sekä tuottoarvon käytöstä maatalouden varallisuuden arvioinnissa ks. *Ryynänen*, Arvioimistieteen perusteita ja menetelmiä s. 12 ss.

vapaa näistä ongelmista, sillä senkin muodostumiseen vaikuttavat tulevat tuotto-odotukset.

Tuottoarvo on perusteiltaan arvo, jonka tilan tuotolla kykenee ansaitsemaan. Se on miltei aina pienempi kuin markkina-arvo. Tuottoarvoa laskettuna puhtaan tuoton ja korkokannan perusteella on kokonaisen viljelmän arvon osoittajana arvosteltu.¹⁴ Tuottoarvon määrittelyyn on kehitetty tulevien tuottojen ja kustannusten rahavirtoihin perustuvia laskelmia.¹⁵ Ne antavat tarkemman tuloksen mutta ovat myös alttiit olosuhteiden muutoksille.

Käyvän markkina-arvon ja tuottoarvon suhde on erilainen eri kokoisilla tiloilla. Mitä suurempi tila on, sitä pienempi on näiden arvojen ero. Tilakoon suurentuessa tuottoarvo hehtaaria kohti kasvaa.¹⁶ Markkina-arvo hehtaaria kohti taas alenee pääpiirteissään mitä suurempi tila on.¹⁷ Potentiaalisten ostajien joukko pienenee ja hintaa nostava kilpailu heikkenee. Puhutaan myös ns. tukkualennuksesta.¹⁸

Käypää markkina-arvoa korostettaessa on sen alittavaan hintaan tapahtunut tilakauppa katsottavissa alihintaiseksi. Ostajalle tilan avulla muodostuvan tulon määrää painotettaessa ei ole perusteltua pitää käyvän arvon alittavaan tuottoarvoon tapahtuvaa kauppaa alihintaisena. Vasta, jos tilan kauppahinta asetetaan ostajasta johtuvasta syystä, kuten puutteellisesta ammattitaidosta tai vajavaisesta työkyvystä alle tuottoarvon, olisi kyseessä alihintainen kauppa.¹⁹

Vanhempien ja lapsen välisessä maatilan kaupassa käyvän arvon käyttäminen kauppahintana mahdollistaa tilan edustaman varallisuusarvon jakamisen myyjien kaikkien lasten kesken. Jos tilan kauppahinta halutaan mitoittaa sen mukaan mitä ostaja kykenee tilan tulevilla tuotoilla maksamaan, on perustaksi otettava käypää arvoa alhaisempi tuottoarvo. Sen käyttö ei

¹⁴ Ks. Rynnänen, Arvioimistieteen perusteita ja menetelmiä s. 14 s. Menetelmän on katsottu antavan suhteessa liian alhaisia arvoja pienille tiloilla. Lopputulos ei ole oikea tapauksissa, joissa tuotto on negatiivinen ja tuottoarvo samoin.

¹⁵ Tällaisten kannattavuuslaskelmien perusteella määritetään eräiden maatilan kaupan julkisten tukimuotojen asettama tuottoarvo tai muu ylin arvo, joka rajoittaa kauppahintaa. Ks. Enrothin tutkimusraportti.

¹⁶ Heiskanen, Maa- ja metsätalousmaan jyvitysperusteinen arvonmäärittely s. 74 ss. on todennut tuottoarvon muodostuneen eräiden maatalouspiirien alueella hyvin lähelle kauppa-arvoa. Tutkimuksessa oli tosin jätetty alle 10 peltohehtaarin tilat pois, koska niillä liikeylijäämä oli negatiivinen, s. 29.

¹⁷ Tämä on päälinja, joka ei välttämättä ole kaikissa tilasuuruusluokissa lineaarinen.

¹⁸ Ks. tukkualennuksesta ja tilakoon vaikutuksesta kauppahintaan Mattila, Varojen arvostus s. 148 ss.

¹⁹ Rajanveto sen suhteen, kuinka objektiivisesti tuottoarvo on määrättävä ja mikä merkitys ostajan olosuhteista johtuville rajoituksille esimerkiksi tilalle optimaalisen tuotantosuunnan valinnassa on annettava, on vaikea kysymys. Käytännössä näille annettaneen kaupan osapuolten välisissä hintaneuvotteluissa merkitystä. Verotusmenettelyyn tietoja tällaisista kysymyksistä ei tule, koska niitä ei ilmene kauppakirjoista.

johda varallisuuden jakaantumiseen tasan jälkeläisille. Käytännössä varallisuuden jakamismotiivi eli käypää arvoa korostava puoli saa sukulaiskaupoissa vähemmän painoa kauppahinnan vahvistamisessa kuin tuottoarvo.²⁰

Rahoitusehtoarvoksi on tässä nimetty maatalousyrittäjän arvo, jossa tilan oston rahoitusehtojen suhteellinen taso on otettu huomioon.²¹ Tilan ostajan edellytyksiin selvittää tilan kauppahinnan maksusta vaikuttaa tilan suhteellisen hinnan lisäksi se, miten edullisesti kauppa on rahoitettavissa. Kauppahinnan taso ja rahoituksen edullisuus ovat vuorovaikutussuhteessa sikäli, että viimeksi mainittu vaikuttaa ensiksi mainittuun. Tilan kauppahintaa mitoitettaessa otetaan huomioon kauppahinnan rahoituksen korkokustannukset sekä laina-aika.

Maatilatalouden pääoman tuoton alhaisuus otetaan huomioon maatilalan tuottoarvoa laskettaessa.²² Käytettäessä maatilalan kauppahinnan maksuun luottoa, jonka korko on korkeampi kuin tuottoarvolaskelmassa käytetty, tuottoarvo ylittää ostajan maksukykyisyysehdellytykset. Tuottoarvon laskennassa käytettävää korkeampi lainakorko asettaa paineita kauppahinnan asettamiseen alle tuottoarvon.²³

²⁰ Tilan ostajan saamaa alihintaisuusetua ja ostajan sisaruksilleen maksamia sisarosuuksia ei katsota ennakoperinnöksi perintöverotuksessa. Sisarosuussuoritusten osalta ks. ratkaisu KHO 1987 B 626. Siinä katsottiin vanhempien tarkoittaneen, ettei lahjoina verotettuja sisarosuussuorituksia ole otettava lukuun perinnönjakoa lain mukaan toimitettaessa. Niitä ei näin ollen ole otettava huomioon myöskään perintöveroa määrättäessä. Vrt. *Kiviranta* s. 15:11, joka edellyttää perintöverotuksesta vapautumiseksi, että vanhemmat nimenomaan määräävät, ettei lahja ole katsottava ennakoperinnöksi. Alihintaisuusedusta laajemmin ks. *Räbinä*, Verotus 1992 s. 446 ss. Kirjoittaja päätyy s. 451 toteamukseen, jonka mukaan maatilalan luovuttaja eli perittävä on tarkoittanut, että maatilalan osalta tasajaon periaate ulottuu vain äärirajaansa, lakiosasuojan saakka. Maatilalan luovuttajan tarkoituksena on tasapuolisesti kohtuusnäkökohdat huomioon ottaen turvata kaikkien perillisten asema. Yhtäältä alihintaisuusedulla luovuttaja edesauttaa tilanpidonjatkajan työtä. Toisaalta suunnilleen lakiosaa vastaavalla sisarosuussuorituksella perittävä kunnioittaa kanssaperillisen oikeutta kohtuulliseen maatilalan tasajakoon. *Räbinä* viittaa kantansa tueksi siviilioikeudelliseen kirjallisuuteen, jossa ennakoperintöolettaman on katsottu kumoutuvan perittävän sukupolvenvaihdesta tarkoituksen vuoksi. Ks. *Aarnio – Kangas* (1989) s. 342 s.

²¹ Tässä on käytetty termiä rahoitusehtoarvo asian havainnollistamiseksi. Termillä ei ole vakiintunutta käyttöä. Käytännössä tilan sukupolvenvaihdosta koskeviin neuvotteluihin osallistuneet henkilöt ovat kohdanneet itse ilmiön.

²² Maatalousekonomian laskelmissa pääoman tuotto prosenttina käytetään yleisesti 5 %. Ks. *Juvonen*, s. 6, joka on tutkimuksessaan valinnut pääoman koroksi 5 % tukeutuen Ryynäsen, Ihmuotilan ja Ylätalon tutkimuksissa käytettyyn korkotasoon.

²³ Tilan kauppahinnan rahoitusehdot voivat olla myös niin edulliset, että ostajan maksukykyisyyden raja muodostuu korkeammalle kuin tuottoarvo. Tällainen tilanne syntyy, jos ostaja on saanut lainan, jonka korko on alhaisempi ja takaisinmaksuaika pidempi kuin tilan maatalouspääoman antama korko ja maatalouspääoman takaisinmaksuaika. Tällaisiin ehdoin lainaa ei saa vapailta pääomamarkkinoilta.

Lainan maksuaika on säännönmukaisesti lyhyempi kuin se aika, jonka perusteella tuottoarvo lasketaan.²⁴ Tämä aiheuttaa sen, ettei tuottoarvon vuosikertymä riitä lainanlyhennykseen. Mahdollisuudet verotuksessa poistoin muodostaa lainanlyhennykselle rahoituksellista tilaa ja välttää lisääntyvästä veronmaksusta ovat maatilataloudessa yleensä vähäisemmät kuin yksityisliikkeessä.²⁵ Tämä lisää lainojen lyhytaikaisuuden aiheuttamaa ongelmaa. Faktisesti tilan oston lainarahoituksen lyhytaikaisuus aiheuttaa paineita kauppahinnan asettamiseen pienemmäksi kuin pääoman sitoutumisajan mukaisessa lainoituksessa.

Tilakaupan ulkopuoliselta taholta tuleva kauppahinnasta suoriutumista helpottava etuus on valtion halpakorkoinen laina. Aiemmassa tilakauppakäytännössä valtion lainat useissa tapauksissa johtivat tilan kauppahinnan suurentumiseen.²⁶ Tätä siirtymää rajoittaa tilan käyvän maataloudellisen arvon ottaminen lainoituskelpoisen kauppahinnan enimmäismääräksi.²⁷ Tämä säännös ei ilmeisesti käytännössä täysin estä kauppahinnan kohoamista valtion lainan saannin takia. Valtion subventoiman lainoituksen takia maatalousyrittäjien maksukykyisyysarvo tuskin muodostuu tuottoarvoa korkeammaksi.²⁸

²⁴ Tuottoarvo voidaan laskea määräaikaisen tuoton tai jatkuvan tuoton perusteella. Maapohja antaa jatkuvasti tuottoa, joten jatkuva tuotto periaatteessa soveltuu laskentaperusteeksi. Ostajan käytössä maapohja on vain rajoitetun ajan, ostajalle tulevan tulon kertymäaika on lyhyempi ja tulokertymä pienempi. Tuottoarvon laskemisesta, laskenta-ajan rajallisuuden ja jatkuvuuden vaikutuksesta arvon määrittymisessä ks. *Ryynänen – Pölkki* s. 53 ss.

²⁵ Maatilan kaupan hankintamenosta verotuksessa vähennyskelpoton sekä hitaasti poistettava osa on suuri, joten mahdollisuudet rahanmenoa aiheuttamattomiin kulukirjauksiin ovat vähäiset. Toisaalta metsätalouden pinta-alaverotus antaa hakkuumahdollisuuksia omaavalla tilalla hyvät mahdollisuudet veronmaksua lisäämättömään tulorahoituksen käyttöön lainanlyhennyksiin.

²⁶ Tapauksissa, joissa tilakaupan rahoitukseen on saatavissa valtion halpakorkoista lainaa, ostajan sisarusten taholta esitetään usein vaatimus kauppahinnan korottamisesta. Sisarusten omiin tarpeisiin, esimerkiksi asunnon hankintaan, saatavissa olevan lainan korko on yleensä huomattavasti korkeampi kuin tilan ostajan saatavissa olevan valtion lainan korko. Korotetun kauppahinnan realisoimisen tuloverokustannuksia alentaa luovutusvoiton verovapaus sukupolvenvaihdoskaupoissa. Valtion lainan alhainen korko ja yleensä suhteellisen pitkä maksuaika parantavat faktisesti ostajan rahoitusasemaa. Tämä lisää paineita kauppahinnan korottamiseen sisarusten taholta. Asialla on merkitystä, vaikka sisarukset eivät ole kaupan osapuolia. Saman suuntaisesti on ilmeisesti vaikuttanut valtion lainoituksen leimaverolain 30 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla tuoma vapautus kiinteistön lainhuudatusleimaverosta. Etuuksien siirtyminen kauppahintaan on merkinnyt valtion maatalouteen kohdistaman rahoitustuen päättymistä elinkeinon ulkopuolelle.

²⁷ Maaseutuelinkeinolain 16 §:ssä lainoitettavan kauppahinnan ylärajana ei pidetä tilan tuottoarvoa. Hintarajana on käypä arvo maataloustuotantoon myytäessä. Tarkoitus on jättää ylihintaiset kaupat lainoitustuen ulkopuolelle.

²⁸ Valtion suoran tai sen subventoiman lainan korko viljelijälle ei säännönmukaisesti ole maatalouden pääoman tuotto prosenttia pienempi. Toisaalta tilakaupan osapuolet vertailevat

Rahoitusehdot tuovat lisän alihintaisuuskäsitteen taloudelliseen tarkasteluun. Niiden johdosta alihintaisuuden raja voi siirtyä tuottoarvoa alemmaksi tai ylemmäksi. Tilakauppakäytännössä suoritetaan varsin yleisesti kokonaisrasituksen mitoitus kauppahinnasta sopimisen yhteydessä.²⁹ Rahoitusehtojen kauppahintavaikutuksesta ei ole saatavilla tietoja kauppakirjoista.³⁰ Sen selvittäminen, ovatko kaupan osapuolet ottaneet kauppahinnan määrittelyssä rahoitusehdot huomioon, on ulkopuoliselle käytännössä mahdotonta.³¹ Vapaiden pääomamarkkinoiden korkotason ja valtion lainan korkotason ero on käytännössä ainakin aiemmin johtanut ostajan sisarus-ten taholta vaatimuksiin kauppahinnan korottamisesta.

Edellä käsitellyistä arvoperusteista käyvällä arvolla on verotuksessa nimenomaista merkitystä raja-aitana. Muut esitellyt arvot eivät reaalityaloudellisesta merkittävyystään huolimatta ole saaneet tuloverotuksessa luovutuksen luonteen leimaavaa asemaa. Käyvän arvon ja vastikkeen erotuksen perusteella määräytyy veroluotto, jonka siirtyminen tai purkautuminen on lahjanluonteisen kaupan verotuksen avainkysymys.³² Verosäännösten ja hyödykkeen laadun perusteella määräytyy, mitä veroluotolle tapahtuu lahjanluonteisessa kaupassa.³³ Tuottoarvon hyväksyminen tuloverotuksellisesti käyväksi arvoksi merkitsisi sitä, että

valtion lainan ehtoja avointen rahamarkkinoiden lainaehtoihin. Tällaisella vertailulla päädytään helposti siihen, että korkoeron muodostavan edun kapitalisoitu määrä voidaan laskea arvioidun tuottoarvon päälle. Tämä johtaa maksukykyisyyteen nähden liian korkeaan kauppahintaan. Kaupantekotilanteessa ei ole yleensä tarkkaa tietoa tilan tuottoarvosta. Tiedossa on vapaiden markkinoiden ja valtion lainan ehtojen erot. Tämä ero aiheuttaa ostajan sisarusien taholta usein vaatimuksia kauppahinnan korottamiseen ja heidän sisarusuutensa suurentamiseen.

²⁹ Tilan maksuedellytysten selvittämiseen ohjaa myös lainoituslainsäädäntö. Maaseutuelinkeinolain 7 §:n mukaan lain tukitoimia, mm. lainoitusta, voidaan kohdistaa sellaisiin yrityksiin, joilla katsotaan olevan edellytykset jatkuvan kannattavan toiminnan harjoittamiseen. Sanottujen edellytysten olemassaolo näytetään maksuvalmiuslaskelmin tai muilla soveltuvilla arviointimenetelmillä, ks. HE 66:1990 vp maaseutuelinkeinolaiksi s. 19. Velkojen hoitomenoihin täytyy olla laskelmassa riittävästi tuloja lainan saamiseksi.

³⁰ Tilan kauppahintaan vaikuttavat myös eri tukimuotojen, kuten sukupolvenvaihdoseläkkeen ja aloittamisavustuksen edellytyksinä olevat enimmäiskauppahintarajat.

³¹ Kaupan osapuolilla ja ostajan sisarusillakaan ei yleensä ole käytettävissään tuottoarvon tarkkaan määrittämiseen tarvittavaa tietoa. Muutoinkin tässä esitetty rahoitusehtojen vaikutus on tilakaupassa melko summittaista.

³² Tämä on pääperiaate. Luovutustapauksissa ostajan verotuksen hankintamenoksi voi tulla muu kuin maksettu vastike. Myyjän menojäännös, joka on vastiketta suurempi, tulee eräissä lahjanluonteisen kaupan verotusmenettelyissä ostajan hankintamenoksi. Tällöin veroluoton peruste on käyvän arvon ja menojäännöksen erotus.

³³ Kauppahinnan jääminen alle käyvän markkina-arvon merkitsee sitä, että myyjä ei ole realisoinut tilaan sisältyneitä arvoja vaan on siirtänyt niitä vastikkeetta ostajalle. Siltä osin kuin vastikkeeton siirto käsittää arvonnousun, tulon realisoimattomuus estää tuloverotuksen myy-

tehdyt kulukirjaukset eivät purkaudu myyjän verotuksessa markkina-arvon perusteisen ja tuottoarvon väliseltä osalta. Taloudellisen vaikutusajan mukainen menon jakautuma ei toteutuisi.³⁴

7.2.2 Vastikkeen määrittämiskysymyksiä alihintaisen kaupan verotuksessa

Määritettäessä luovutuksen suhteellista hintatasoa on luovutuksen kohteen arvon lisäksi määritettävä maksetun vastikkeen arvo. Vastikkeen määrää on käsitelty jo aiemmissa luvuissa tulon ja menon muodostumisen kannalta. Tässä käsitellään vain alihintaisuuden toteamiseen liittyviä näkökohtia. Suorituksen arvon esikysymyksenä on ratkaistava, minkälatuinen suoritus on vastiketta. Tämä vaikuttaa sen ratkaisemiseen, onko vastiketta lainkaan suoritettu tai kuinka suuri vastike on.

Ostajan vastasuorituksen juridinen laatu saattaa aiheuttaa sen, ettei vastiketta katsota kauppahinnaksi, vaikka se taloudellisesti tarkastellen sitä olisikin. Tämä tulkintaa rajoittava piirre voi liittyä henkilörelaatioihin tai kaupan kohteen ja vastasuorituksen suhteeseen.

Hyvin muodollinen on tulkinta, jonka mukaan ostajan suorituksen tulee tulla myyjälle, jotta se voitaisiin katsoa kauppahinnaksi. Tulkinta johtaisi materiaalisesti epätydyttäviin ratkaisuihin. Tällainen erityisen muodollinen kanta on otettu Saksassa.³⁵ Tulkinta johtaa siihen, että ostajan maksaessa sisaruksilleen osan kauppahinnasta tätä suoritusta ei pidetä kauppahintana, koska suoritus ei tule myyjälle. Suomessa vastaavan maksujärjestelyn taloudellista luonnetta seurataan verotuksessa tarkemmin ja suoritus katsotaan vastikkeeksi.³⁶

jällä. Luovutusvoittoverotuksen piiriin kuuluvien kiinteistön, perusparannusten ja rakennusten osalta kauppahinnan käyvän hinnan alittaminen ei aiheuta luovutuksessa ottamatta jätettyjen arvonnousujen verotusta myyjällä.

³⁴ Varainsiirtoverojen osalta kysymys on erilainen. Niiden yhteydessä ei ole samanlaisia jatkuvuuskysymyksiä kuin tuloverotuksessa. Faktisesti perintö- ja lahjaverotuksessa ei ole pidetty tiukasti kiinni käyvän arvon käytöstä varojen arvotuksessa. Perintö- ja lahjaverolaissa varojen arvotuksen perusteeksi on periaatteessa otettu käypä arvo. Käytännössä tähän ei päädytä kovin tarkasti maatalousomaisuuden osalta arvonmäärityksen vaikeuden takia. Lisäksi huomattava osa verotoimistoista soveltaa tietoisesti muita kuin käypä arvoa arvotuksessa. Arvotuskysymyksistä tarkemmin *Matila*, Varojen arvostus s. 327 ss.

³⁵ Ks. kansainvälinen vertailu.

³⁶ Suomessa vanhempien ja ostajan välisessä maatilan kauppakirjassa kauppahinnaksi nimetyistä suorituksesta osa määrätään suoritettavaksi ostajan sisaruksille. Vanhemmat disponoivat suorituksesta. Ostajan sisarukset eivät ole mitenkään osallisia kaupassa. On täysin kiistatonta, että kyseessä on vanhempien saama kauppahintasuoritus myös verotuksellisesti.

Kaupan kohteen ja vastasuorituksen suhde synnyttää usein tulkinnallisesti ongelmallisen tilanteen. Maatilan myyjä voi pidättää itsellään oikeuden nauttia taloudellista etua ostajan omistukseen siirtyneestä hyödykkeestä. Onko kyseessä bruttoperiaatteen mukaisesti suoritus ja vastasuoritus vai nettoperiaatteen mukaisesti vastikkeeton suoritus maatilan luovuttajalta vastaanottajalle?

Vastasuorituksen luonne on ratkaiseva tekijä. Luovuttajalle annettu sietämisperusteinen etuus, jonka siirtämisessä ostaja joutuu passiivisena sallimaan luovuttajan aktiivisin toimin tapahtuvan kiinteistön hyödyntämisen, on yleensä katsottavissa nettoperusteisesti arvioitavaksi.³⁷ Suoritus, joka tosin muodostuu luovutetussa kiinteistössä mutta joka edellyttää antajaltaan aktiivista panosta, on tulkittavissa kauppahintasuoritukseksi.³⁸ Asuntoetuna annetun eläkkeen arvosta luovutetun kiinteistön osan käyttöoikeutta vastaavaa osuutta ei siis periaatteessa pitäisi kapitaloida, mutta ostajalle menoa aiheuttava osa, mm. sähkö- ja lämmityksenotot kapitaloidaan.³⁹ Erittelyn hankaluus ja asian melko vähäinen merkitys huomioon ottaen tämä erittely ei vaikuta kovin aiheelliselta.

Kiinteistöeläkkeen rahasuorituksesta aiheutuu ongelmia luovutuksen vastikkeellisuuden määrittelyssä. Eläkesuoritukset, jotka ovat saajansa maksuvuoden tuloa, ovat kiistatta vastiketta, vaikkei niitä myyjän verotuksessa käsitelläkään kauppahintana. Voidaanko nämä suoritukset ottaa huomioon kauppahintana vastikkeellisuuden arvioinnissa? Suositeltava ratkaisu riippuu paljolti siitä, mitkä ovat vastikkeeksi katsomisen seuraukset.⁴⁰

³⁷ Näin on katsonut *Räbinä*, Verotus 1991 s. 85 s. Hän perustelee kantaansa analogialla leimaverotukseen, erityisesti KHO:n päätöksiin 1977 II 658 ja 659.

³⁸ Saksan vero-oikeudessa tunnetaan luovutus nimeltä *Schenkung unter Auflage*. Siinä hyödykkeen vastaanottaja antaa hyödykkeestä saadusta tulosta suorituksen luovuttajalle. Tuloverotuksessa kyseessä on vastikkeeton luovutus. Jos luovutus ja vastasuoritus ovat itsenäiset ja erilliset, kyseessä on lahjanluonteinen kauppa. Luovutusten eroja kuvastaa maksun peruste. Toisessa suoritetaan maksu annetun omaisuuden arvosta, toisessa omaisuuden saamiseksi. Käsitteistä ks. tarkemmin *Habich* s. 7 ss.

³⁹ Käytännössä lieene vaikea selvittää, mikä osa asuntoetuuden arvosta muodostuu kiinteistön käytöstä, mikä lämmityksestä ja valaistuksesta ja mikä puhtaanapidosta. Tämän takia pidän käytännössä vaikeasti toteutettavana *Räbinän*, Verotus 1991 s. 86, esittämää vaatimusta asunnon hallintaoikeuden arvon eliminoimisesta asuntoedun arvoa kauppahinnaksi kapitaloitaessa.

⁴⁰ Ruotsissa veronalaisena tulona pidettävä kiinteistön kaupassa pidätetty eläke (undantag) lasketaan kapitaloituna vastikkeeksi luovutuksen vastikkeellisuuden arvostelussa. Sen ja muun vastikkeen perusteella lasketaan, ylittääkö vastike verotusarvon, joka on luovutuksen vastikkeelliseksi lukemisen raja Ruotsissa. Ks. *Melz* s. 349. Jos pienikin vastike johtaa luovutuksen vastikkeelliseksi luokittamiseen, ei vastikkeeksi katsominen olisi oikein. Juoksevana tulona jo verotettu eläkesuoritus voisi myyjällä tulla toiseen kertaan verotetuksi. Siinä tapauk-

Vastikkeen suoritusmuodoista vastikkeellisuuden arvostelussa ongelmallisin lienee velkojen vastaanottaminen.⁴¹ Velkojen siirtyminen luovutuksessa voidaan nähdä kahdella tavalla. Voidaan katsoa tietyn netto-omaisuuden (varat(-)velat) siirtyvän vastaanottajalle, jolloin luovutus on vastikkeeton. Toinen, bruttoperusteinen, vaihtoehto on katsoa bruttovarallisuuden siirtyneen ja ostajan ottaneen velkavastuun itselleen kauppahintasuorituksena. Luovutus ei ole vastikkeeton. EVL 15 §:n mukaan koko liikkeen siirtyessä varoineen ja velkoineen vastikkeetomasti vastaanottaja siirtyy luovuttajan veroasemaan.⁴²

Velkojen ostajalle siirtämisen taloudelliset seuraukset vastaavat myyjän kannalta pitkälti muulla perusteella maksettavaa kauppahintaa. Myyjän varallisuus- aseman kannalta ei ole eroa, tuleeko hänelle kauppahintaa suorituksena ostajalta vai vapautuuko hän velkavastuusta. Kauppahinnaksi katsotaan vastikkeellisuuden arvioinnissa kiistattomasti myös myyjälle velaksi jäävä kauppahinta. Näin myyjän likviditeetin kehityksellä ei ole merkitystä ratkaisussa. Kantaa, jonka mukaan vähäinenkin kauppahinta siirtyvien velkojen lisäksi olisi edellytys luovutuksen katsomiseksi vastikkeelliseksi, voidaan pitää hyvin muodollisena.⁴³ Velkojen vastaanottaminen on kiinteistön kaupan leimaverotuksessa rinnastettu ra-

nessa, että lahjanluonteista kauppaa käsitellään osittain kauppana, osittain lahjana, johtopäätös on monimutkaisempi. Ostajan verotuksessa eläkesuoritukset katsotaan laadusta riippumatta kauppahinnaksi. Myyjän verotuksessa vastikkeeksi lukeminen johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen. Suorituksia verotettaisiin tulona ja kauppahintana siltä osin kuin se on veronalaista. Lahjanluonteisten kauppojen verotusmenetelmiin palataan edempänä yksityiskohtaisesti.

⁴¹ Tässä vastasuorituksen laadulla tarkoitetaan hieman eri jakoa kuin suoritus eläkkeenä/ rahana. Vertailussa velkojen vastaanotto/rahasuoritus on enemmänkin kyseessä maksutapavertailu. Kummassakin jaottelussa voidaan soveltaa brutto-/nettotarkastelua. Lopputulokset poikkeavat toisistaan.

⁴² Tällaisen näkemyksen ilmaisevat *Ikkala – Andersson – Nuorvala*, s. 226

⁴³ *Räbinä* Verotus 1991 s. 92 ss. katsoo lainojen vastaanottamisen tekävän luovutuksen osittain vastikkeelliseksi. Räbinä s. 90 s. tosin toteaa, että MVL 19 §:n kanssa samansisällöistä EVL 15 §:n toista virkettä on tulkittu siten, että sen piiriin kuuluu liikkeen siirtyminen varoineen ja velkoineen. Räbinän s. 92, (alav. 27) mukaan verohallinnon sisäisessä koulutuksessa otettiin vastaava kanta, jonka mukaan velan vastattavaksi ottaminen ei tehnyt luovutusta vastikkeelliseksi. Ruotsalaisessa oikeuskirjallisuudessa on *Englund*, Skattenytt 1989 s. 306 s. ottanut kannan, jonka mukaan velkojen vastattavaksi ottaminen on rinnastettavissa muuhun suoritukseen. Ruotsissa velkojen ja muiden vastikkeiden määrää verrataan omaisuuden verotusarvoon. Pääasiallisuusperiaatteen mukaisesti luovutus on vastikkeellinen, jos vastikkeet ylittävät vertailuarvon, muussa tapauksessa vastikkeeton. Ruotsissa ei siis ainoana suorituksena oleva pieni siirtyvä velka muuta luovutuksen luonnetta ja verotusta radikaalisti. Englund viittaa oikeustapaukseen RSV/FB Dt 1985:6, jota ovat käsitelleet myös *Carlsson – Silfverberg* s. 78 s.

hasuoritukseen.⁴⁴ Myöskin tuloverotuksessa maatilán luovutuksen vastikkeellisuutta arvioitaessa näin on aiheellista tehdä. Maatilán kauppaan sisältyy muuta-kin kuin vain yritysomaisuutta. Se ei siten ehkä ole täysin rinnastettavissa yksityisliikkeen luovutukseen.⁴⁵

Vastikkeettomuuden rikkoutumisen tulkinnassa on sekä suorituksen laadun että määrän suhteen hyvin vaikeata määrittää rajaa. Jos siirtymisestä pois verotuksellisesti vastikkeettomasta luovutuksesta on merkittävät seuraukset, joustavuutta pitäisi periaatteessa olla vastikkeelliseksi katsomisessa. Jos seuraamukset siirtymässä eivät ole dramaattiset, jaottelukriteereissä ei tarvita joustavuutta siinä määrin. Alihintaisen, oikeastaan lahjanluonteisen luovutuksen verotukseen on ajateltavissa monta vaihtoehtoista mallia. Siirtymän veroseuraamusten merkittävyys vaihtelee huomattavasti teoriassa käytettävissä olevien eri mallien välillä, samoin myös tulkinnan joustavuuden tarve. Vaikeaksi muodostuisi esimerkiksi PerVL 18 §:n 3 momentin 3/4 -säännön kaltaisen kiinteän raja-aidan noudattaminen tuloverotuksessa.

7.2.3 Lahjanluonteisuuden tunnistaminen alihintaisista luovutuksista

7.2.3.1 Lahjoitustahdon toteaminen alihintaisissa luovutuksissa

Lahjoitustahto on valtaosassa vastikkeettomia luovutuksia selvästi todettavissa. Useimmiten se on nähtävissä jo asiakirjan nimestä. Alihintaisessa maatilán kaupassa lahjoitustarkoitus ei ole selvästi todettavissa, vaikka sellai-

⁴⁴ Ks. *Räbinän*, Verotus 1991 s. 93 ss. katsoo leimaverolain vastikkeellisuusarvosteluun sekä PerVL 18 §:n 3 momentin vastikkeellisuusrajan määrittämiseen liittyvään vastikkeellisuuskriteeriin nojautuen, että myös tuloverotuksessa velan vastattavaksi ottaminen on katsottava vastikkeen suorittamiseksi.

⁴⁵ Tästä syntyy tietynlaista epäneutraalisuutta liikkeen ja maatalousyrityksen luovutuksen välille. Toisaalta liikeyritysten välilläkin voidaan nähdä epäneutraalisuutta. Velkaisen liikkeen lahjaksi saavan henkilön saanto on vastikkeeton ja veroluotot siirtyvät vastaanottajan siirtyes-sä luovuttajan veroasemaan. Vastaavan arvoisen velattoman liikkeen luovutus, jossa luovu-tuksensaaja maksaa luovuttajalle kauppahintaa saman määrän kuin vertailutapauksen velat ovat, on eri asemassa. Siinä ei Suomen verosäännösten mukaan toteudu jatkuvuus. Seurauksena on veroluottojen purkautumista. Siitä, miten laajaa veroluottojen purkautuminen on mm. tulkit-taessa luovutus osittain lahjaksi osittain kaupaksi, käsitellään myöhemmin tässä luvussa. Periaatteessa olisi mahdollista säännellä tilanne myös niin, että luovutuksen saaja siirtyy luovuttajan verotusasemaan, vaikka vastiketta olisi suoritettu. Tällainen tässä tarkastelussa neut-raali järjestely on toteutettu Tanskan lainsäädännössä, ks. 8 luku. Neutraalisuusero on suuri yksityisliikkeen myynnin ja yhtiömuotoisen yrityksen osakekannan myynnin välillä.

nen olisikin. Luovutuskirjassa sitä ei tuoda esiin otsikossa eikä tekstissä, pikemminkin tietoa vältetään tuomasta esiin.⁴⁶

Riittävän ja luotettavan tiedon puuttuessa lahjoitustahdon olemassaolosta tämä seikka täytyy käytännössä ratkaista indisioiden avulla. Vero-oikeudessa lahjoitustahtoa, sen olemassaoloa ja merkitystä on laajasti käsitelty lahjaverotusta koskevassa kirjallisuudessa.⁴⁷ Lahjoitustahdolla on tuloverotuksessa pitkälti sama merkitys ja lahjoitustahdon olemassaolon toteamiseen pätevät paljolti samat näkökohdat kuin lahjaverotuksessa.⁴⁸ Kuitenkaan lahjaverotuksen lahjoitustahdon konstruoinnin kaikkia osatekijöitä ei voida siirtää lahjaverotuksesta tuloverotukseen.⁴⁹ Tällainen on esimerkiksi PerVL 18 §:n 3 momentin 3/4-sääntö.⁵⁰

⁴⁶ Maatilakauppojen yhteydessä käytettiin ennen melko yleisesti lahjakirjoja luovutettaessa maatalousirtaimistoa. Tämä menettely on vähentynyt merkittävästi verotuksen yksityiskäyttöönottosäännöksen voimaan tulon jälkeen.

⁴⁷ Oikeuskirjallisuudessa on käsitelty lahjoitustahdon merkitystä siviilioikeudessa, lahjaverotuksessa sekä jonkin verran myös tuloverotuksen kannalta. Siviilioikeudessa lahjan tunnusmerkistöön on liitetty näkyvä lahjoitustarkoitus. Näin on *Purosen*, Lahjaverotuksen ala s. 104 kirjallisuuskatsauksen perusteella tekemän johtopäätöksen mukaan. Vero-oikeudessa näkemykset lahjoitustahdosta lahjaverotuksen edellytyksenä poikkeavat ainakin näennäisesti toisistaan. Useat kirjoittajat lähtevät siitä, että lahjoitustahto on oltava. *Andersson*, JFT 1988 s. 69 katsoo, että lahjaverotuksessa pitäisi mahdollisimman vähän poiketa siviilioikeudellisesta lahjan käsitteestä lahjoitustahdon osalta. Ks. myös *Andersson*, Resultatutjämning s. 258. Käytännön vaikeudet lahjoitustahdon toteamisessa johtavat sen olemassaolon selvittämiseen ulkoisten olosuhteiden, kuten luovutuksen alihintaisuuden ja osapuolten lähisukulaisuuden perusteella. Tällöin lahjoitustahto muodostuu fiktioksi. Lahjoitustahdon olemassaoloa ainakin fiktiona edellyttää *Puronen*, Lahjaverotuksen ala s. 115. Hänen mukaansa lahjoitustahto on todettavissa vain ulkoisten olosuhteiden perusteella. Tarkastelukulman pitää olla objektiivinen.

Mielenkiintoisen lisäpiirteen lahjoitustarkoituksen merkitykseen lahjaverotuksen kannalta tuo *Mattila*, Varojen arvostus s. 49 ss. Hän korostaa objektiivisesti havaittavan aineksen merkitystä niin suuresti, että olisi ilmeisesti valmis luopumaan lahjoitustahdon olemassaolon vaatimuksesta s. 50 s. Hän on lain sanamuodon ja käytännön argumenttien lisäksi katsonut saavansa KHO:n ratkaisusta tukea näkemykselleen s. 61 s. Käytännön ratkaisutoiminnan kannalta *Purosen* ja *Mattilan* näkökantojen ero ei liene suuri. Kummankin kriteereissä korostuu ratkaisun tekeminen tosiseikaston objektiivisen arvostelun perusteella. Vallitsevana käsityksenä lahjan käsitteestä lahjaverotuksessa on lahjoitustahdon olemassaolo ainakin fiktiivisenä.

⁴⁸ *Voipio*, Verotuksen kiertämisestä s. 189, toteaa, että tuloverotuksessa ei ole normia, jonka mukaan lahjan käsite olisi toisenlainen kuin yksityisoikeudessa. Hänen mukaansa mikään ei osoita, että tulovero-oikeudellisessa oikeuskäytännössä olisi muodostunut itsenäinen lahjan käsite. Hän katsoo, että lahjan käsitteeseen kuuluu myös tuloverotuksessa lahjoittamistarkoitus.

⁴⁹ Toisen vero-oikeuden alalla syntyneiden tulkintojen soveltamisessa toisella alalla on oltava varovainen. Näin katsoo lahjaverotuksen ja tuloverotuksen osalta *Voipio*, Verotuksen kiertämisestä s. 186 s. Tuloverotuksessa lahjoitustahdon merkitys ja olemassaolon selvittäminen voidaan nähdä pääpiirteissään vastaavana kuin lahjaverotuksessa.

⁵⁰ Lahjaverotukseen eräänlaisena presumptiosäännöksenä kuuluva vastikkeellisuuden 3/4 säännös ei sovellu tuloverotukseen. Lahja aiheuttaa tuloverotuksessa etenkin yritysvarallisuud-

Indisioina lahjoitustahdon olemassaolosta ovat kaupan alihintaisuus ja kaupan osapuolten lähisukulaisuus.⁵¹ Kaupan alihintaisuuden osoittamisella on siis erittäin suuri merkitys. Vasta kun se on osoitettu ja helposti selvittettävä lähisukulaisuus todettu, voidaan koetella jatko-olettamusta, että alihintaisuus on johtunut lahjoitustarkoituksesta.

Maatalousyrityksen varallisuuden käyvän arvon määrittely on vaikeata. Tämä tekee käytännössä vaikeaksi toteuttaa edellä esiteltyä lähestymistapaa. Jos edellytykset maatalousyrityksen käyvän arvon määrittämiseen verotusmenettelyssä ovat riittämättömät, on mahdollista, että indisioimenettely toimii takaperoisesti. Varmin tieto on lähisukulaisuuden olemassaolo. Vahva indisio on, että kaupan takia on lahjanluonteinen. Kauppahinta on tiedossa. Käypä arvo on siis suurempi kuin kauppahinta. Tällainen menettely on luonnollisestikin lähtökohdiltaan virheellinen.

Käytännössä alihintaisuuden toteaminen maatalon kaupan verotuksessa tapahtuu vajavaisen tietoaineksen takia varovaisuutta noudattaen. Vertailussa käyväksi arvoksi otettava arvo ei yleensä vastaa käypää markkina-arvoa.⁵² Verolautakuntien arvostuskäytäntöön saattaa vaikuttaa arvostus perintö- ja lahjaverotuksessa. Se ei käytännössä kaikkien hyödykkeiden osalta seuraa käypiä arvoja.

Lahjoitustahdon olemassaolon selvittäminen on tärkeätä luovutuksen oikean tuloverotuskohtelun varmistamiseksi. Mattilan mukaan se, että lahjaverotus ei koske lahjan antajaa, vähentää lahjoitustahdon merkitystä lahjaverotuksen edellytyksenä.⁵³ Tuloverotuksessa vastaava argumentti ei täysin päde. Lahjoitustahtoa koskeva tulkinta vaikuttaa vastikkeellisuuden määrittelyyn. Vastik-

den osalta oikaisutarpeen, jota lahjaverotuksessa ei ilmene ja jonka toteuttaminen tuloverotuksessa vaarantuisi 3/4-säännön soveltamisella. 3/4-säännön merkityksestä ks. *Andersson*, Resultatutjämning s. 259. Hän katsoo, että todistettava lahjoitustahto otetaan tuloverotuksessa huomioon, vaikka luovutuksen vastikkeellinen osa olisi pienempi kuin 1/4. Samalla kannalla on *Voipio*, Verotuksen kiertämisestä s.185 ss. Hänen mukaansa se, että tuloverotuskäytännössä lähes säännönmukaisesti on katsottu kauppasopimus, jossa vastike ei täytä edes 3/4 käyvästä arvosta, osaksi lahjaksi, ei johdu PerVL 18 § 3 momentista.

⁵¹ Ks. *Puronen*, Lahjaverotuksen ala s. 525.

⁵² Verotusarvojen suhteeseen perustuva kauppahinnan jakaminen johtaa kokonaisarvon jäämiseen käypää arvoa pienemmäksi.

⁵³ *Mattila*, Varojen arvostus s. 51, toteaa, että lahjaverotus saa ainakin osan oikeutuksestaan siitä, että lahjan saajalla on lahjan vuoksi erityistä veronmaksukykyä. Lahjan saajaa verotetaan lahjasta. Lahjaverotuksen objektiivisesti todettavissa oleva seuraus on saajan varallisuus-aseman paraneminen. Tämä paraneminen tapahtuu riippumatta osapuolten käsityksestä luovutuksen luonteesta. *Puronen*, Lahjaverotuksen ala s. 113, katsoo lahjaverovelvollisuuden kohdistumisen saajaan johtavan saajan varallisuuden kasvun merkityksen korostumiseen lahjan objektiivisten tunnusmerkkien joukossa.

keellisuusratkaisusta riippuu, voiko luovutus aiheuttaa tuloutuksia luovuttajan verotuksessa. Tuloutuksia voi aiheutua menokirjausten purkautumisesta, sikäli kuin niin on lahjanluonteisten luovutusten osalta säädetty. Lahjoitustahdon olemassaolon virheellisestä tulkinnasta aiheutuu alihintaisuustilanteissa materiaallisia virheitä myyjän tuloverotukseen.

Ilman lahjoitustahtoa alihintaan tehdyn kaupan tulkitseminen verotuksessa täysin vastikkeelliseksi johtaa siihen, että myyjää verotetaan vain hänen todella saamastaan tulosta.⁵⁴ Vastikkeelliseksi katsomisen takia hankintamenot tai niiden poistamattomat menojäännökset saa vähentää kokonaisuudessaan. Mahdollisesti voidaan vahvistaa tappio. Ostajan verotuksessa menopohjaa muodostuu vain todella maksetun määrän perusteella.⁵⁵ Veronmaksukykyisyys tulee ottamatta jätetyn kauppahinnan osalta huomioon otetuksi kaupan kummankin osapuolen verotuksessa.

Ilman lahjoitustahtoa tehdyn luovutuksen alihintaisen osan tulkitseminen verotuksessa lahjoitukseksi johtaa veronmaksukykyisyystarkastelussa virheelliseen lopputulokseen. Luovutuksen alihintaisuus merkitsee lahjoitustahdon puuttumisen takia myyjälle taloudellista tappiota. Jos alihintaisuus tulkitaan lahjoitukseksi, se saattaa merkitä, että myyjän katsotaan disponoineen myös vastikkeettomalta osalta tavalla, joka saattaa oikeuttaa tuloutuksiin.⁵⁶ Myyjän myyntitulosta vähennettävää hankintamenoa voidaan pienentää siltä osin kuin luovutus on vastikkeeton. Ostajan verotuksessa todella maksetun kauppahinnan lisäksi hänen menopohjaansa voi lisätä luovutuksen vastikkeettomalta osalta muodostuva menopohja. Miten myyjän ja ostajan verotuksissa todellisuudessa käy, riippuu lahjanluonteisen luovutuksen säädetystä veroseuraamuksista.

⁵⁴ Alihintainen kauppa, jossa lahjoitustahto puuttuu myyjältä, syntyy, jos kauppa on todellisuudessa alihintainen vastoin myyjän käsitystä ja tahtoa. Maatilan myyjä on saattanut erehtyä vaikkapa maatilansa metsävarojen arvosta ja myynyt tilan alihintaan. Myyjän erehdyksessä täytyy täyttyä kaksi puolta. Täytyy ensiksikin olla objektiivisesti havaittava ero tilan käyvän arvon ja kauppahinnan välillä. Maatilan käypää arvoa on vaikea tarkasti ja yksiselitteisesti määrittää. Siksi myös erehdyksen objektiivisen puolen osoittaminen on vaikeata. Subjektivisen puolen täyttyminen edellyttää, että myyjä ei kaupantekohetkellä tiennyt todellista arvoa.

⁵⁵ Ostajalle edullisessa kaupassa, siis kaupassa, johon ei liity myyjän lahjoitustahtoa, hankintameno määrätään todellisen hankintamenon perusteella. Näin on käyttöomaisuuden osalta esittänyt *Andersson*, Resultatutjämning s. 258.

⁵⁶ Tässä esitellään eräitä lahjanluonteisuuden mahdollisia veroseuraamuksia. Veroseuraamuksiin palataan myöhemmin laajemmin.

7.2.3.2 Ostajan työpanoksen korvaava alihintaisuus

Maatalousyrittäjien käyvän arvon ja kauppahinnan erotuksen osoittama alihintaisuus ei kaikissa tapauksissa merkitse, että luovutus olisi lahjanluonteinen. Luovutukseen saattaa liittyä taustamotiiveja, jotka sulkevat pois lahjoitustahdon olemassaolon ja itse asiassa myös alihintaisuuden. Käytännössä merkittävin tällainen tilanne syntyy, kun ostajan aiemmin tilalla palkatta suorittamaa työpanosta korvataan alentamalla tilan kauppahintaa.⁵⁷

Perheviljelmillä sukupolvenvaihdon kulkuun kuuluu, että tilan tuleva ostaja työskentelee tilalla ennen sen ostoa. Tällainen työskentely kestää varsin yleisesti 10 vuotta.⁵⁸ Kuolinpesissä ostavan osakkaan työskentely on kestänyt monissa tapauksissa useita vuosikymmeniä. Pitempiäaikaisen työpanoksen korvaaminen muodossa tai toisessa on perusteltua. Työpanoksen korvaamisen aiheellisuus riippuu myös siitä, missä määrin ostajan sisarukset ovat työskennelleet tilalla.⁵⁹

Maatilan kaupan alihinnoittelun taustamotiivina olevaa ostajan aieman työpanoksen korvaamista on verotusta toimitettaessa vaikea todentaa. Maatilan kauppakirjoissa ei yleensä tuoda esiin työpanoksen kuitausmotiivia. Tämä jää kaupan osapuolten ja ostajan sisarusten väliseksi

⁵⁷ Muista kuitaustilanteista voidaan mainita erityisesti kuolinpesien kaupoissa ostajaosakkaalle annettava kauppahinnan alennus sillä perusteella, että osakkaan ostamat ja maksamat koneet ovat menettäneet arvoaan kuolinpesän maatalouden käytössä.

⁵⁸ Sukupolvenvaihdoseläkkeen piirissä tapahtuneissa tilakaupoissa ostajan keski-ikä oli vuosina 1974–1990 noin 28 vuotta. Keski-ikä on hieman laskenut järjestelmän alkuajoista etenkin naispuolisten luovutuksensaajien osalta. Ks. Luel ja spve tilastovuodet 1989–1990 s. 51. Täysitehoisen ja työpanoksen arvon laskennassa merkittävän, työskentelyn alkamisajankohtaa on vaikea määritellä. Ostaja on voinut hankkia ammattikoulutusta ja suorittaa asevelvollisuuden, mikä on tehnyt työskentelyn kotitalalla katkonaiseksi. Yleinen lienee menettely, jossa armeijan jälkeinen päätoimisen työskentelyn aika lasketaan täysimääräisesti ja sitä edeltävä vähempitehoisen työskentelyn aika alemman arvon mukaan työpanoksen arvoa laskettaessa.

⁵⁹ Todennäköisen ostajan työskentelyn alkaessa tilalla ei aina tehdä selväksi, tullaanko työpanos korvaamaan ostajalle. Tästä on yleensä oletamus ainakin siltä varalta, että työskentely jatkuu pitkään ja sille muodostuu merkittävä arvo. Osaltaan epävarmuuteen palkanmaksun tapahtumisesta johtaa MVL:n kassaperusteinen tuloksenlaskentamenettely, joka ei pakota ratkaisun tekemiseen palkanmaksusta. Palkkamenojen verotuksellinen jaksotus ei vastaa työn suorittamista kuten liikeverotuksessa vaan myöhemmäksi siirrettyä rahanmaksua, joten ratkaisun tekoa asiassa voi siirtää. Luontoisedun verotuksellinen tuloutus- ja kulukirjaushetki tosin on edun antohetki. Annetuista tilan tuotteista tapahtuu hiljainen kuittaus, joten niistä ei edellytetä kirjauksia verotuksessa. Luontoisedut ovat täysi-ikäiselle perheenjäsenelle ennakonpidätyksenalaista palkkaa (KHO 1969 I 51). Vaikka ennakonpidätystä ei tehdä siksi, että rahapalkkaa ei makseta, työnantajan on kuitenkin suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksu. Tämän maksun laiminlyönti lienee merkittävin rikkomus, jos suoritukset tilan ostajalle vasta myöhemmin tulkitaan palkanmaksuksi.

tiedoksi. Kaupan osapuolten antamista veroilmoituksistakaan ei kuittaus-ta yleensä ilmene.⁶⁰ Pelkän objektiivisen tilan arvon ja kauppahinnan eron perusteella verotuskäytännössä ei ole ryhdytty oikaisutoimiin, vaikka tiedossa olisi ostajan pitkäaikainen työskentely tilalla ja se, ettei palkkaa ole missään muodossa maksettu.⁶¹ Ilmeisesti huomattava määrä tilakauppoja tulkitaan informaation puutteen takia vastikkeellisen asemesta osittain vastikkeettomiksi.⁶² Virheellisen määrittelyn verotuksellinen merkitys ei ole kovin suuri.

Luovutuksen vastikkeellisuuden virheellisestä määrittämisestä verotuksessa aiheutuva virhe koskee jaksotusta.⁶³ Virheen suuruus riippuu paljolti lahjanluonteisen luovutuksen veroseuraamuksista. Jos myyjää verotettaisiin työpanoksen arvon suuruudesta kauppahinnan osasta riippumatta siitä, ilmoitetaanko se kauppahintana, vai tuleeko sen osuus tulkituksi lahjoitukseksi, määrittelyn virheellisyydellä ei olisi merkitystä. Luovutusvoittoverotuksen alaisen omaisuuden osalta säädettyt sukupolvenvaih-doshuojennukset johtavat siihen, ettei otetustakaan tulosta veroteta myyjää. Näin vastikkeellisuuden määrittämisellä ei ole merkitystä.

Maatalousirtaimistoon kohdistuvan kauppahinnan alihintaisuuden verotuksessa merkittävä kysymys on piilevien verovelkojen purkautuminen. Ne tuloutuvat myyntituloa vastaan. Jos ne tuloutuvat myös luovutuksen vastikkeettomalta osin, ei väärällä määrittelyllä ole merkitystä myyjän verotuksessa. Jos ne eivät tuloudu, muodostuu vastikkeellisen luovutuksen luonnehinnasta vastikkeettomaksi etu veroluottojen siirtymisen muodossa.⁶⁴

Ostajan verotuksessa maatalousirtaimiston osalta osittain vastikkeettomaksi tulkinnan seuraukset synkronoidaan myyjän verotukseen. Hankin-

⁶⁰ Tässä kauppakirjan ja veroilmoitusten tiedoista esitetty perustuu lähinnä kirjoittajan 7-vuotiseen kokemukseen lääninoikeuden esittelijänä, jonka työkenttä painottui maatalousverotukseen. Tilakauppataapauksia oli melko paljon. Johtopäätös on rohjettu esittää siksi, ettei ainut-takaan kuittautapausta tullut esiin. Kuittaus on todennäköisesti toteutettu useissa tapauksis-sa, sillä työpanoksen huomioon ottaminen on hyvin yleistä. Muissakaan yhteyksissä kirjoit-tajan tietoon ei ole tullut tapauksia, jossa työpanoksen huomioon ottaminen olisi avoimesti tuotu esiin verotusmenettelyä varten.

⁶¹ Oikaisuna voisi periaatteessa tulla kysymykseen alihinnan käsitteleminen taannehtivana palkanmaksuna ja kauppahinnan korottaminen vastaavasti.

⁶² Tai ehkä on todenmukaisempaa puhua vähemmän vastikkeettomasta ja enemmän vastikkeettomasta.

⁶³ Kyse on siitä, purkautuvatko kulukirjaukset ja päätyvätkö arvonnousut verotettaviksi luovutuksen seurauksena. Koko yritystoimintaa ajatellen on kyse jaksotuksesta. Kaupan osa-puolen kannalta asia on nähtävissä laajuuskysymyksenä.

⁶⁴ Veroluottojen siirtyminen voidaan ottaa kauppahinnan asetannassa huomioon. Tulove-roituksen lisäksi etu vaikuttaa varojensiirron verotuksessa. Jos luovutuksen oikea luonne ei tule ilmi tuloverotuksessa, se ei paljastu myöskään lahjaverotusta varten. Tilanteessahan ei anneta lahjaveroilmoitusta.

tameno määräytyy vastikkeen perusteella, jos veroluotot eivät laajemmin purkaudu myyjällä.⁶⁵ Jos veroluotot purkautuvat myyjällä myös vastikkeettomalta osalta, ostajan hankintameno muodostuu vastikkeen sekä – vastaavuusperiaatteen mukaisesti – myyjän verotuksessa tuloutetun määrän perusteella. Näin ostajalle muodostuisi etu virheellisestä vastikkeellisuuden määrittelystä.⁶⁶

Palkanmaksun muuntuminen alentamaan maatalan kauppahintaa merkitsee vastaavan tulon veronalaisuuden ja menon vähennyskelpoisuuden muutosta. Myyjällä palkkameno muuntuu vähentämään maatalousyrityksen myyntituloa, jonka faktinen veroaste on pienempi, kuin juoksevan toiminnan tulo, jota palkkameno täysimääräisesti vähentäisi.⁶⁷ Ostajalla kokonaisuudessaan veronalainen palkkatulo muuntuu vähentämään maatalousyrityksen hankintamenoa, josta vain osa olisi vähennyskelpoista. Muunnos näyttäisi olevan ostajalle edullisempi verotuksessa. Sikäli kuin vastaavuus myyjän ja ostajan verotuksissa tilan kauppahinnan jaossa toteutuu, ei veronsaajille laajuuskysymyksen suhteen synny tappioita palkkatulon muuntumisesta kauppahinnan alennukseksi.^{68, 69}

⁶⁵ Tässä on sivuutettu mahdollisuus, että ostaja saa lahjanluonteisuuden perusteella menopohjaa myyjän verotuksen menojäännöksen perusteella. Jaettaessa luovutus verotuksessa osittain vastikkeelliseksi, osittain vastikkeettomaksi, näin tapahtuu.

⁶⁶ Ostajan verotusasemaa myyntivoittoverotuksen alaisen omaisuuden osalta on vaikea konkretisoida. Verosäännösten hankintameno-oletama ja laajat verovapaussäännökset vähentävät todellisen hankintamenon määrittelyn merkitystä.

⁶⁷ Palkanmaksun muuntuminen kauppahinnan alennukseksi tuo myyjälle sen edun, että hän ei joudu maksamaan työnantajan sosiaaliturvamaksua.

⁶⁸ Vastaamattomuustilanne kauppahinnan verokäsittelyssä maatalousrakennusten osalta jää hyödyntämättä. Rakennuksen myyntitulo ei olisi veronalaista, vaikka hankintameno on kokonaan vähennettävissä tuloista.

⁶⁹ Työpanoksen kauppahinnan alennuksella kuittaamisen veroseuraamuksia arvioitaessa voidaan ottaa mukaan tarkasteluun suorituksen alkuperäisen ration, palkanmaksun, vaihtoehtoisista kolmesta muodosta kaksi muuta ja niiden verotuskohtelut. Palkka on luonnollisinta maksaa kuukausittain työn suorittamisen jälkeen, jolloin se verotetaan vuosittain ja vähennetään samoin maatalouden tulosta. Jos palkanmaksusta päätetään myöhemmin ja palkkaa maksetaan taannehtivasti usealta vuodelta, verotuksessa tulo katsotaan maksuvuoden tuloksi ja valtionveron maksuunpanossa toimitetaan TVL 128 §:n mukainen tulontasaus.

Verotusvaihtoehtojen edullisuus vaihtelee tapauksittain paljon. Normaali kuukausittainen palkanmaksu ja vuosittainen verotuskäsittely myyjällä ja ostajalla ovat vastaavuustarkastelussa neutraaleja laajuus- ja jaksotusratkaisun suhteen. Maksajalla palkkamenon verotuksellinen vähennyshetki loitontuu työpanoksen taloudellisesta vaikutusajankohdasta. Tätä epäedullista piirrettä kompensoi se, että palkkamenot vähentävät tuloa maatalan myyntivuonna, jolloin tulo ehkä muodostuu tavallista korkeammaksi. Palkka on kokonaisuudessaan ansiotuloa. Maatalouden menona se tulee vähennettäväksi vain osittain ansiotulosta. Tästä saattaa muodostua vastaamattomuus suorituksen verokannan suhteen.

Maatilan kauppahinnan alentamisesta ostajan työpanoksen korvaamiseksi ja tämän virheellisestä tulkinnasta aiheutuvat veroseuraamukset ovat lähinnä kaupan osapuolten keskinäiseen verotukselliseen asemaan vaikuttavia. Veronsaajille saattaa syntyä menetyksiä veroluoton siirtymisestä.⁷⁰ Palkanmaksusta luopumisen ja vastaavan kauppahinnan alentamisen muodostamaa tapahtumaketjua ei useimmiten suunnitella alusta loppuun veronminimointimielessä. Yleisintä lieinee, että palkanmaksu vain jää aikanaan tekemättä. Jälkikäteistä palkanmaksua ei toteuteta eikä hinnan alennusta avoimesti nimetä takautuvaksi palkaksi, ehkä osittain ostajalle muodostuvan suuren kertatulon veroseuraamuksia varoen.⁷¹

7.3 Kaupan lahjanluonteisuuden tuloverotuksessa liittyviä näkökohtia

7.3.1 Tulojen ja menojen henkilöllinen kohdistaminen

Maatalousyrityksen lahjanluonteisen kaupan verotuksessa on otettava kantaa siihen, miten käsitellään veroluottoja, joita purkamassa ei ole kauppahintaa. Lainsäädäntö sekä oikeuskäytännössä ja vero-oikeustieteessä kehitetyt teoriat ja systematisoinnit asettavat rajoja sille, miten verotuksessa todellisuudessa voidaan menetellä. Luovutetun omaisuuden laatu ratkaisee tulon luonteen ja sen, miten realisoimatta ostajalle siirrettyä tuloa verotetaan.

Veroluottoja muodostuu kahdella perusteella: verottamattomina muodostuneiden arvonnousujen ja arvonalennusta suurempien menokirjausten vuoksi. Varallisuuden arvonnousua tapahtuu lähinnä maapohjan osalta. Arvonnousun verotuksen kohdistaminen kaupan osapuolille ratkaistaan luovutusvoittoverotuksen säännösten nojalla. Arvonnousujen verottamismahdollisuus on yleensä sidottu niiden realisoimiseen.⁷² Realisoimista verottamiseen oikeuttavalla tavalla tapahtuu siltä osin, kuin luovutus on vastikkeellinen. Vastikkeettomasti siirtyvää arvoa ei katsota realisoiduksi eikä luovuttajan tuloksi.⁷³

⁷⁰ Tässä esitetään asia epävarmassa muodossa. Riippuu veroluottojen purkautumiseen lahjanluonteisissa luovutuksissa otettavasta kannasta, miten suureksi veroluoton siirtymä muodostuu. Tätä kysymystä käsitellään jäljempänä.

⁷¹ Norjassa on aiemmin ollut verosäännös, joka oikeutti tilan ostajan korottamaan verotuksellista hankintamenoa hänen maatilalla aiemmin tekemänsä palkattoman työn arvolla.

⁷² Realisoitumisvaatimuksesta tulon ja menon osalta sekä näihin liittyvistä neutraalisuuskysymyksistä EVL:n ja TVL:n alueella ks. *Tikka*, Tili- ja veropäivät 1991 s. 1 ss.

⁷³ Luovutuksen osittainen vastikkeettomuus saattaa vaikuttaa verotettavan myyntitulon laskentaan välillisesti. Myyjä saa vähentää myyntitulostaan hankintamenoa vain samassa suhteessa

Ostajalle vastikkeettomasta arvonnousujen siirtymisestä aiheutuva veronmaksukyvyyn paraneminen tulee huomioon otetuksi hankintamenon alhaisuutena.⁷⁴ Siitä aiheutuva lisääntyvä potentiaalinen veronmaksu ajoittuu arvonnousujen osalta omistusjakson loppuun. Luovutusvoittoverotuksen alaiseen omaisuuteen liittyvä veroluotto purkautuu vasta edelleen luovutuksessa.⁷⁵ Maatalousrakennusten osalta poistopohjan alhaisuus johtaa jo toiminnan aikaisen nettotulon muodostumiseen korkeammaksi.

Maatalousirtaimiston osalta lahjanluonteisen kaupan verotuksessa on otettava periaatteellinen kanta siihen, jaetaanko hyödykkeiden hankintameno kaupan osapuolten verotuksessa puhtaasti sen mukaan, miten paljon hyödykkeet tuottavat tuloa kummankin osapuolen yritystoiminnan aikana.⁷⁶ Toinen vaihtoehto on ottaa huomioon veronmaksukyvyyn kehitys, nimenomaan vastikkeettoman varallisuuden siirron vaikutus siihen. Ensiksi mainittu kanta johtaisi veroluottojen täydelliseen purkamiseen. Viimeksi mainittu pehmentäisi tätä linjaa ja saattaisi puoltaa luovuttajan tuloverotuksen keventämistä luopumalla veroluottojen täysimääräisestä purkamisesta.

Menon jaksottaminen sen tulontuottamiskyvyyn jakautumisen mukaisesti ei lahjanluonteisten luovutusten verotuksessa toteuta veronmaksukyisyysperiaatetta. Veroluottojen purkautuminen myyjällä luovutuksen vastikkeettomalta osalta lisää vastikkeettomasta luovutuksesta sinänsä johtuvaa varallisuuden vähenemistä. Ostajalla oikaisun tekeminen johtaa varallisuusaseman parantumiseen paitsi vastikkeettomasti saadun varallisuuden, myös luovutuksen luonteen edellyttämää suuremman menopohjan muodostumisen vuoksi.⁷⁷

Toisaalta menojäännöksen vähentäminen myyjän tulosta myös luovutuksen vastikkeettomalta osin eli veroluottojen purkautumattomuus johtaisi myyjän kannalta ehkä liian edulliseen tulokseen. Ostajan kannalta veroluottojen siirtyminen tuo rasituksen. Tämä voidaan ottaa kauppahinnan asettamisessa huomioon. Ostajan maksama kokonaisvastike muodostuu suoritetusta vastikkeesta

kuin luovutus on vastikkeellinen. Vastikkeettomalta osinhan ei ole kysymys myynnistä eikä hankintameno tältä osin ole myyntitulon hankkimismeno. Materiaalinen lopputulos vastaa samaa kuin arvonnousujen osittainen verottaminen. Kysymystä käsitellään enemmän lahjanluonteisten kauppojen erilaisia verotusmalleja koskevassa osassa.

⁷⁴ Näin tapahtuu operoitaessa verotuksessa luovutuksen varsinaisella taloudellisella luonteella.

⁷⁵ Myyntihinnasta prosentteina laskettavan hankintameno-olettaman käyttö johtaa monissa tapauksissa siihen, että todellisen hankintamenon alhaisuus menettää merkityksensä.

⁷⁶ Kysymys voidaan asettaa myös muiden substanssimuotoisten lahjanluonteisten yrityskauppojen osalta.

⁷⁷ Tässä on lähdetty siitä, että ostajalle siirtyy menopohja, joka myyjällä purkautuu.

ja siirtyvistä veroluotoista.⁷⁸ Yhdessä ne saattavat ylittää hyödykkeen käyvän arvon.

Maatalousyrityksen kaupassa lähisukulaisina olevien myyjän ja ostajan kanalta verojen oikeata henkilöllistä kohdistumista tärkeämpi on osapuolille tulevien verojen yhteismäärä ja veronmaksun ajoittuminen. Tulon ja menon henkilöllisesti oikea kohdistaminen johtaa veroluoton purkautumiseen, mikä on osapuolille kokonaisuutena jaksotuksellisesti epäedullisempaa kuin veroluottojen siirtyminen. Siinä tapauksessa, että veroluottoja siirtyy merkittävästi, on tärkeää, että kaupan osapuolet kykenevät kauppahinnan asettamisella säätelemään kaupan rasiukset verotus mukaan lukien tarkoittamallaan tavalla kaupan osapuolille.⁷⁹

7.3.2 *Jatkuvuus tulojen ja menojen verokäsittelyssä yrityksessä*

Vero-oikeudessa tulojen ja menojen laajuuskysymystä on pidetty ensisijaisena jaksotuskysymykseen nähden.⁸⁰ Laajuuskysymys saa erityisiä piirteitä, kun kyseessä on yritysomaisuus, jonka taloudellisen vaikutusajan kuluessa omistaja vaihtuu.⁸¹ Laajuustarkastelussa on tavallaan kaksi ulottuvuutta. Laajempi mer-

⁷⁸ Piilevien tuloverovelkojen huomioon ottamisesta lahjanluonteisissa kaupoissa ks. *Melz* s. 348 s. Ongelmalliseksi on muodostunut se, pitääkö piilevät tuloverovelat ottaa huomioon vastikkeena arvioitaessa luovutuksen vastikkeellisuutta. *Melz* toteaa piilevien veroluottojen huomioon ottamisen olevan vaikeata järjestelmässä, jossa luovutusta käsitellään joko lahjana tai kauppana tiettyyn rajatasoon perustuen. Kauppahinnan asettamisella pitäisi periaatteessa voida kompensoida veroluottojen kohtelu verotuksessa. Kauppahinnalla kompensoimista vaikeuttaa se, että kauppahinnan määrä itse vaikuttaa siihen, katsotaanko luovutus lahjaksi vai kaupaksi. Tämä ratkaisee myös sen, siirtyvätkö veroluotot vai eivät.

⁷⁹ Tämä edellyttäisi ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden hyvää tasoa lahjanluonteisten maatalousyritysten luovutusten verotuksen osalta.

⁸⁰ Laajuuskysymys on sikäli ensisijainen, että vasta positiivinen ratkaisu sen osalta tekee jaksotuskysymyksen ajankohtaiseksi. Taloudelliselta merkitykseltään laajuuskysymys on ensisijainen jaksotuskysymykseen nähden sikäli, että laajuuskysymyksen ratkaisu määrää, ottavatko veronsaajat osuutta menosta ja tulosta. Jaksotus ratkaisee missä tahdissa tämä osuuden otto tapahtuu. Laajuus-käsitteestä EVL:n systematiikassa ks. mm. *Ikkala – Andersson – Nuorvala*, s. 12.

⁸¹ Laajuus- ja kohdistamisongelman välinen suhde on epätavanomainen yrityssubstanssin kaupassa. Yleensä katsotaan, että laajuusongelman ratkaiseminen edellyttää kohdistamisongelman etukäteistä ratkaisemista. Ks. *Penttilä*, Osakkeen arvo verotuksessa s. 15 ja siinä viitattu kirjallisuus. Esim. menon vähennysoikeus riippuu siitä, kenelle se kohdistetaan. Kokonaisen yrityssubstanssin omistajanvaihdoksessa laajuusedellytykset pysyvät samoina edellyttäen, että toiminnan luonne ja hyödykkeiden asema pysyy entisellään.

kitys kattaa ajallisesti hyödykkeiden koko kestoajan.⁸² Tämän laajemman ajanjakson katkovat koko yrityksen omaisuuden omistajanvaihdoiset lyhyemmiksi laajuusjaksoiksi – kunkin omistajan kannalta katsoen. Suppeampi merkitys on yhden omistajan ja hänen verovelvollisuutensa kannalta tarkasteltava laajuus.⁸³

Laajuuskysymyksen toteutumisen selvittämiseksi omistajanvaihdon käsitteeseen ajankäsitteen ylitse tarvitaan jatkuvuusseurantaa.⁸⁴ Sen mukaisesti tulon hankkimisesta yritystoiminnassa syntynyt meno on vähennettävä yrityksen tulosta kokonaisuudessaan, mutta vain kertaalleen. Vastaavasti yritystoiminnassa syntynyt tulo tulee verottaa kokonaan, mutta vain kertaalleen.

Jatkuvuuden toteuttaminen yrityksen substanssimuotoisen omistajanvaihdon verotuksessa ei sinänsä merkitse jaksotukseen liittyvää kannanottoa. Sillä vain varmistetaan, että menona eri omistajien aikana vähennetty nettomäärä on sama kuin alkuperäinen meno. Jaksotuksen ei tarvitse vastata menon tulontuottamiskyvyn kehitystä. Jollakin omistajalla menoa on voitu vähentää sen tulontuottamisvaikutusta enemmän. Jollakin menokirjausten on vastaavasti oltava tulokertymän edellyttämää vähäisemmät.

⁸² Laajemman laajuuskäsitteen piirissä menon vähennyskelpoisuus riippuu sen laadusta ja asemasta. Vähennyskelpoisuus ei ole mihinkään verosubjektiin sidottu. Voitaisiin puhua menon yleisestä vähennyskelpoisuudesta.

⁸³ Tämä laajuus käsittelee vähennyskelpoisuuden verovelvollistasolla. Suppeampi laajuus on menon (kuten myös tulon) kohdistamisen tulos. Kohdistamisen luonteesta ja merkityksestä ks. *Tikka*, Vero-opintopäivät 1985 s. 21. Kohdistamisen käsitteestä ja muista vero-objektin määrittelyyn liittyvistä käsitteistä ja niiden systematisoinnista perusteellisemmin ks. *Tikka*, s. 40 ss.

⁸⁴ Jatkuvuudella on tässä jaksossa tarkoitettu käsitettä, jonka avulla seurataan tulon kertaalleen verottamista ja menon kertaalleen vähentämistä yritystoiminnassa. Pitkälti tällaista tarkastelua on toteuttanut *Andersson*, Verotus 1/91 olevassa artikkelissaan. Hän esittää artikkelissaan s. 20 jatkuvuusperiaatteen kanssa ristiriitaisen tilanteen muodostumisen kun EVL:n liberaalien jaksotussäännösten alaisuudessa olleen kiinteistön myyntiä verotetaan TVL:n mukaan. Tässä tarkoitettua jatkuvuudesta ks. Ruotsin oikeustieteessä myyntivoittoverotuksen osalta esitettyä *Meltz* s. 329 ss.

Jatkuvuudella yritysmuodon muutoksissa tarkoitetaan faktisesti kahta asiaa. Yrityso-maisuus siirtyy pääosin sellaisenaan luovuttajan kirjanpitoarvoista. Näiden ehtojen vallitessa verotuksen menojaännökset siirtyvät muuttumattomina uuteen yritysmuotoon. Ks. termistä *Ikkala – Andersson – Nuorvala*, s. 420 ja s. 441 ss. Näin käsitetty jatkuvuus edesauttaa laajemman jatkuvuusperiaatteen toteutumista, mutta ei ole sen ehdoton edellytys. Menon kertaalleen vähentäminen tulolähteen tulosta voi toteutua, vaikka yritysmuodon muutoksessa ei toteutuisi jatkuvuus. Vastaavuusperiaatteen toteuttaminen johtaa siihen. Tanskassa on edellä mainitusta jatkuvuus käsitteestä käytetty termiä »succession». Termi kuvastaa varsin hyvin henkilön asettamista verotuksellisesti edeltäjänsä asemaan. Käsitteen sisällöstä ks. *Betænkning* nr. 1111/1987 s. 111 ss.

Jatkuvuus on turvattu niin kauan, kun hyödyke palvelee samaa tulolähdettä. Jatkuvuuden katkaisee hyödykkeen siirtyminen yritystoiminnan ulkopuolelle.⁸⁵ Maksimiin, että meno tulee kertaalleen vähennetyksi yritystoiminnan tulosta, liittyy yrityskäytön katkoksia varten tarve määritellä menon taloudellisesti oikea jakautuminen jaksottain. Hyödyke voi siirtyä menettämään arvoaan yksityistalouteen ja palata jälleen yritystoimintaan piiriin. Tällöin tulee taas eteen oikean arvon määrittäminen.

Maatalousyrityksen lahjanluonteisen luovutuksen yhteydessä on tullut esiin kysymys, pitäisikö luovutuksen vastikkeettomalta osin toteuttaa verotuksen kulkurajauksen purkaminen alkuperäiseen hankintamenuon tai sitä alhaisempaan todennäköiseen luovutushintaan. Jatkuvuuden toteutumisen turvaaminen ei tätä edellytä. Jos hyödykkeet pysyvät samassa tulolähteessä tätä tarvetta ei ole. Tärkeätä on vastaavuusperiaatteen noudattaminen kaupan osapuolten verotuksessa. Siirtymä voi tapahtua periaatteessa myyjän menojäännöksistä tai siten, että veroluotot puretaan ja ostajan verotuksen menopohja määräytyy kauppahinnan ja myyjän verotuksessa muuten tuloutetun määrän perusteella.

7.4 Lahjanluonteisen kaupan verotuksen malleja

7.4.1 Mallien merkityksestä

Edellä tulon ja menon henkilöllisestä kohdistamisesta sekä veronmaksukykyisyyden huomioon ottamisesta esitettyjen näkökohtien toteutuminen käytännössä riippuu siitä, mikä valittavissa olevista lahjanluonteisten kauppajen verotusmenettelyistä verojärjestelmään on valittu. Lahjanluonteisten kauppajen verotus voi perustua veroluottojen täydelliseen purkautumiseen tai täydelliseen siirtymiseen. Tässä esiteltävät mallit eivät lähtökohtaisesti johda kumpaankaan äärivaihtoehtoon.

Menettelylliset päävaihtoehdot esiteltävissä malleissa ovat yhdenlaisena - joko vastikkeellisena tai vastikkeettomana - käsittely sekä luovutuksen käsitteily osittain vastikkeellisena ja osittain vastikkeettomana. Näistä päävaihtoehdoista on erilaisia variaatioita. Jatkuvuuden - ymmärrettynä laajassa merkityksessä - toteuttaminen on mahdollista ja yleensä pyrkimyksenäkin kaikkien vaihtoehtojen mallien käytössä.

Valinta näiden kahden periaatteen välillä vaikuttaa siihen, missä määrin luovutuksen reaalityaloudellinen luonne kyetään ottamaan verotuksessa huo-

⁸⁵ Jatkuvuuden vaarantaa hyödykkeen siirtyminen yritystoiminnassa toiselle verovelvolliselle ja toiseen tulolähteeseen. Jatkuvuuden turvaamiseksi on käytettävissä mm. vastaavuusperiaate.

mioon.⁸⁶ Valinnasta riippuu myös verotuskohtelun suhteellinen edullisuus kaupan osapuolille. Periaatteiden toteuttamisessa tarvittavan kaupan kohdetta koskevan informaation määrässä on eroja. Tiedon käytännön saatavuus on rajallista. Tästä syystä myös periaatteiden käytännön toteutettavuudessa on eroja.

Esiteltäviä verotusmalleja on käytössä sellaisinaan ulkomailla, mm. Ruotsissa ja Saksassa. Siitä, kumpaa mallia sovelletaan kokonaisen yrityksen substanssikauppaan, ei ole näissä maissa täysin selkeää kantaa. Suomessakin on aiemmin faktisesti sovellettu jakamisperiaatetta maatilalan lahjanluonteisiin kauppoihin. Käytännön suuren merkityksen takia ja lahjanluonteisen kaupan olemuksen sekä ajateltavissa olevien verotusmenettelyjen hahmottamiseksi seuraavassa tarkastellaan esiteltyjä menettelyjä verotuksen eräiden periaatteiden toteutumisen kannalta. Mallit soveltuvat myös liikeyrityksen lahjanluonteisen substanssikaupan verotuksen tarkasteluun.

7.4.2 Luovutuksen pääasiallisen luonteen mukainen verotus

7.4.2.1 Luovutus vastikkeellisena

Myyjän verotuksessa luovutuksen tulkitseminen yhdeksi vastikkeelliseksi merkitsee yhtäältä sitä, että tuloksi voidaan katsoa vain kauppahinnan osoittama määrä. Toisaalta tuon luovutuksen antamasta tulosta voidaan vähentää jäljellä ollut menojäännös kokonaisuudessaan. Edelleen vastikkeelliseksi katsominen mahdollistaa tappion vahvistamisen siltä osin, kuin menojäännös ylittää kauppahinnan.

Ostajan verotuksessa hankintamenoksi muodostuu kauppahinta. Hän saa siis menopohjan maksamansa määrän perusteella. Luovuttajan verotuksen menojäännöksellä ei ole merkitystä. Luovutuksen osittaisen vastikkeettomuuden ostajan veronmaksukykyä parantava vaikutus tulee otetuksi huomioon. Mitä alhaisempi on vastike, sitä pienempi on verotuksessa vähennyskelpoinen meno sen tulontuottamiskykyyn nähden.

Seurattaessa hyödykkeeseen liittyvän menon vaiheita havaitaan, että myyjä saa vähentää alkuperäisen hankintamenon kokonaisuudessaan. Hankintamenosta osa vähennetään toiminnan aikaista tuloa vastaan, osa luovutuksessa saatua myyntituloa vastaan ja jos tämä ei riitä, osasta muodostuu tappiota. Ostajalle muodostuu menopohja hänen maksamansa määrän perusteella. Menon kertaalleen

⁸⁶ Periaatteen valinta on asianmukaisinta tehdä lainsäädännössä. Ennustettavuus ja oikeusvarmuus edellyttävät tätä. Täysin yksiselitteinen ylimmän tuomioistuimen ratkaisu kysymyksestä voisi antaa vastaavan varmuuden.

vähentäminen toteutuu ainakin muodollisesti. Tapahtuuko näin myös efektiivisesti, riippuu siitä, missä määrin myyjän verotuksessa vahvistetut tappiot tulevat käytännössä hyödynnetyiksi. Onko sellaista tuloa, josta tappiot voi vähentää ja onko tuon tulon verokanta sama kuin juoksevan toiminnan tulon.⁸⁷

Esimerkki tilanteesta: Kauppahinta on 50, myyjän hankintamenojäännös 75 ja käypä arvo 100. Myyjän verotuksessa syntyy tappiota 25. Ostajan menopohjaksi tulee kauppahinta, 50. Jos myyjä saa tappion hyödynnettyä, jatkuvuus menon käsittelyssä toteutuu. Jollei hän saa hyödynnettyä sitä, menon vähentäminen jää vajavaiseksi. Tappion vähentämisoikeus sisältyy teoreettiseen malliin. Verosäännöstoissa vähennysoikeuden hyväksyminen ei ole ongelmatonta. Tappiohan on fiktiivinen.

7.4.2.2 Luovutus vastikkeettomana

Myyjän verotuksessa lahjanluonteisen kaupan katsominen vastikkeettomaksi ei johda verotukseen kauppahinnan perusteella. Koska luovutus on kokonaisuudessaan verotuksellisesti vastikkeeton, ei synny veronalaista myyntituloa eikä siitä vähennettävää hankintamenon jäännöstä. Myöskään tappiota ei voi muodostua, koska ei ole kyseessä vastikkeellinen luovutustoimi.

Ostajan verotuksessa luovutuksen vastikkeettomaksi katsominen johtaa siihen, ettei hänen maksamallaan kauppahinnalla ole merkitystä hankintamenon määräytymisessä. Hankintamenoksi ostajan verotuksessa tulee myyjän verotuksen menojäännös. Toteutuu siis jatkuvuus suppeammassa merkityksessä.

Näistä peruslähtökohdista voidaan tarkastella mitä verotuksessa tapahtuu eräiden vero-oikeuden periaatteiden valossa.⁸⁸ Tarkastelu tulee kohdistettavaksi lahjanluonteisuuden eri asteisiin. Kauppahinnan, myyjän menojäännöksen ja käyvän arvon suhteellahan on vaikutusta periaatteiden toteutumisen kannalta, kun menojäännös siirtyy sellaisenaan ja eri suureiden keskinäinen suhde vaihtelee eri tapauksissa.⁸⁹

⁸⁷ Pääasiallisuusperiaatteen soveltamisesta tapauksissa, joissa luovutus on luokiteltu vastikkeelliseksi ks. Ruotsin oikeuden osalta *Melz* s. 366. Esitys koskee kiinteistön lahjanluonteista kauppaa, mutta periaatteet pätevät laajemmaltikin. Ks. myös Saksan oikeudesta *Habich* s. 32 s.

⁸⁸ Pääasiallisuusperiaatteen soveltamisesta ja luovutuksen katsomisesta vastikkeettomaksi johtuvista seuraamuksista ks. *Melz* s. 365 s. Esitys koskee kiinteistön arvonnousujen verotusta lahjanluonteisissa kaupoissa, mutta johtopäätökset pätevät soveltaen myös menokirjauksista aiheutuviin veroluottoihin.

⁸⁹ Jatkossa käytettävien merkien selityksiä:

KH = kauppahinta, MMJ = myyjän verotuksen menojäännös, KA = käypä arvo, OMP = ostajan menopohja, AHM = alkuperäinen hankintameno.

Tapauksessa, jossa kauppahinta (KH) on suurempi kuin myyjän menojäännös (MMJ) mutta pienempi kuin käypä arvo (KA), $(KA > KH > MMJ)$, veroluotot eivät purkautu myyjän verotuksessa. Tulos on menon jaksottamisen kannalta myyjälle edullinen, sillä hänen tulostaan jää vähentämään menoja enemmän kuin menon tulontuottamiskyvyn aleneminen edellyttäisi. Tulos on myös veronmaksu-
kyvyn kehityksen vastainen myyjän eduksi sikäli, että hän jää verottamatta saastaan kauppahinnasta. Tosin hänen varallisuusasemansa heikkenee luovutuksen osittaisen vastikkeettomuuden takia.

Esimerkki tilanteesta. Kauppahinta on 75, myyjän verotuksen menojäännös 50 ja käypä arvo 100. Tapaus katsotaan täysin vastikkeettomaksi. Myyjältä siirtyy veroluoton pohjaa 50 $(100-50)$. Luovutustoimen vastikkeettomaksi tulkinnan johdosta jää purkautumatta veroluoton pohjaa 25 $(75-50)$. Ostajalle siirtyy myyjän verotuksen menojäännös eli veroluoton pohjaa 50 $(100-50)$. Ostajan varallisuudenlisäys on $100-75$ eli 25. Tästä täytyy vielä vähentää veroluotto määrälle 50. Verokannan ollessa 50 % ostajalle ei muodostu varallisuudenlisäystä verotuksen jälkeen. Siirtyvä veroluotto, $0,5 \times 50$, kattaa varallisuuden lisäyksen, 25. (Veroluoton määrä lasketaan kertomalla verokannalla (f) ennenaikaisen kulukirjauksen määrä. Viimeksi mainitusta on käytetty tässä nimitystä veroluoton pohja.)

Ostajan kannalta sama tilanne on hyvin epäedullinen, kuten laskelma osoittaa. Ostaja ei saa menopohjakseen koko maksamaansa määrää vaan erotus KH-MMJ jää vähentämättä. Tältä osin suoritettu meno on ostajalla ilman veronsaajien kuluosuutta. Veroluottoa sisältävä erotus KA-MMJ voidaan analysoida siten, että faktisesti vastikkeellinen osa KH-MMJ siirtyy maksukykyisyysperiaatteen vastaisesti, koska ostaja ei saa vähennystä menostaan. Välillä KA-KH veronmaksukykyisyys toteutuu ostajan kannalta sikäli, että saanto on vastikkeeton. Ostajan varallisuudenlisäykseksi muodostuu käyvän arvon ja vastikkeen erotus vähennettynä siirtyvällä tuloveroluotolla ja mahdollisella lahjaverolla.

Jatkuvuus menon vähentämisessä kertaalleen vaikutusaikanaan toteutuu. Ostaja saa menopohjakseen (OMP) myyjän menojäännöksen. Myyjän alkuperäisen hankintamenon suuruinen määrä tulee vähentämään tuloa. Menovähennysten henkilöllinen kohdentuminen ei vastaa menon taloudellista vaikutusaikaa eikä lahjanluonteisuudesta johtuvaa veronmaksu-
kyvyn kehitystä.⁹⁰ Välillä KH-MMJ

⁹⁰ Esimerkki. On myyty vähennyskelpoista menoa edustavaa omaisuutta 80 000 markalla. Käypä arvo on 90 000 markkaa, alkuperäinen hankintameno 100 000 mk. Poistoja myyjä on tehnyt verotuksessa 50 000 mk. Luovutus katsotaan verotuksessa vastikkeettomaksi. Myyjälle ei tuloudu myyntihintaa lainkaan, ei myöskään tehtyjä kulukirjauksia. Ostaja on maksanut 80 000 mk, mutta saa menopohjakseen vain 50 000 mk. Jos luovutus olisi verotettu sen todellisen luonteen mukaisesti ja menot niiden vaikutusajan mukaisesti jakaen, myyjälle muo-

toteutuu vastaavuusperiaate sikäli, että määrä ei ole myyjälle veronalaista tuloa eikä ostajalle vähennyskelpoista menoa.

Tapauksessa, jossa kauppahinta on pienempi kuin myyjän menojäännös ($KH < MMJ$), myyjälle ei luovutuksesta luonnollisestikaan synny veronalaista tuloa. Mutta koska luovutusta ei katsota vastikkeelliseksi realisoinniksi, hänelle ei myöskään vahvisteta tappiota. Myyjän menopohja siirtyy ostajalle. Siirtyvän veroluoton määrä riippuu siitä, mikä on menojäännöksen ja käyvän arvon suhde. Menojäännös voi periaatteessa olla jopa käypää arvoa korkeampi, jolloin siirtyy negatiivista verovelkaa eli menoja on myyjän verotuksessa vähennetty vähemmän kuin arvon alentuminen edellyttäisi.⁹¹

Esimerkki tilanteesta. Kauppahinta on 50, myyjän menojäännös 75, käypä arvo 100. Myyjän verotuksessa ei synny tuloutuksia eikä vahvisteta fikttiivistä tappiota. Hänen verotuksessaan jää purkautumatta veroluoton pohjaa 25 (100–75). Toisaalta tuloa myyjällä jää 50 verotuksellisesti vaikutuksettomaksi. Varallisuuden vähennystä, 50, (100–50) lievittää veroluottojen purkautumattomuus 25:n osalta (100–75). Ostajan varallisuuden lisäys on 50 (100–50). Tästä on vähennettävä siirtyvä veroluotto, jonka pohja on 25 (100–75).

Ostaja saa tapauksessa menopohjakseen myyjän verotuksen menojäännöksen. Hän saa siis hankintamenoa enemmän kuin hänen maksamansa määrä edellyttäisi. Myyjän menojäännöksen ollessa käypää arvoa korkeampi ostaja saa kaksinkertaisen edun: maksamaansa edellyttämää enemmän menopohjaa, jonka hyödyntämisaste verotuksessa on alhainen sen tulontuottamiskykyyn nähden. Jos myyjän kulukirjaukset ovat ylittäneet menon tulontuottamiskyvyn alentumisen edellyttämän määrän, menovaraston osalta kokonaisedullisuus ostajalle on luonnollisestikin vähäisempi.⁹² Tämä lienee käytännössä yleisin tapaus.

dostuva nettovaikutus olisi 80 000 mk–50 000 mk+10 000 mk eli 40 000 mk. Ostajan menopohjaksi tulisi 90 000 mk eli kauppahinta 80 000 mk ja alihintaisuuden takia myyjälle tuloutettu 10 000 mk. Ero on siis suuri. Esimerkki on sikäli kärjistetty, että tapaus on taloudelliselta luonteeltaan hyvin lähellä vastikkeellista luovutusta.

⁹¹ Kauppahinnan täytyy luonnollisesti olla käypää arvoa pienempi.

⁹² Pääasiallisuusperiaatteen soveltamiseen liittyviä epäkohtia on esitelty *Bergström* s. 163. ss. Hänen mukaansa pääasiallisuusperiaatetta alettiin soveltaa 1950-luvulla veronkierron estämiseksi. Nykyään vastaavia veronkiertomahdollisuuksia ei ole Ruotsin verojärjestelmässä. Menetelmän kaavamaisuus johtaa epätoivottaviin veroseuraamuksiin useissa tilanteissa.

7.4.2.3 Vastikkeellisuuden rajan asettamisen merkityksestä

Luovutuksen luonnehdinnalla vastikkeelliseksi tai vastikkeettomaksi on pääasiallisuusperiaatetta sovellettaessa verotuksen lopputuloksen kannalta suuri merkitys. Pyrittäessä neutraalisuuteen verotuksen lopputulos on saatava vastamaan mahdollisimman pitkälti luovutuksen tosiasiallista taloudellista luonnetta. Verotusmenettelyn yhdenmukaisuus sekä ennustettavuus edellyttävät tietyn rajan nimeämistä verotuksessa luovutusten jakajaksi vastikkeellisiin ja vastikkeettomiin. Toisaalta rajojen soveltamiseen käytännössä liittyy yhdenvertaisuusongelma. Mitättömän pieni kauppahinnan suhteellinen ero kahden eri luovutuksen välillä saattaa johtaa erilaisiin verotuskohteluihin.⁹³

Luovutuksen vastikkeelliseksi tekevän ostajan vastasuorituksen taso voidaan periaatteessa valita väliltä 1 markka.... käypä arvo -1 markka. Yksikin markka suoritukseen tekee luovutuksesta vastikkeellisen tai vastaava erotus käypään arvoon tekee luovutuksesta vastikkeettoman. Nämä äärimmäisratkaisut vastaavat heikosti taloudellista todellisuutta.⁹⁴

Luovutuksen vastikkeettomaksi toteaminen sillä perusteella, että vastasuoritus on tietyn osuuden pienempi kuin luovutetun omaisuuden käypä arvo, on epätarkkaa. Luovutettavien hyödykkeiden käyvän arvon määrittäminen on vaikeata. Maatilan kaupassa vastikkeeseen määrittäminen ei aina ole yksiselitteistä. Vastaavanlainen suoritusten ja vastasuorituksen arvostusongelma on niissä järjestelyissä, joissa raja on asetettu tiettyyn osaan käyvästä arvosta.⁹⁵

Rajan asetannan merkitystä havainnollistaa seuraava kaavio:

```
AHM -----
KA -----
KH -----
MMJ-----
```

⁹³ Vastikkeellisuuden rajaan liittyviä näkökohtia on esitellyt *Melz* s. 369 s. Ks. *Melzin* s. 363 s. referoimia Bergströmin arvioita pääasiallisuusperiaatteesta sekä Bergströmin esittämiä vaihtoehtoja pääasiallisuusperiaatteen nykyiselle soveltamiselle. Ruotsissa vastikkeellisuuden rajana on pidetty verotusarvoa.

⁹⁴ *Habich* s. 34 s. esittelee menettelyn, jolla pääasiallisuusperiaatteen jäykkyyttä voidaan lieventää. Differenzierende Einheitslösung -nimisessä menettelyssä luovutus katsotaan myyjän verotuksessa vastikkeelliseksi sen mukaan ylittääkö vastike myyjän verotuksen menojaännöksen vai ei. Ostaja voi saada hankintamenokseen kauppahinnan tai sitä korkeamman luovuttajan verotuksen menojaännöksen.

⁹⁵ *Habich* s. 32 ss. käyttää termiä Extreme Einheitslösung järjestelmästä, jossa vähäinenkin vastasuoritus tekee suorituksesta verotuksellisesti vastikkeellisen. Flexible Einheitslösung -nimisessä järjestelmässä luovutuksen pääasiallinen luonne ratkaisee verotuskäsittelyn. Jaka-

Mitä korkeammalla jakava raja on (mitä suurempi määrällisesti) ja mitä alaisempi (pienempi) on myyjän verotuksen menojäännös, sitä suuremmaksi muodostuu ostajalle siirtyvän veroluoton määrä. Jos raja on välillä KA-KH, veroluotot eivät purkaudu, joten ostajalle siirtyvään omaisuuteen liittyy veroluottoa määrä KA-MMJ. Ostajan verotuksen hankintameno, MMJ, ei vastaa hänen suorittamaansa menoa.

Jos raja olisi välillä KH-MMJ, luovutus olisi vastikkeellinen. Välillä KH-MMJ tapahtuu kulukirjauksien purkautuminen myyjän verotuksessa myyntituloa vastaan. Ostajan menopohjaksi tulee vastaavasti KH. Välillä KA-KH olevat veroluotot siirtyvät ostajalle. Verotuksellisesti vaikutuksetonta kauppahintaa ei muodostu.

Luovutuksen luonteen ratkaisevan rajan taso määrää sen, kuinka suuri osa luovutuksista luetaan kumpaankin ryhmään. Samoin yksittäistapauksissa siirtyvän veroluoton määrä riippuu rajan tasosta. Rajatason suhde käypään arvoon ja luovuttajan menojäännökseen ratkaisee sekä veroluottojen siirtymän että verotuksellisesti vaikutuksettomien kauppahinnan määrän muodostumisen. Lähellä käypää arvoa oleva rajataso johtaa vähäisiin veroluottojen purkautumisiin. Samalla se mahdollistaa suurien vaikutuksettomien kauppahintaosuuksien muodostumisen. Ruotsissa rajana kiinteistöjen osalta pidetään verotusarvoa.⁹⁶

Myyjän verotuksen hankintamenon tai sen jäännöksen käyttäminen jakavana rajana on maatalan kaupassa moni-ilmeinen kysymys.⁹⁷ Jos hyödykkeen hankintameno ei ole maatalouden tulosta vähennyskelpoinen, on kyseessä arvonnou-

vana rajana vastikkeen määrälle voi olla esim. puolet luovutettavan hyödykkeen käyvästä arvosta. Myös jokin muu suorituksen ja vastasuorituksen suhde voi olla jakamisperusteena. Luovutuksen osapuolten tarkoitus ja heidän henkilösuhteensa vaikuttavat vastikkeellisuuskysymyksen ratkaisemisessa.

⁹⁶ Kiinteistöjen luovutuksessa, jossa sovelletaan pääasiallisuusperiaatetta, jakavana rajana on verotusarvo. Ks. *Carlsson – Silfverberg* s. 48.

⁹⁷ Luovuttajan menojäännöksen asema lahjanluonteisen luovutuksen verotuksessa on vahva *Melzin* s. 368 ss. esittelemässä järjestelmässä. Siinä myyjän saamaksi maksukyvyksi ja verotettavaksi tulokseksi katsotaan vastikkeen ja myyjän menojäännöksen erotus. Ostaja saa menopohjan todella maksamansa määrän perusteella. Jos vastike alittaa myyjän menojäännöksen ja hyödykkeen markkina-arvon, luovutus on vastikkeeton. Ostajan hankintamenoksi tulee myyjän menojäännös. Ostaja saa verotukseensa myyjän menojäännöksen, vaikka hänen maksamansa vastike on pienempi. Myyjälle ei voi muodostua fiktiivistä vähennyskelpoista tappiota. Melz on esittänyt menetelmää sovellettavaksi kiinteistön lahjanluonteisiin kauppoihin. Menetelmä pohjautuu veroluoton siirtymiseen realisoimattomien arvonnousujen osalta. Vastaava siirtymä ei soveltune samassa määrin maatalousirtaimiston kulukirjauksilla muodostettuun veroluottoon. Melz katsoo esittelemänsä menetelmän olevan vaihtoehto pääasiallisuusperiaatteelle ja jakamisperiaatteelle. Se voidaan kuitenkin katsoa pääasiallisuusperiaatteen modifikaatioksi. Saman-

sun verotuksen kohdistaminen.⁹⁸ Vähennyskelpoisen hankintamenon osalta on kysymys veroluoton purkamisesta eli menon kohdistamisesta. Maatalousverotuksessa sovellettava kassaperiaate tuo lisäpiirteitä tarkasteluun. Osalla maatalouden irtainta omaisuutta ei ole lainkaan menojäännöstä.

Maatalouden irtaimen käyttöomaisuuden osalta myyjän verotuksen poistamattoman hankintamenon ottaminen vastikkeellisuuden rajaksi merkitsee sitä, että myyjän poistopolitiikka vaikuttaa luovutuksen vero-oikeudelliseen luonnehdintaan. Mitä alhaisempi menojäännös on, sitä alhaisemmalla kauppahinnalla tapahtunut luovutus katsotaan vastikkeelliseksi. MVL:n kassaperiaatteen soveltaminen aiheuttaa sen, ettei vaihto-omaisuushyödykkeillä ole luovutushetkellä menojäännöstä.⁹⁹ Vaihto-omaisuuden luovutus on tässä tarkastelussa aina vastikkeellinen. Kauppahinta on sellaisenaan tuloa myyjällä ja hankintamenon perusta ostajalla.

Myyjän verotuksessa luovutuksesta ei voi muodostua tappiota asettaessa vastikkeellisuuden raja hänen verotuksensa poistamattomaan menojäännökseen. Luovutuksen vastikkeelliseksi katsominen johtaa veroluoton purkautumiseen myyjällä vastikkeen määrään asti. Ostajalle muodostuu menopohja hänen maksamansa määrän perusteella ja vastikkeettomasti siirtyvä osuus (KA-KH) sisältää siis veroluottoa. Kauppahinnan ollessa pienempi kuin myyjän verotuksen menojäännös ostaja saa menopohjakseen myyjän menojäännöksen. Verotuksen hankintamenoksi tulee siis vastikkeen edellyttämää suurempi määrä. Käyvän arvon ja siirtyvän menojäännöksen suuruiseen osaan vastikkeetonta varallisuudensiirtymää liittyy verovelkaa.

Myyjän verotuksen menopohjan ottaminen vastikkeellisuuden rajaksi maatalousirtaimiston luovutuksessa merkitsee monissa tapauksissa pääasiallisuusperiaatteen pehmenemistä. Raja voi jaksotussäännösten ja myyjän poistopoliti-

kaltaista menettelyä on suositeltu käytettäväksi Saksassa, ks. *Knobbe-Keuk* s. 643 ss. ja *Ha-bich* s. 124 ss.

⁹⁸ Joidenkin hyödykkeiden, kuten maapohjan osalta voi tapahtua arvonlaskua ilman toiminnan aikaisia kulukirjauksia. Käyvän arvon alenemisesta johtuva kauppahinnan jääminen alle myyjän alkuperäisen hankintamenon on hyväksyttävä luovutustappioksi. Kyseessä ei ole osittainkaan vastikkeeton luovutus, jos kauppahinta on vähintään käyvän arvon suuruinen. Myyjän hankintamenoa alhaisemmasta kauppahinnasta johtuvan tappion todellisuuden osoittaminen saattaa olla vaikeata sukulaisten välisissä kaupoissa. Ruotsissa on lailla (SI 24 § 3 mom. 1 kohta) evätty alle markkina-arvon tapahtuneen luovutuksen aiheuttaman tappion vähennysoikeus, ellei myyjä osoita, että luovutuksessa ei ole ollut tarkoitus rikastuttaa ostajaa. *Lodin – Lindencrona – Melz – Silfverberg* (1991) s. 152.

⁹⁹ Liikeyrityksessä vaihto-omaisuudella on liikkeen myyntitilanteessa hankintamenon jäännös. EVL 28 §:n 1 momentin säännös johtaa vaihto-omaisuuden arvostukseen periaatteessa käypään arvoon. Varausten muodostamiseen oikeuttava 2. momentti on kumottu.

kan mukaan muodostua lähelle käypää arvoa tai lähelle vastikkeettomuutta. Ensisiksi mainitussa tapauksessa veroluottojen purkautuminen tai siirtyminen ei voi suhteellisesti ottaen olla suurta.

Veroluoton määrän ollessa suuri vastikkeellisuuden raja on lähellä vastikkeettomuutta. Menojäännöshän on vähäinen käypään arvoon verrattuna.¹⁰⁰ Luovutuksen vastikkeelliseksi tulkitseminen johtaa veroluoton purkautumiseen myyjällä vastikkeen määrää vastaavasti. Vastikkeettomaksi tulkitseminen johtaa veroluottojen siirtymiseen laajasti ostajalle. Jos siis maksettu vastike on korkea, verovelan purkautuminen myyjän verotuksessa on runsasta. Jos taas vastike on vähäinen, verovelkaa siirtyy vastaavasti paljon ostajalle. Näin veroluoton verotuskohtelu mukailee luovutuksen vastikkeettomuuden aiheuttamaa varallisuus-aseman muutosta luovutuksen osapuolilla.¹⁰¹

Maatilan ostajan rahoitustilanteen kannalta lieenee sellainen verosäännös edullinen, joka mahdollistaa veroluottojen siirtymisen mutta asettaa sen ehdoksi kauppahinnan alhaisuuden. Säännös voi ohjata tilakaupan hintatasoa alaspäin. Myyjän menojäännöksen ottaminen jakavaksi rajaksi on ennustettavuuden kannalta parempi vaihtoehto kuin käyvän arvon johdannaisten tai verotusarvon käyttäminen. Viimeksi mainittujen määrittäminen on käytännössä vaikeata ja saattaa johtaa yllättäviin lopputuloksiin vastikkeellisen ja vastikkeettoman luovutuksen veroseuraamusten erilaisuuden takia.

Verotuksen toimittamisen kannalta sellainen menettely on selväpiirteinen, jossa sovelletaan pääasiallisuusperiaatetta vastikkeellisuusrajana myyjän verotuksen menojäännös. Sen käyttämiseksi hyödykkeiden käypien arvojen selvittäminen ei ole yhtä välttämätöntä kuin myöhemmin esiteltävän jakamisperiaatteen soveltamisessa.¹⁰² Hyödykkeiden käypiä arvoja toki tarvitaan, jotta vastike voidaan jakaa oikein ja menojäännöksen ylittävät kauppahinnat todeta eri hyödykkeillä. Käyvän arvon ja menojäännöksen suhdehan on erilainen eri hyödykkeillä menojen jaksotusoikeuden suhteellisten erojen takia. Menetelmän etuna voi-

¹⁰⁰ Kotieläinten osalta menojäännöstä ei ole lainkaan. Niiden osalta kaikki luovutukset ovat vastikkeellisia.

¹⁰¹ Esimerkki KA = 100, MMJ = RAJA = 20, vastike = 15. Veroluottoa siirtyy ostajalle, sitä ei lainkaan purkautu myyjällä, koska OMP = MMJ. MMJ on 5:llä yli vastikkeen. (Luovuttajalle ei kuitenkaan vahvisteta tappiota.) Jos muuten samoilla luvuilla laskien vastike on 80, luovuttajalla purkautuu vastiketta vastaan veroluottopohjaa 60 (80-20). Ostajan hankintamenoiksi tulee vastikkeen perusteella 80. Hänelle siirtyy veroluottopohjaa 20.

¹⁰² Verotuskäytännössä jaettaessa tilan kauppahintaa verotusarvojen suhteessa käytetään maatalouden irtaimen käyttöomaisuuden arvona myyjän menojäännöksiä. Verotusarvojen käyttöön siirrytään muun luotettavan selvityksen puuttuessa käyvistä arvoista. Nimenomaan lahjanluonteisissa luovutuksissa verotusarvoperusteinen kauppahinnan jakaminen on melko yleistä.

daan pitää sitä, ettei koko yrityksen käyvän arvon tarkka määrittäminen ole niin välttämätöntä kuin jakamisperiaatteen soveltamisessa.¹⁰³

Myyjän verotuksen menojäännöksestä poikkeavat, jollain tavoin käypään arvoon sidoksissa olevat arvot ovat myös mahdollisia rajoina. Verotusarvoja on käytetty luovutuksen vastikkeellisuuden ja vastikkeettomuuden rajana Ruotsissa.¹⁰⁴ Suomessa maatalousvarallisuuden verotusarvojen määrittäminen ei ole tarkkuudeltaan ja perusteidensa yhtenäisyydeltä sellaisella tasolla, että verotusarvot voitaisiin ottaa rajaksi.¹⁰⁵

Lahjaverotuksen arvon käyttämisessä vastikkeellisuuden rajana on tiettyä loogisuutta sikäli, että lahjaverotuksessa periaatteessa vahvistetaan siirtyvän omaisuuden käypä arvo. Kuitenkin lahjaverotuksen arvonmääritys saattaa käytännössä johtaa käyvistä arvoista poikkeaviin lopputuloksiin. Tuloverotuksessa tulon ja menon jaksotuksessa syntymis- ja vaikutusajalleen ja niiden henkilöllisessä kohdistamisessa käypä arvo on oikea jakoperuste. Arvostus tuloverotuksessa ei ole vahvasti sidoksissa arvostukseen lahjaverotuksessa.¹⁰⁶ Lahjaverotuksessa vahvistettuja arvoja ei ole aina käytettävissäkään tuloverotuksessa.¹⁰⁷

7.4.3 Luovutuksen jakamisperiaate

Lahjanluonteinen kauppa voidaan jakaa kahteen osaan. Luovutus on vastikkeellinen siltä osin, kun ostajan maksama vastike peittää hyödykkeiden käypää arvoa. Vastikkeeton luovutus on siltä osin, kun käypä arvo ylittää ostajan maksaman vastikkeen. Jakamisperiaatetta sovellettaessa kumpaankin osaan sovelletaan sen luonteen edellyttämiä tuloverotuksen periaatteita.¹⁰⁸

¹⁰³ Näin *Knobbe-Keuk* s. 645.

¹⁰⁴ *Melzin* s. 369 suosituksen mukaan markkina-arvon pitäisi korvata verotusarvo kiinteistön arvostusnormina. Esitys liittyy laajempaan suositukseen, jonka mukaan vastikkeellisuuden rajana olisi luovuttajan menojäännös.

¹⁰⁵ Maatalousvarallisuuden verotusarvojen määräytymisen osalta viitataan kauppahinnan jakamista koskevaan esitykseen.

¹⁰⁶ Arvostus tuloverotuksessa on tietyllä tavalla vahvastikin yhteydessä lahjaverotukseen. Piilevän tuloverovelan huomioon ottaminen lahjaverotuksessa on läheisessä yhteydessä varallisuuden nettoarvon määrittämiseen. Kysymyksestä tarkemmin ks. *Mattila*, Varojen arvostus s. 440 ss. Maatalouden osalta ks. *Andersson*, Maatalousverotus s. 80 s., jossa hän esittää esi-merkin piilovarauksen päättämisestä verotettavaksi sekä tulo- että perintöverotuksessa.

¹⁰⁷ Tuloverotuksessa tarvitaan vastikkeellisuuden rajaa myös tapauksissa, joissa vastike ylittää 3/4 käyvästä arvosta. Lahjaverotusta ei toimiteta näissä tapauksissa.

¹⁰⁸ Jakamisperiaatetta ovat esitelleet *Habich* s. 35 ja *Melz* s. 356 s. Periaatteen soveltamisen reaalisia vaikutuksi on kuvannut *Habich* s. 56 ss. ja *Melz* s. 367.

Myyjän verotuksessa vastikkeettomalta osalta ei tapahdu tuloutuksia, koska kyse ei ole vastikkeellisesta realisointitoimesta. Vastikkeelliselta osin tapahtuu tuloverotus. Myyntitulo on veronalaista tuloa ja siitä saa vähentää hyödykkeen hankintamenoa. Menopuolella luovutuksen osittainen vastikkeettomuus aiheuttaa sen, että koko hankintamenoa ei saa vähentää myyntitulosta.¹⁰⁹ Vain vastikkeellista osuutta vastaava osa hankintamenosta katsotaan myyntitulon hankkimismenoksi ja vähennyskelpoiseksi.¹¹⁰ Kaavan muodossa asia voidaan esittää seuraavasti: (kaavassa NT = nettotulo luovutusoperaatiosta)

$$NT = KH - (KH/KA \times MMJ)$$

Esimerkki myyjän verotuksesta. Kauppahinta on 200, käypä arvo 400 ja menojäännös 300. Luovutuksen vastikkeellisuuden aste on 1/2 (= 200/400). Kauppahinnasta 200 mk:sta saa vähentää vain 1/2 hankintamenojäännöksestä eli 150. Luovutuksen nettotuloksi muodostuu myyjällä 50 (200–150). Jos osittaista vastikkeettomuutta ei olisi otettu huomioon, olisi tulos –100 (200–300).

Myyjän kannalta jakamisperiaate on epäedullisempi kuin pääasiallisuusperiaate. Pääasiallisuusperiaatetta sovellettaessa tapauksessa, jossa luovutus katsotaan vastikkeelliseksi, vähennettäväksi tulee koko hankintameno tai menojäännös. Katsottaessa luovutus pääasiallisuusperiaatetta sovellettaessa kokonaisuudessaan vastikkeettomaksi, myyjän eduksi saattaa muodostua menojäännöksen ylittävän myyntitulon verovapaus. Jakamisperiaatetta sovellettaessa myyntitulo on koko määrältään myyjän tuloa, mutta siitä vähennettäväksi tulee hankintameno vain siltä osin, kuin luovutus on vastikkeellinen.

Ostajan verotuksessa hankintameno määräytyy luovutuksen vastikkeelliselta osalta maksetun kauppahinnan perusteella. Vastikkeettomalta osin ostajan verotuksen menopohja muodostuu myyjän verotuksen hankintamenon perusteella. Ostaja saa luovuttajan verotuksen menopohjasta niin suuren osan, kuin luovutuksen vastikkeeton osa on hyödykkeiden käyvästä arvosta. Kaavan muodossa asia voidaan esittää seuraavasti:

$$OMP = KH + (KA - KH)/KA \times MMJ$$

Esimerkkilaskelma ostajan verotuksen menopohjan (OMP) määräytymisestä. Käypä arvo on 400, kauppahinta 200, myyjän menojäännös 300.

OMP = 200 + 200/400 x 300 eli 200 + 150 = 350. Jos myyjän menojäännös on 100, ostajan menopohjaksi tulee 250 (200 + 200/400 x 100).

¹⁰⁹ Myyjän menojäännöksen pienentäminen johtaa luovutusoperaatiosta syntyvän nettotulon vastaavaan lisääntymiseen. Jos myyntitulo on verovapaata tällä oikaisulla ei ole todellista vaikutusta.

¹¹⁰ Ks. *Melz* s. 367, *Habich* s. 56 ss. *Räbinä*, Verotus 1991 s. 93 s. on käsitellyt samaa asiaa päätyen samaan lopputulokseen.

Ostajan kannalta jakamisperiaate on pääasiallisuusperiaatetta edullisempi.¹¹¹ Ostaja saa menopohjaa myös luovutuksen vastikkeettomalta osalta. Ostajalle siirtyvän veroluoton pohja [$KA - (KH + \text{osuus MMJ:stä})$] ei voi ylittää ostajalle muodostuvaa varallisuudenlisäystä ($KA - KH$, oikeastaan suoritusten arvojen erotusta).¹¹² Vaihto-omaisuudesta ei siirry vastikkeettomalta osin myyjältä ostajalle menojäännöstä siltä osin, kuin meno on myyjän verotuksessa vähennetty. Tämä vähentää tässä käsiteltyä jakamisperiaatteen vaikutusta maatilán kaupassa.

Jakamisperiaatteen soveltaminen edellyttää tarkkoja tietoja hyödykkeiden käypien arvojen yhteismäärästä. Luovutuksen jakaminen vastikkeelliseen ja vastikkeettomaan osaan ei ole mahdollista ilman sitä.¹¹³ Käyvät arvot on kyettävä määrittämään myös hyödykkeittäin. Tätä edellyttää suoraan kauppahinnan perusteella määräytyvän hankintamenon muodostuminen oikean suuruiseksi kaupan eri kohteille. Käypien arvojen selvittäminen ja kauppahinnan oikea kohdistaminen ovat edellytyksinä myös myyjän menojäännösten perusteella muodostettavien hankintamenojen osuuksien muodostumiseen oikean suuruisiksi. Koko luovutuksen suhteellisen vastikkeellisuuden määrittäminen sekä vastikkeellisuusasteen soveltaminen eri hyödykkeiden osalla vaatii varsin yksityiskohtaisia ja luotettavia tietoja hyödykkeiden käyvistä arvoista.

¹¹¹ Poikkeuksena ovat tapaukset, joissa kauppahinta on hyvin alhainen ja ostaja saa verotuksessa vastikkeettomaksi luokitetun luovutuksen perusteella hankintamenokseen myyjän menojäännöksen, joka on paljon suurempi kuin kauppahinta.

¹¹² Edellisen esimerkin lukujen mukaan: $400 - 200 + 150 = 50$ on ostajan vastattavaksi siirtyvä veroluoton pohja (= käyvän arvon ja muodostuvan hankintamenon erotus). Tämä on pienempi kuin itse luovutuksen perusteella muodostuva omaisuuden lisäys 200 ($400 - 200$). Veroluoton pohja ($KA - KH - \text{osuus MMJ:stä}$) ei voi ylittää ostajalle luovutuksesta syntyvää varallisuudenlisäystä, joka on käyvän arvon ja kauppahinnan erotus. Ostajalle muodostuu menopohjaa sekä kauppahinnasta, että myyjän verotuksen menojäännöksestä. Tässä veroluoton pohja on se suure, jonka perusteella verokannan mukaan laskien määräytyy ostajalle siirtyvien veroluottojen määrä. Pääasiallisuusperiaatetta sovellettaessa käyvän arvon ja ostajan menopohjan erotus voi olla suurempi kuin ostajan varallisuudenlisäys ($KA - KH$). Näin on tapauksessa, jossa luovutus katsotaan vastikkeettomaksi ja jossa kauppahinta ylittää ostajan menopohjaksi tulevan myyjän menojäännöksen ($KH > MMJ$).

Esitetyn näkökohdan käytännön merkitystä vähentävät hankintameno-olettaman soveltaminen myyntivoittoverotuksessa sekä luonnollisestikin myyntivoittoverotuksen verovapaussäännökset nimenomaan sukulaisten välisissä kauppoissa, joissa lahjanluonteisia luovutuksia käytetään. Tässä tapauksessa, kuten aiemminkin kauppahinnalla tarkoitetaan ostajan maksettavaksi tulevaa vastiketta kaikissa muodoissaan, mukaan lukien kauppahinnaksi kapitalisoitavat suoritukset.

¹¹³ Jakamisperiaatteen soveltamisen vaikeutta luovutuksensaajan hankintamenon määrittämisen vuoksi on korostanut *Bergström* s. 167. Hän toteaa myös veroseuraamusten ennustettavuuden heikoksi.

7.4.4 Mallien asemasta maatilán luovutuksen verotuksessa Suomessa

Edellä esiteltyjen periaatteiden asema maatalousyrityksen lahjanluonteisen kaupan verotuksessa Suomessa ei ole täysin selkeä. Lain säännösten ja selvien oikeustapausten puuttuessa on vaikea määritellä voimassa olevan normin mukaista verotusmenettelyä.¹¹⁴ Päävaihtoehtoista pääasiallisuusperiaatetta ei ole sovellettu lainkaan. Aiemmin verotuskäytännössä on sovellettu ja oikeuskirjallisuudessa suositettu eräänlaista luovutuksen jakamisenmenettelyä.¹¹⁵ MVL 4.3 §:n yksityiskäyttöönoton verotussäännöksen voimaan tulon jälkeen on verohallinnon

¹¹⁴ Kysymykseen palataan perusteellisemmin luvun loppupuolella.

¹¹⁵ Maatalousverotuksen käsikirjassa vuodelle 1989 s. 140 esitetään jakamisenmenettelyn käyttöä. Oikeuskirjallisuudessa jakamisenmenettelyä ovat suositaneet *Andersson*, Maatalousverotus s. 89 s. sekä *Räbinä*, Verotus 1991 s. 93 s. Ennen MVL 4.3 §:n yksityiskäyttöönoton verotussäännöksen säätämistä periaatteen käytöstä vallitsi yksimielisyys. Jakamisperiaatetta on sovellettu yksittäisten hyödykkeiden lahjanluonteiseen kauppaan. Ratkaisussa KHO 1944 I 48 annettiin saatotavalle merkitys myöhemmän luovutusvoiton veronalaisen luovutuksen laajuutta määrättäessä. Tapauksessa lapset olivat saaneet omaisuutta kauppakirjan muotoon tehdyllä luovutuskirjalla. Koska he olivat hankkineet ostamalla vain osan, myyntivoittona ei voitu pitää muuta kuin voittoa heidän ostamalla saamansa omaisuuden osalta. Ostohinta oli 50 000 markkaa ja tilan arvo tällöin 275 000 markkaa. Lasten katsottiin saaneen ostamalla 1/4. Ks. myös *Rekolán* s. 178 suosittelemaa jakamisenmenettelyä. Siinä ostohetkellä 400 000 markan arvoisen tilan 100 000 markalla ostaneen ja myöhemmin 1 000 000 markalla myyneen henkilön veronalaiseksi myyntivoitoksi saatiin 150 000 markkaa. Laskelmassa vastikkeellisuuden asteella, 100 000/400 000:lla kerrottiin käypien arvojen erotus 600 000 markkaa (1000 000 markkaa–400 000 markkaa).

Osin ostetun, osin perityn omaisuuden siirtämistä elinkeinon käsittelee ratkaisu KHO 1987 B 523. Vaihto-omaisuudeksi tulleen kiinteistön hankintamenoksi vahvistettiin perityn puolikkaan osalta käypä arvo elinkeinotoimintaan sijoittamisen hetkellä. Ostetun kiinteistön puolikkaan osalta hankintamenoksi tuli kauppahinta ja muut kiinteistön hankkimisesta aiheutuneet välittömät menot. *Kilpi*, Verosuunnittelun mahdollisuuksista s. 113 ss. on jakamisperiaatteen kannalla. Kokonaisen liikkeen ja maatilán luovutuksessa hän katsoo, että myyntihinnan osalta veronalaisuus myyjän osalla ratkeaa kuten muunkin myynnin osalta ja vastaanottaja saa normaali poisto-oikeudet tältä osin. Lahjan luonteisen erotuksen osalta kysymyksessä on sellainen lahja, joka ei merkitse varausten purkautumista, mutta toisaalta saajan poisto-oikeus tältä osin määräytyy luovuttajan oikeuksien mukaan. Menettely ei ilmeisesti johda täysin edellä esitellyn jakamisperiaatteen mukaiseen tulokseen. Myyjän verotuksessa ei tule tehtäväksi vähennettävän hankintamenon alennusta vastikkeettomuuden osalta. *Kilpi* viittaa ratkaisuun KHO 22.3.1972 T:1047. *Kilpi* toteaa ratkaisun tosin koskeneen perintöä. Tämä on ilmeisesti johtanut siihen, että *Kilpi* ei myyjän verotuksessa suositakaan hankintamenoa vähennystä vastikkeettomalta osin. Kun luovuttaja ei ole saanut lainkaan suoritusta, kuten on osittain perityn omaisuuden osalta, luovuttajan verotuksessa ei kuulukaan tehdä oikaisua. Silloin kun on tehty lahjanluonteinen kauppa, oikaisu on tehtävä.

piirissä esitetty veroluottojen laajaan purkautumiseen johtavaa verotusmenettelyä.¹¹⁶

Jakamisperiaatetta maatalousyrityksen lahjanluonteiseen kauppaan sovellettaessa ei myyjän verotuksessa ole noudatettu periaatetta puhtaasti. Myyjän verotuksen vähennyskelpoista menojäännösoosuutta ei ole rajoitettu luovutuksen vastikkeelliseen osaan, vaan menojäännös on vähennetty kokonaisuudessaan.¹¹⁷ Ilmeisesti vähennysoikeus ei kuitenkaan maatalousirtaimistosta ole ollut täydellinen. Kauppahintaosuuden ollessa menojäännöstä pienempi, on erotukselta ilmeisesti eväty vähennysoikeus.¹¹⁸ Tämä lienee perustunut fiktiivisen tappion vähennyskiellon soveltamiseen.¹¹⁹

Ostajan verotuksen hankintameno on määräytynyt jakamisperiaatteen mukaisesti. Kun myyjä on saanut periaatteen vastaisesti vähentämättömän menojäännöksen hyväkseen, syntyy menon vähentämistä vaikutusaikanaan tarkasteltaessa verovelvollisille edullinen epäjatkuvuustilanne.¹²⁰ Meno tulee vaikuttamaan verotuksessa osittain kahteen kertaan. Tämä on käytännössä toteutunut lähinnä maatalouden irtaimen käyttöomaisuuden osalta. Vaihto-omaisuudella ei ole

¹¹⁶ Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 148 s.

¹¹⁷ *Andersson*, Maatalousverotus s. 89 s. toteaa maapohjan ja rakennusten osalta, ettei luovutuksen lahjanluonteisuus aiheuta veroseuraamuksia myyjälle ja häntä voidaan verottaa vain saamastaan kauppahinnasta. Mitään lahjanluonteisen osan perusteella tehtäviä vähennyksiä myyjän hankintamenojäännöksestä *Andersson* ei mainitse. Maatalousirtaimistonkaan osalta hän ei esitä tällaista menettelyä. Ostajan menojäännös muodostuu osittain kauppahinnan perusteella, vastikkeettomalta osin myyjän menojäännöksen osuuden perusteella. Ks. myös *Andersson*, *Resultatutjämning* s. 258 s.

¹¹⁸ Ks. Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1989 s. 140. Siinä ilmenee selvästi ostajan menopohjan muodostamismenettely. Kauppahintaosuuden ylittävä menojäännös on vähennettävissä edellytyksin, ettei luovutus ole lahjanluonteinen. Tästä on pääteltävissä luovutuksen lahjanluonteisuudesta johtuvan tappion vähentämiskielto.

¹¹⁹ Fiktiivisen tappion vähennysoikeuden epääminen ei johda myyjän verotuksessa samaan tulokseen kuin jakamisperiaatteen soveltaminen. Esim. kauppahinta on 100, hyödykkeen käypä arvo 200 mk ja myyjän menojäännös 110. Jakamisperiaatetta sovellettaessa myyjä saa vähentää myyntitulosta 55 ($100/200 \times 110$), jolloin nettotulos on 45. Jos pyrkimyksenä on fiktiivisen tappion epääminen, myyjälle ei muodostu tuloa, mutta menojäännöstä jää hyödyntämättä 10 yksikköä. Pääasiallisuusperiaatetta sovellettaessa tämän vähennyksen epääminen myyjältä ei johda erän lopulliseen vaikutuksettomuuteen. Ostajan verotuksen hankintameno määräytyy myyjän hankintamenon perusteella.

¹²⁰ *Räbinä*, *Verotus* 1991 s. 94 esittää myyjän vähennyskelpoisen menojäännöksen rajoittamista vastikkeelliseen osaan. Hän perustelee kantaansa sillä, että ostaja saa hankintamenon kauppahintaosuuden ja luovuttajan menojäännöksen lahjaa vastaavan osuuden perusteella. Jatkuvusperiaatteen toteuttaminen edellyttää vastaava vähennystä myyjän verotuksen menojäännöksessä. Lääninoikeuskokemuksieni mukaan esitettyä vähennystä myyjän hankintamenosta ei verotuskäytännössä tehty. Kysymys ei tiettävästi ollut ratkaistavana lääninoikeudessa.

verotuksellista menojäännöstä, eikä käsiteltävää tilannetta synny. Luovutusvoittoverotuksen alaisen omaisuuden osalta myyjän verotuksen hankintamenon pienentämisellä ei ole vaikutusta, jos myyntivoitto on verovapaata tai jos myyntivoiton laskemisessa käytetään hankintamenoa suurempaa hankintameno-oletta-

maa. Lahjanluonteisten kauppojen verotusta koskeissa systematisoinneissa veroluottojen täysimääräistä suoraa purkamista ei yleensä ole esitetty vaihtoehtona. Suomessa tällaista ratkaisuvaihtoehtoa on lahjanluonteisten maatilan kauppojen verotuksessa pidetty mahdollisena.¹²¹ Koko tuloutusmenettelyn perusteena on menojen kohdistaminen verotuksessa myyjälle ja ostajalle siinä suhteessa, kuin niiden tulontuottamiskyky jakaantuu. Pelkästään luovutustilannetta tarkastellen veronmaksukykyisyys tulee hyvin vajavaisesti huomioon otetuksi.

7.5 Maatalousyrityksen lahjanluonteisen kaupan verotus Suomessa

7.5.1 Tulkintatuki yksityiskäyttöönottoa ja yrityksen vastikkeetonta siirtymää koskevista säännöksistä

Maatalousirtaimistoon liittyvän veroluoton täydellistä purkautumista maatalousyrityksen lahjanluonteisissa kaupoissa on perusteltu MVL 4 § 3 momentin yksityiskäyttöönoton verotussäännöksellä.¹²² Reaalimaailmassa tilanteessa ei kuitenkaan tapahdu hyödykkeiden siirtymistä maatalouselinkeinosta palvelemaan yksityistaloutta. Tällaista tilannetta vartenhan yksityiskäyttöönottosäännös on yleensä alunperin säädetty.¹²³

Vuonna 1989 voimaan tulleen verouudistuksen yhteydessä pyrittiin yhtenäistämään MVL:n ja EVL:n säännöksiä yksityiskäyttöönottosäännöksen osalta.¹²⁴

¹²¹ Maatalousverotuksen käsikirjassa verovuodelle 1990 s. 148 s. on asiaa lyhyesti käsitelty ja päädytty veroluottojen purkautumisen kannalle. Perusteellisen puheenvuoron asiasta on vastustavassa mielessä esittänyt *Räbinä*, Verotus 1991 s. 83 ss.

¹²² Ks. Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1990 s. 148, jossa esitetään tosin varovasti tällainen kanta.

¹²³ *Andersson*, DL 1969 s. 190 on pitänyt selvänä, ettei koko maatalousyrityksen lahjanluonteinen kauppa johda yksityiskäyttöönoton verotussäännöksen soveltamiseen. Kannanoton esittämisen aikaan MVL:ssä oli yksityiskäyttöönoton verottamiseen oikeuttavat säännökset (MVL 5 § 1 mom. 12 ja 13 k.) *Anderssonilta* ei tiettävästi ole tuoreempia nimenomaisia kannanottoja kysymyksestä. Kysymys tulikin uudelleen ajankohtaiseksi vasta vuodesta 1989 lähtien, jolloin yksityiskäyttöönottoa koskeva säännös uudelleen otettiin MVL:iin.

¹²⁴ Ks. HE n:o 111/1988 vp. laeiksi maatilatalouden tuloverolain, verotuslain 68 a §:n ja tappiontasauksesta tuloverotuksessa annetun lain 2 ja 4 §:n muuttamisesta s. 4.

Tämä yhtenäistäminen on kuitenkin varsin rajallista.¹²⁵ Yksityiskäyttöönottosäännöksen ottamisella MVL 4 § 3 momenttiin ja yhdenmukaistamismotiivilla EVL:iin voitaisiin hivenen paremmin perustella veroluottojen purkautumista maatalousyrityksen lahjanluonteisessa kaupassa, ellei EVL:n yksityiskäytösäännöksen soveltamisalaa olisi rajattu alkuperäiseen tarkoitukseensa.¹²⁶ Tosin ei ole yksiselitteisiä korkeampien oikeusasteiden päätöksiä, joiden mukaan EVL:n yksityiskäytösäännöstä ennen uudistustakaan olisi sovellettu yrityksen koko substanssin lahjanluonteiseen kauppaan.¹²⁷

¹²⁵ Maataloudessa on hyvin merkittävä rajoitus: tuloutusta ei tehdä yksityistalouteen otettujen maataloustuotteiden osalta.

¹²⁶ Uusi EVL 51 b § on asiasisällöltään sama kuin entinen 51.3 §, mutta sen soveltamisalue on suppeampi. 51 c §:ssä säädellyt yritysmuodon muutokset ja 51 d §:ssä säädetty purkaminen on erotettu. Ks EVL 51 b §:n soveltamisalueesta tarkemmin *Ikkala – Andersson – Nuorvala* s. 414 ss. Siitä, miten yksityiskäyttöönoton verotussäännöksen soveltaminen yhtiöiden purkautumistapauksiin aiemmin toteutui ks. *Kilpi*, Verotus 1988 s. 349. erityisesti alaviite 1. Kilpi käsittelee kysymystä mm. oikeuslähdeopilliselta kannalta. *Voipio*, Elinkeinoverolain tausta, synty ja kehittyminen s. 84 s. on käsitellyt asiaa lainvalmistelun menettelyn kannalta.

¹²⁷ EVL 15 §:n 1. lauseessa säädetään vastikkeettomasti saadun rahoitus-, sijoitus-, vaihto- ja käyttöomaisuuden hankintamenoksi todennäköinen luovutushinta saannon hetkellä tai sitä alempi arvo hyödykettä liiketoimintaan laitettaessa. Näin katsottiin käyttöomaisuuden osalta ratkaisussa KHO 1983 II 521, samoin kiinteistön osalta ratkaisussa KHO 1987 B 523. Vastaavuuden toteuttamiseksi luovutuksen osapuolten verotuksessa tällaisen omaisuuden tuloutustaso luovuttajan liikkeen verotuksessa on sama käypä arvo. Tämä toteutuu pääsääntöisesti yksityiskäyttöönoton verotussäännöksen avulla. EVL 15 §:n toinen lause koskee koko yritysomaisuuden vastikkeetonta luovuttamista. Sen mukaan luovutuksen saaja tulee luovuttajan veroasemaan. KHO:n ratkaisussa ei ole nimenomaan koko yritysomaisuuden lahjanluonteisen kaupan käsittelevää tapausta. Ratkaisua KHO 1986 II 528 on käytetty osoittamaan, että lahjanluonteinen kauppa johtaa poistojen palautumiseen. Ratkaisussa sovellettiin EVL 51 §:n 3 momenttia eli silloista yksityiskäyttöönoton verotussäännöstä. Tapauksessa omaisuus siirtyi taksiautoilijalta toiselle ja säilyi siis ansiotoiminnan piirissä. Omaisuus, toinen myyjän kahdesta autosta, siirtyi kuitenkin eri tulolähteeseen.

Tilanne on erilainen, kun koko tulolähde vaihtaa omistajaa lahjanluonteisella kaupalla. Kokonaisen tulolähteen luovutuksessa on todennäköisempää, että siirtyvät veroluotot purkautuvat ostajalla saman verokannan mukaan kuin ne ovat muodostuneet myyjän toiminnan aikana. Koko liikkeen luovutusta ja erillisten hyödykkeiden luovutusta on käsitelty jatkuvuuden suhteen eri tavoin omistusaikojen laskennassa. Kun liike siirtyi kokonaisuudessaan, kiinteistön omistuksia ei katkenut (KHO 1976 I 52). Kun vain kiinteistö, eikä koko liike oli saatu vastikkeetta, omistusaajan alkuhetkeksi katsottiin tuon vastikkeettoman saannon hetki (KHO 1980 II 538). Ks. myös *Ikkala – Andersson – Nuorvala* s. 228. EVL 15 §:n soveltamista pohiessaan *Mattila*, Yrityskauppaopas s. 94 toteaa ratkaisuun KHO 1983 II 521 viitaten, että johdonmukaisuussyistä kokonaisen liikkeen lahjanluonteinen kauppa voitaisiin käsitellä tasejatkuvuutta noudattaen. Tällöin ei tarvitsi jakaa kauppahintaa eri hyödykkeille. Tällaista ratkaisua ei ole muulta taholta esitetty. Jakamisperiaate lienee saanut laajinta kannatusta kokonaisen yrityksen lahjanluonteisen kaupan verotusmenettelynä.

Lainvalmisteluaineiston heikkoutena veroluottojen purkautumiskysymyksen selvittämisessä on se, että nimenomaista kantaa maatalousyrittäjien lahjanluonteisen kaupan osalta ei ole otettu. Lainvalmisteluaineistosta ja oikeuskäytännöstä ei ole löydettävissä merkkejä siitä, että MVL 4 § 3 mom:n yksityiskäyttöönoton verotussäännöksen soveltamisala olisi tulkittava tällaisen säännöksen tavanomaista soveltamisalaa laajemmin.¹²⁸ Oikeuskirjallisuudessa soveltamisalaa on suositettu laajennettavaksi sanamuodon mukaisesta tietyissä tilanteissa.¹²⁹ Säännöksen tulkinnassa on aiheellista aluksi selvittää vastaaville säännöksille niiden tarkoituksen toteuttamiseksi yleensä annettava soveltamisala.

Yksityiskäyttöönoton verotussäännöksen avulla pyritään turvaamaan se, että yritystoiminnan verotuksessa tehdyt arvonalennusta suuremmat kulukirjaukset päätyvät tulouttaviksi yritystoiminnan verotuksessa. Asia voidaan ilmaista myös siten, että estetään yksityistalouden menojen vähentäminen yritystoiminnan verotuksessa. Merkitsehän arvonalentumista suurempien kulukirjausten jääminen alentamaan yritystuloa sitä, että vasta yksityistaloudessa tapahtuvaa kulumista vastaava arvonalennus jää rasittamaan yritystuloa.¹³⁰

Veroluottojen purkamisen tarve jatkuvuuden turvaamiseksi on yrityksen koko tulolähteen luovutuksen yhteydessä pienempi kuin yksittäisen hyödykkeen luovutuksessa. Arvonalennuksia suurempien kulukirjausten purkautuminen vastaanottajan verotuksessa yritystoiminnan tuloon on todennäköistä, kun luovutuksen kohteena on koko tulolähde.¹³¹ Siirtyvään yrityskokonaisuuteen kuuluvia hyö-

¹²⁸ *Räbinä*, Verotus 1991 s. 91 on käsitellyt perusteellisemmin MVL 4 §:n 3 momentin syntytaustoja.

¹²⁹ *Linnakangas*, Verotus 1989 s. 139 antaa MVL:n yksityiskäyttöönoton verotussäännökselle ainakin muodollisesti laajemman soveltamisalan. Säännöstä voidaan hänen mukaansa erityissäännöksen puuttuessa soveltaa kuolinpesien ja yhtymien purkautumiseen. Varojen jakamiseen ja tulolähteen olemassaolon päättymiseen johtava purkautuminen ja yksityiskäyttöönotto ovatkin menon kertaalleen vähentämisen turvaamisen kannalta varsin samankaltaisia. Koko tulolähteen luovuttaminen lahjanluonteisella kaupalla ei aiheuta vastaavaa turvaamistarvetta. Laajempaa, myös lahjanluonteisiin kauppoihin ulottuvaa tulkintaa esitetään Maatalousverotuksen käsikirjassa vuodelle 1990 s. 148.

¹³⁰ Taustaolettamuksena tarpeelle saada arvon alenemista suuremmat kulukirjaukset palautetuiksi yritystoiminnan tuloon on se, että hyödykkeen verotuskohtelu on erilainen siirron jälkeen sovellettavan toisen verolain alaisuudessa. Yritystulosta aikanaan tehdyt arvonalennusta suuremmat kulukirjaukset eivät tuloudu lainkaan tai tuloutuvat verotettaviksi yritystulon verotusta lievemmin.

¹³¹ Yksittäisen hyödykkeen ja koko tulolähteen lahjoituksen eroa kuvaa *Englundin*, Skattemytt 1989 s. 306 esittämä ajatuskuvio. Lahja ei anna antajalleen lisääntyvää veronmaksukykyä. Tämän vuoksi verotuksen jatkuvuus toteutetaan asettamalla saaja antajan verotukselliseen asemaan. Mutta yksittäisten hyödykkeiden lahjoituksessa jatkuvuus ei ole täten turvattu. Sen vuoksi antajaa verotetaan yksityisostosta.

dykkeitä ei siirry yksityistalouteen luovuttajalla eikä vastaanottajalla.¹³² Verokanta veroluoton muodostumisen ja purkautumisen vaiheessa on todennäköisesti lähempänä toisiaan koko tulolähteen siirtymässä kuin yksittäisten hyödykkeiden siirtyessä eri tulolähteisiin.¹³³

Jatkuvuuden turvaamiseen liittyy kysymys verokannasta luovuttajalla ja vastaanottajalla. Veroluottoja muodostavat menot saattavat myyjällä vähentää ankarammin verotettavaa tuloa kuin on ostajan tulo, jota muodostuu veroluottojen purkautuessa.¹³⁴ Jatkuvuus ei materiaalisesti toteudu. Maataloudessa eroja luovuttajan ja vastaanottajan verokannassa syntyy mm. siksi, että ansiotulon puolisolle jakamisen edellytykset ovat erilaiset luovutuksen osapuolilla.¹³⁵

MVL 19 §:n yrityskokonaisuuden vastikkeettoman luovutuksen verotussäännöstä on käytetty tulkinta-apuna osittain vastikkeettoman luovutuksen verotuksessa. Rinnastamisen edellytysten pohtimiseksi on tutkittava luovutusten taloudellisia seurauksia. MVL 19 §:ää vastaavan EVL 15 §:n toisen lauseen säännöksen tehtävänä on katsottu olevan vähentää sitä verojen taakkaa, jonka perintö- ja lahjaverotus sekä tuloverotus arvonalennusta suuremmat kulukirjaukset tulouttaen aiheuttaisi luovutuksen osapuolten kannettavaksi.¹³⁶ Sama tehtävä liepee myös MVL 19 §:n säännöksellä. Myös osittain vastikkeellisten luovutusten osalta esitetyllä näkökohdalla on merkitystä.

¹³² *Englund*, Inkomstskattefaktorn s. 131 ss. sekä s. 239 ss., on pohtinut veroluottojen purkautumista yritysomaisuuden vastikkeettomissa luovutuksissa. Hän korostaa menon kertaalleen vähentämisen eli jatkuvuuden merkitystä. Hän katsoo, että tämä toteutuu varmuudella kokonaisten tulolähteiden luovutuksessa. Yksittäisten hyödykkeiden lahjoittaminen yritystoiminnasta vastaanottajan yritystoimintaan on hänen mukaansa mahdollista veroluottojen purkautumatta. Kuitenkin hyödykkeen siirtymän seurantavaikeudet ja todennäköisyys, etteivät veroluotot purkautu samoin ehdoin kuin ne ovat muodostuneet, oikeuttavat veroluottojen purkamiseen jo lahjoittajan verotuksessa.

¹³³ Maatalousyrityksen luovutuksessa tulolähde muodostaa useimmiten pääasiallisen tulojen lähteen kummallakin luovutuksen osapuolella. Todennäköisyys verokannan vastaavuudesta veroluoton syntymis- ja purkautumisvaiheessa on suuri.

¹³⁴ Tässä tarkoitetaan tilannetta, jossa hyödyke säilyy ansiotoiminnassa, mutta siirtyy eri tulolähteeseen.

¹³⁵ Tämän kysymyksen merkitys tulee vähenemään. Veroasteikon progressiivisuutta ilmeisti lievennetään jatkossa. Tulon päätyminen entistä enemmän määrin suhteellisen verokannan mukaan verotettavaksi tasaa myös tilannetta. *Englund*, Inkomstskattefaktorn s. 244 s., on pohiessaan jatkuvuusperiaatteen turvaamisen edellyttämää tuloutustarvetta lähtenyt siitä, että antajaa on verotettava vain, kun ei ole varmuutta siitä, että vastaanottaja tulee antajan verotusasemaan. Hän ei tarkoita vastaanottajan subjektiivisia olosuhteita, esim. vapautusta tuloverotuksesta. Hän osoittaaakin tarkastelun kohteeksi luovutettavan objektin. Sen luonteen perusteella on pääteltävä vastaanottajan päätyminen vastaavaan verotusasemaan kuin luovuttaja oli. *Englundin* tarkastelu tapahtuu abstraktisella, yksittäistapausten yläpuolella olevalla tasolla.

¹³⁶ *Ks. Ikkala – Andersson – Nuorvala* s. 226.

Luovuttajan varallisuusaseman muutos muodostuu sen perusteella, kuinka paljon hän saa vastiketta luovuttamansa omaisuuden käypään arvoon verrattuna. Ilmeisesti myös luovuttajan veronmaksukyvyyn paranemiseen perustettava oikeutus veroluottojen purkamiseen voidaan mitoittaa samalla perusteella. Tämän mukaisesti veroluottoja siirtyisi ostajalle sitä enemmän, mitä enemmän luovutuksessa on vastikkeetonta ainesta.¹³⁷ Toisin päin tarkastellen: mitä suurempi suhteellinen kauppahinnan määrä on, sitä enemmän veroluottoja purkautuu.

Epäkohtia aiheutuu saannon luokittelusta puhtaasti muodollisilla kriteereillä. Jos veroluotot siirtyvät vain vastikkeettomassa saannossa, vähäisen vastikkeen saaminen voi johtaa luovuttajan varallisuusaseman muodostumiseen heikomaksi kuin vastikkeettomassa luovutuksessa.¹³⁸ Vastikkeettoman ja sitä taloudellisesti lähellä olevien luovutustointen verokohtelun merkittävä eroavuus muodostaa yhdenvertaisuusongelman.¹³⁹

Vastikkeettoman ja osittain vastikkeellisen luovutuksen rinnastamisen mahdollisena seurauksena on veroluottojen osittainen siirtyminen. Tämä ei kuitenkaan välttämättä merkitse jakamisperiaatteen soveltamista lahjanluonteisen kaupan verotukseen. Kuolinpesän maatilán ostanut osakas saa verotuksessaan hankintamenoiksi kauppahinnan lisäksi osuuttaan vastaavan osan kuolinpesän menojäännöksistä. Tästä ei välttämättä seuraa, että jakamisperiaatetta olisi sovellettava lahjanluonteisiin kauppoihin.¹⁴⁰ Jakamisenettelyä, tosin ei käytännössä ilmeisestikään täydellisenä, sovellettiin ennen yksityiskäyttönoton vero-

¹³⁷ Pelkästään se, että myyjä saa likvidejä varoja luovutuksessa, parantaa hänen veronmaksukykyään. Veronmaksun sitominen luovutuksen vastikkeellisuuden asteeseen ei ole välttämätöntä.

¹³⁸ Jos jo vähäinen vastasuoritus johtaa arvonalennusta suurempien kulukirjausten täysimittaiseen purkautumiseen verotuksessa, purkautuva veroluotto voi olla suurempi kuin myyjän saama vastike.

¹³⁹ Luovutuksen luonteen määrittelyä vaikeuttaa joidenkin suoritusten luonteen määrittämisen ongelmallisuus. Tällaisia ovat mm. kaksisuuntaiset suoritukset, joissa ostajan vastasuoritus käsittää pitkäaikaisen velvoitteen luovuttajalle tai tämän puolesta. Tällaisen vaikeasti tulkittavissa olevan suorituksen päätyminen luovutuksen luonteen määrittelyn kannalta ratkaisevaksi tekijäksi lisää kohtuuttomuustilanteita.

¹⁴⁰ *Andersson*, Maatalousverotus s. 89 s. ilmeisesti tukee jakamisperiaatteen soveltamista lahjanluonteiseen maatilán kauppaan ratkaisulla KHO 22.3.1972 T:1047. Tapauksessa kuolinpesän maatilán ostanut osakas sai hankintamenon kauppahinnan perusteella sekä kuolinpesän menojäännöksestä osuutensa mukaisessa suhteessa. Tässä käsitelty tilanne poikkeaa verotuksen toimittamisen kannalta lahjanluonteisesta kaupasta. Vastikkeettomalta osin muodostuvan hankintamenon määrittäminen on perimistapauksessa varsin yksiselitteistä. Lahjanluonteisen kaupan verotuksessa itse vastikkeettomuuden asteen määrittäminen edellyttää tarkkoja tietoja hyödykkeiden arvoista. Mahdollisuudet päätyä menetelmän tarkoituksen täyttävään lopputulokseen ovat tilanteissa aivan eri suuruiset.

tussäännöksen voimaan tuloa.¹⁴¹ Kysymykseen voi tulla jokin muukin edellä lahjanluonteisten kauppojen verotusvaihtoehtoja koskevassa jaksossa esitetyistä menettelyistä.¹⁴²

Yksityiskäyttöönottosäännöksen ja vastikkeettomien luovutusten verokohtelun valossa suoritettu pohdinta veroluottojen purkautumisesta lahjanluonteisissa luovutuksissa ei tuo selvää vastausta laintulkintaongelmaan. Yksityiskäyttöönottoa koskevan säännöksen ration mukainen soveltaminen ei johda veroluottojen purkautumiseen lahjanluonteisessa kaupassa. Vastikkeettomien luovutusten säännöksen soveltamista vastaan puhuu selvä sanamuoto. Puolesta puhuvat reaalityloudelliset seikat sekä vaikeiden yhdenmukaisuustilanteiden ja vastikkeettomuuden käsitteen tulkintaongelmien välttäminen. Veroluottojen täydellinen purkautuminen ja täydellinen siirtyminen ovat pois suljettavissa käsiteltyjen säännösten perusteella.

7.5.2 Tulkintatuki tulon ja menon yleisistä kohdistamisperiaatteista

Veroluottojen purkautumiseen lahjanluonteisissa yrityssubstanssin kaupoissa voidaan hakea lisäselvennystä menon taloudellista ja henkilöllistä kohdentamista koskevista periaatteista. Johtopäätöksiä voidaan tehdä myös sen perusteella, miten veroluottoihin yrityssubstanssin siirroissa säännellyissä erityistapauksissa suhtaudutaan. Ilmentävätkö yrityssubstanssin siirtoja koskevat erityissäännökset yleistä periaatetta, jonka mukaan veroluotot siirtyvät, kun jatkuvuuden toteutuminen ei vaarannu?¹⁴³ Vai onko niin, että erityissäännökset ovat tarpeellisia lievennyksiksi pääsäännöstä, joka on siis ankarampi?¹⁴⁴

¹⁴¹ Jakamisperiaate ilmeni lähinnä ostajan verotuksessa. Hankintamenoa määritettäessä otettiin kauppahinnan lisäksi mukaan luovutuksen vastikkeettomuutta vastaava osa myyjän verotuksen menojäännöksistä. Myyjän verotukseen osittainen vastikkeettomuus ei vaikuttanut. Lahjanluonteisten kauppojen verotuksesta ks. *Andersson*, Maatalousverotus s. 89 s. sekä *Holonen*, Vero-oikeudellisia esitelmiä 1978 s. 167. Epätäydellinen jakamisperiaatteen sovellus oli sikäli, että myyjän verotuksessa ei jätetty vähentämättä vastikkeetonta osaa vastaavaa määrää menojäännöksestä.

¹⁴² Periaatteessa ei ole pois suljettu, että veroluottojen siirtyminen olisi käytettävissä vain täysin vastikkeettomissa luovutuksissa. Voitaisiin ajatella, että lainsäädännössä olisi tarkoitettu mahdollistaa samoin tuloverotuksellisin ehdoin vastikkeeton omistajanvaihdos tapahtuipa tämä vanhemman viljelijäpolven elinaikana tai heidän kuolemansa jälkeen. Tällaisesta tarkoituksesta ei ole kuitenkaan selviä viitteitä lainvalmisteluaineistossa.

¹⁴³ Jatkuvuudella tarkoitetaan tässä menon kertaalleen vähentämistä taloudellisenä vaikutusajanaan omistajanvaihdoksesta huolimatta. Yrityssubstanssin siirroilla tarkoitetaan muita kuin yksittäisten hyödykkeiden luovutuksia. Yleensä kyseessä on koko yritysomaisuus tai erillisenä toiminnallinen osa yritysomaisuudesta.

¹⁴⁴ Menon kertaalleen vähentämisen merkitys on vahvistunut eräissä koko yritysvarallisuutta koskevissa siirtotapauksissa. Verotuksen menopohjan laajentaminen korostaa sen merkitystä,

Yksityisliike saatetaan muuttaa henkilöyhtiöksi tai osakeyhtiöksi tietyin edellytyksin veroluottojen purkautumatta.¹⁴⁵ Muutoksessa substanssin omistus siirtyy yhtiölle ja omaisuuden siirtäjä saa vastaavasti yhtiön osuuksia tai osakkeet.¹⁴⁶ EVL 52 §:n mukaisessa fuusiossa yhtiö sulauttaa itseensä toisen yhtiön.¹⁴⁷ Jatkuvuusperiaate toteutuu fuusiossa pitkälti sikäli, että vastaanottava yhtiö jatkaa monelta osin sulautuvan verotuksen arvoista.¹⁴⁸ Diffuusiossa (EVL 52 a §) omaisuus säilyy elinkeinotoiminnassa mutta siirtyy eri oikeushenkilön omistukseen.¹⁴⁹ Luovuttavan yhtiön osakkeenomistajien kannalta yrityssubstanssin omistus muuttuu välillisemmäksi, yhtä yhtiötä kauemmaksi. Verotuksellinen jatkuvuus ei ole niin laajaa kuin fuusiossa.¹⁵⁰

Oikeuspoliittisena pyrkimyksenä on ollut säätää fuusion ja diffuusion verotussäännökset mahdollisimman neutraaleiksi.¹⁵¹ Muutosprosessiin liittyvästä subs-

että meno tulee kertaalleen – ja vain kertaalleen – vähennetyksi vaikutusaikanaan. Näin ymmärretyn jatkuvuusperiaatteen suurta merkitystä yritysomaisuuden siirroissa etenkin EVL:n alaisuudesta TVL:n alaisuuteen on korostanut artikkelissaan *Andersson*, Verotus 1/1991.

¹⁴⁵ Yritysmuodon muutosten verotuksesta ks. yleisesityksiä. *Ikkala – Andersson – Nuorvala* s. 419 ss. sekä *Tikka – Nykänen*, 18 luku.

¹⁴⁶ Toimintamuodon muutoksia koskevat kattavat säännökset ovat TVL 24 §:ssä. Säädettyjen menettelyjen toteuttamattomuus johtaa siirron katsomiseen liikkeen lopettamiseksi. Liiketoiminnan lopettamisen käsitteestä ja lopettamisen veroseuraamuksista ks. *Tikka – Nykänen* s. 36:15.

¹⁴⁷ Sulautuvan yhtiön olemassaolo loppuu ja sen omaisuus siirtyy vastaanottavalle yhtiölle. Fuusiossa erillisen yhtiön kautta omistettu liikeomaisuus muuttuu välittömämmin omistetuksi. Tätä näkökohtaa on painotettu fuusioverotuksen vaihtoehdossa, jossa toteutuu jatkuvuusperiaate ja jossa fuusiotulos ei vaikuta verotukseen, ks. TM 1988:VM 3 s. 27.

¹⁴⁸ Ks. *Ikkala – Andersson – Nuorvala* s. 441 s. Fuusion verotuksesta perusteellisemmin ks. *Immonen*, s. 296 ss.

¹⁴⁹ Siirtyvältä varallisuuskokonaisuudelta edellytetään tiettyä toiminnallista itsenäisyyttä. Yhtiöstä siirtyvän omaisuuden pitää muodostaa yksin tai muista yhtiöistä siirtyvän omaisuuden kanssa itsenäinen toiminnallinen yksikkö. Yksittäistapauksessa tämän ehdon täyttymisen arviointi voi olla ongelmallista. Asiaan liittyvistä kysymyksistä ks. *Ikkala – Andersson – Nuorvala* s. 449 s.

¹⁵⁰ Varausten ja eräiden aktivoitujen menojen osalta jatkuvuus ei toteudu vaan veroluotot purkautuvat. Diffuusion verotuskäsittelyä on verrattu tulolähdesiirtojen käsittelyyn. Molemmissa osa yritysomaisuudesta siirtyy. Diffuusiossa tapahtuu muodollinen omistuksenvaihdos, tulolähdesiirroissa ei. Ks. *Ikkala – Andersson – Nuorvala* s. 447 s.

¹⁵¹ Fuusion ja diffuusion verotussäännöksiä taustamotiiveista ks. HE 110/1988 vp. laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain muuttamisesta s. 5 ss. Kysymyksiä on yksityiskohtaisemmin käsitelty sitä edeltäneessä valmisteluaineistossa. Fuusion osalta ks. TM 1988:VM 3 s. 32 s. Muistiossa on laajalti esitelty fuusion erilaisia verotusmalleja ja niihin liittyen fuusiotuloksen laskemiskysymyksiä. Diffuusion osalta ks. mainittu muistio s. 42 ss., joista ilmenee eri komiteoiden mietinnöissä esitettyjä diffuusion verotukseen liittyviä näkökohtia.

tanssin muodollisesta omistuksenvaihdoksesta huolimatta veroluotot eivät purkaudu. Omistus muodostuu käsiteltävien muodonmuutosten seurauksena vähemmän tai enemmän välilliseksi. Varallisuuden välillinen, perimmäinen omistajataho ei vaihdu, kuten käy puhtaassa substanssin kaupassa.

Erillisten verosubjektien välisissä luovutuksissa veroluottojen purkamiseen on perusteita.¹⁵² Muodollisen omistajanvaihdoksen takana oleva intressisuhde siirron osapuolten välillä on perusteluna sille, ettei tuloutuksia tietyissä tapauksissa tehdä.¹⁵³ Maatilan kaupassa oleva lähisukulaisuus ei ole tällainen suhde.¹⁵⁴ Tietyissä intressisuhteissa ja nimenomaisten siirtomuotojen osalta on järjestetty veroluottojen purkautumattomuus. Edullisen verokohtelun ehdoksi järjestelyissä on yleensä asetettu tietyn tulolähdekokonaisuuden tai sen itsenäisen osan siirtyminen.¹⁵⁵ Näin on turvattu myös tulolähdesidonnaisuuden toteutumista.

Erityissäntelyn sisällöstä ja oikeastaan jo olemassaolosta on mahdollista päätellä, että koko yrityssubstanssin lahjanluonteinen kauppa, jonka osalta ei ole erityissäännöksiä, ei pääse veroluottojen purkautumisen suhteen vastaavien lievennysten piiriin. Lahjanluonteisiin kaappoihin sovelletaan pääsääntöä, josta yritysjärjestelyjä koskevat säännökset ovat poikkeuksia. Tämän pääsäännön sisälön selvittäminen on vaikea tehtävä.

¹⁵² TM 1988: VM 3 s. 6 otetun kannan mukaan omaisuuden siirtyminen toiseen tulolähteeseen poistojen palautumatta on perusteltua, jos omaisuus pysyy samalla verosubjektilla ja sitä edelleen käytetään tulonansaitsemistoinnassa. Maatilan kauppa tapahtuu tässä suhteessa ulkopuolisten kesken, joten tämä kysymys ei ole merkittävä.

Veroluottojen käsittelyä erilaisissa yritysvarallisuuden siirroissa voidaan tarkastella intressisuhteissa kolmella eri tasolla. Varallisuus voi siirtyä omaisuusryhmästä tai tulolähteestä toiseen samalla omistajalla pysyen. Se voi siirtyä muodollisesti eri verovelvolliselle, mutta kuitenkin samassa taloudellisessa intressipiirissä pysyen. Omaisuus voi siirtyä myös täysin ulkopuoliselle henkilölle. Yritysvarallisuuden erilaisista siirtymistä sekä niihin liittyvistä hyväksyttävistä siirtohinnoista ja niiden perusteista ks. *Tikka*, Yritysverotuksen perusteet s. 223 s.

¹⁵³ Konsernisuhteissa yhtiöiden erillisyyttä toiminnan aikaisessa verotuksessa vähentää verotuksellisen kuluvaraston muodostaminen yhteiseksi konserniavustuksen avulla. Intressipiirijähtelyn perusteista, taustoista ja niiden merkityksestä lainsäädäntöön ks. *Tikka*, Vero-opin-topäivät 1982 s. 29 ss.

¹⁵⁴ Omistukseen perustuva määräämisvalta yrityksessä pysyy samalla henkilöpiirillä yritysjärjestelyn jälkeenkin. Maatilan sukulaiskaupassa erilliset verosubjektit käyttävät kumpikin omaa päätäntävaltaansa pääosin omaksi edukseen, mutta yhteiset edut huomioon ottaen. Siirtoa ennen ja sen jälkeen yritysomaisuudesta päättävät eri henkilöt.

¹⁵⁵ Yritysjärjestelyjen asemasta verouudistuksessa ks. *Tikka*, Yritysjärjestelyt s. 7 ss.

On vaikea löytää lainkohtaa, jonka mukaisesti lahjanluonteisen kaupan verotuksessa menot kohdistetaan verovelvollisille kaupan osapuolille¹⁵⁶ Hinnoitteluvirheen oikaisemiseen sovellettavat erikoissäännökset eivät sovellu.¹⁵⁷ Myöskään yleisten veronkiertonormien soveltamisedellytykset eivät yleensä täyty. Yksityiskäyttöänoton verotuksen säännökset soveltuvat varsin huonosti koko yritysomaisuuden lahjanluonteiseen luovutukseen.¹⁵⁸

Verojärjestelmässämme on pyritty estämään verovelvollisia disponoimasta siitä, ketä verotetaan tietyistä tulosta, tai kuka saa vähentää menon.¹⁵⁹ Luovutus-toimissa tällainen disponointi voi olla alihinnoittelu.¹⁶⁰ Veronormistossa ei toisaalta lähdetä käyvän arvon ottamisesta hyväksyttäväksi siirtohinnaksi ja sen

¹⁵⁶ Voipio Verotuksen kiertäminen s. 82 alav. 5 toteaa, että verolait yleensäkin jättävät käytännön varaan sen kysymyksen, ketä mistäkin tulosta on verotettava. Lahjanluonteisten kauppajen veroseuraamukset on jätetty oikeuskäytännön ratkaistavaksi Suomessa, Ruotsissa ja Saksassa. Kaikissa näissä maissa tulkintatilanteen epävarmuus heikentää ennustettavuutta. Tanskassa sääntely on suoritettu laissa antamalla verovelvollisille tietyt selkeät toimintavaihtoehdot. Norjassakin tilanne on selkeämpi kuin Suomessa. Ks. kansainvälistä vertailua 8. luvussa. Ennustettavuudesta, kun verotusta koskeva lainsäädäntö on yksityiskohtainen ja kattava sekä silloin kun säännökset ovat yleisluontoisia, ks. Tikka, NSFS 12 s. 89 ss.

¹⁵⁷ Intressiyhteydessä olevien sopijapuolten soveltamaan tavallisuudesta poikkeavaan hinnoitteluun puuttumisen mahdollistavat säännökset VerL 56 §, 57 § ja 73 § sekä TVL 82 § 2 kohta, mutta ne eivät ole ilmaus yleisemmästä periaatteesta, jonka mukaan olisi aina mahdollista verotuksessa puuttua poikkeavaan hinnoitteluun. Penttilä, s. 365.

¹⁵⁸ Penttilä, s. 384 katsoo, että EVL 51 b § tulee sovellettavaksi vain yksityistalouteen tapahtuvissa siirroissa. Lisäksi säännöstä sovelletaan, kun verovelvollinen myy lähiomaisilleen tai muille intressipiiriinsä kuuluville olosuhteissa, joissa alihintaa arvioidaan saajan kannalta lahjaverotusta koskevien säännösten mukaisesti. Näissä tapauksissa verovelvollisen voidaan sanoa lopullisesti luopuvan tulosta.

¹⁵⁹ Kysymystä, kenelle tulo ja meno kuuluu, on käsitellyt Andersson, Tulo- ja varallisuusverolaki (1990) s. 322 ss. Kohdistamisongelmaa on käsitellyt Tikka, Vero-opintopäivät 1985 s. 21 ss. *Suviranta*, TfR 1963 s. 445 ss. on käsitellyt erilaisia tulosta luopumistapausten verokysymyksiä. Puu ja hedelmät -opin vaikutuksia hän tarkastelee pääasiassa tulon henkilöllisen kohdistamisen kannalta. Hän esittää näkökohtia, jotka vaikuttavat tulosta luopujan oikeuteen vähentää luovutun tulon hankkimismenot verotuksessa. Tulosta luopuminen saattaa vaikuttaa siihen liittyvien menojen vähentämisioikeuteen tulonhankkimismenoina ja tappion vahvistamiseen sillä perusteella, että toimintaa ei katsota tulonhankintatarkoituksessa harjoitetuksi.

¹⁶⁰ Alihintaissa luovutuksissa verotuksen vaihtoehtoisia tulouttamistasoja on useita ja niiden merkitys kohdentamisen kannalta vaihtelee. Käyvän arvon käyttö verotuksen hyväksyttävänä siirtohintana merkitsee arvonnousujen tulouttamista. Samalla verovelvollisten erillisyyks korostuu. Alkuperäinen hankintameno siirtohintana johtaa ennenaikaisten kulukirjausten purkautumiseen mutta ei arvonnousujen verottamiseen. Se ei siis korosta verovelvollisten erillisyyttä. Ks. Penttilä, s. 377 ja s. 89. Poistamaton hankintameno verotuksen siirtohintana merkitsee veroluottojen siirtymistä luovutuksessa. Tämä on poikkeuksellista ulkopuolisten välisissä luovutuksissa.

alittavien luovutushintojen katsomisesta kiellettäväksi tulon kohdistumiseen vai-
kuttamiseksi.¹⁶¹ Käyvän arvon omaksumiselle oikeaksi siirtonormiksi ei ole esitet-
tävässä normipohjaa.¹⁶² Tulosta määrääminen luopumalla sen ottamisesta lopul-
lisesti oikeuttaa periaatteessa tulon verottamiseen.¹⁶³ Lahjanluonteisessa kaupassa
jälkeläiselle tapahtuu yleensä luovuttajan haluama varallisuuden siirto, mikä saat-
taisi vahvistaa ennenaikaisten kulukirjausten tuloutuksen oikeutusta.

Tulojen ja menojen kohdistamisessa oikealle verovelvolliselle on talou-
dellisella liittymällä merkittävä sija.¹⁶⁴ Menot tulee kohdistaa siihen talous-
yksikköön, jonka tulonhankintaa ne palvelevat.¹⁶⁵ Yrityksen substanssiluovu-
tuksen yhteydessä tämä kohdistamisvaatimus voidaan nähdä menon jaksotusoh-
jeena. Verotuksessa menoja on kohdistettavissa luovuttajan tuloa vastaan vain
siinä määrin, kuin ne johtuvat hänelle kuuluvan tulon hankkimisesta. Tämä kanta
merkitsi taloudellista arvonalennusta suurempien menokirjausten tulouttamista
myyjän verotuksessa. Toisaalta tulolähteen ja talousyksikön säilyminen yrityk-
sen lahjanluonteisessa luovutuksessa saattaa mahdollistaa lievennyksiä menojen
henkilöllisen kohdistamisen vaatimukseen. Tämä saattaisi antaa mahdollisuuksia
ottaa huomioon luovutuksen vaikutus luovuttajan veronmaksukykyyn.

Eri suuntaan johtavia argumentteja veroluottojen purkautumiskysymykseen
on runsaasti. Vahvan loppupäätelmän tekeminen niiden perusteella ei ole mah-
dollista. Vaikka katsottaisiin, että yksityiskäyttönoton verotussäännöksellä ei
lahjanluonteisen maatalousyrityksen kaupan verotuksessa ole käyttöä, veroluot-
tojen täydellinen purkautumattomuus ei tule kysymykseen kuten useissa käsi-

¹⁶¹ Ei voida kuitenkaan johtaa yleistä sääntöä, jonka mukaan käypää arvoa alhaisemmalla
hinnalla hyödykkeen luovuttanutta voitaisiin verottaa ikään kuin hän olisi saanut käyvän ar-
von. Näin katsoo *Andersson*, Verotus 1990 s. 382 s. Katso asiasta myös *Penttilä*, 363 ss. esi-
tettyjä ja viitattuja näkemyksiä.

¹⁶² *Tikka*, Tilinpäätäjän päivä 1977 s. VII/7. lausuu: »Käyvän arvon omaksumista yleiseksi
siirtohintanormiksi taitaisi nimittäin olla vaikea tukea selvillä normiviittauksilla, vaan tällai-
nen kannanotto olisi ilmeisesti nojattava aika yleisiin ja sisällöltään ehkä hieman epämääräisiin
periaatteisiin.»

¹⁶³ *Penttilä*, s. 384 s. on antanut tulosta lopullisesti luopumiselle merkitystä tuloutustason
valinnassa varojen siirrossa. Hänen mukaansa osakkeenomistajan myydessä alle käyvän ar-
von liikevarallisuutta osakeyhtiöön hänen verotuksessaan tapahtuu tuloutus käypään arvoon.
Tämä johtuu ainakin osittain siitä, että osakas saa etua osakkeiden arvonnoususta, joka johtuu
juuri alihintaisen kaupan muodostamasta edusta. Yksityiskäyttönotossa sovellettava tuloutus
alkuperäiseen hankintamenoon ei ole mahdollinen tilanteessa.

¹⁶⁴ Tulon ja menon kohdistamisessa oikeille verovelvollisille käytettävistä liittymistä – ta-
loudellisesta ja muodollisjuridisesta – sekä niiden merkityksestä ks. *Tikka*, Vero-opintopäivät
1985 s. 22 s.

¹⁶⁵ Ks. *Penttilä* s. 55.

¹⁶⁸ Osakkeiden ja osuuksien käyvän arvon ja kauppahinnan erotuksen suuruinen veroluotto siirtyy ostajalle. Se purkautuu osakkeita edelleen myytäessä edellyttäen, että myyntihinnasta vähennettävä meno pohjautuu alkuperäiseen hankintamenuun. Jos jatkoluovutuksen verotuksessa käytetään hankintameno-olettamaa, veroluoton merkitys poistuu. Siirtyneen veroluoton purkautumisen ajoittuu lahjanluonteisessa osakkeiden kaupassa ostajan omistussajan loppuun ja substanssikaupassa yleensä omistussajan alkupuolelle.

keiden ja substanssin myynnissä.¹⁶⁹ Osakeyhtiöiden jaetun voiton verotus tapahtuu yhtiöveron hyvitysjärjestelmää sovellettaessa viime kädessä omistajien veroprosentin mukaisesti.¹⁷⁰, ¹⁷¹ Henkilöyhtiön tulon jakaminen verotettavaksi osakkailla mahdollistaa yhtiön tuloksen verokannan faktisen muuttumisen osuuksiin kaupan takia.¹⁷²

Veroluottojen muodostuessa yhtiön tulon lopullinen verokanta voi poiketa merkittävästi siitä, mitä se on osakekannan omistajanvaihdon jälkeisellä veroluoton purkautumishetkellä.¹⁷³ Merkittävää ei ole se, että veroluoton muodostamisen johdosta verottamatta jääneen tulon veroaste on korkeampi kuin veroluoton purkautuessa muodostuvan tulon. Verolainsäädännössä pidättäydytään tässä suhteessa muodollisella linjalla.¹⁷⁴ Henkilöyhtiön osuuksien ja osakeyhtiön osakkeiden omistuksen vaihdoksessa ei toteudu yhtiön veroluottojen siirtymiselle ankarimmillaan asetettava ehto, jonka mukaan verokannan täytyy olla sama veroluoton muodostuessa ja purkautuessa.

¹⁶⁹ Kom. miet. 1987:39 s. 20 todetaan, että henkilöyhtiön tuloksen verottaminen osakkailla sekä osakeyhtiön jakaman voiton verottaminen osakkaan verokannan mukaan lisäävän neutraliteettia yritysmuotojen välillä.

¹⁷⁰ Yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä katso yleisesitystä esim. *Tikka*, Yritysverotuksen perusteet s. 209 ss.

¹⁷¹ Yhtiön kirjanpidon mukainen tulo, joka on pitkälti sama kuin yhtiön tulos verotuksessa, tulee voiton osinkona jaetulta osalta verotetuksi osakkaiden verokannan mukaan.

¹⁷² Aiemmin erillisenä verotettavan henkilöyhtiön tulo vahvistettiin ja verotettiin yhtiöllä. Tällöin osuuksien omistajanvaihdokset eivät voineet vaikuttaa yhtiön tuottaman tuloksen verotuksen tasoon.

¹⁷³ Jos osinkoja verotetaan suhteellisen verokannan mukaan, kysymyksellä ei ole merkitystä. Sen sijaan merkitys korostuu, kun osinkoa verotetaan osakkaan olosuhteet huomioon ottaen. Ansiotuloksi katsottava osinko tulee verotettavaksi osakkaan muiden ansiotulojen kanssa progressiivisen taulukon mukaisesti. Yleensä vanhemman ja nuoremman omistajapolven ansiotulon verokannassa oleva ero on sen suuntainen, että vanhempien omistuksen aikana muodostuneet veroluotot vähentävät korkeammin verotettavaa tuloa kuin on se tulo, joka nuoremman polven osakkeenomistajien verotukseen tuloutuu.

¹⁷⁴ Esimerkki muodollisen linjan ja taloudellisen linjan välillä: luovuttajalle veroluottoa vastaava tulo olisi veronalaista, vastaanottajalle verovapaata. Veroluoton siirtyminen ei ole mahdollista. Vastaavasti veroluoton purkautuminen lisää molempien veronalaista tuloa, luovuttajan verokanta on 60 %, vastaanottajan 10 %. Veroluoton siirtymä mahdollinen muodollisen linjan mukaan, ei taloudellisen. Jatkuvuusperiaatteen toteutuminen edellyttää sitä, että tulo verotetaan saman lain mukaan ja samana tulolajina. Tulolähteen tai hyödykkeen siirtyminen esimerkiksi EVL:n alaisuudesta TVL:n alaisuuteen vaarantaa jatkuvuuden. Käytännössä ongelmallisimpia sovellettavan lain muuttumistilanteita muodostuu saman verovelvollisen piirissä yksityiskäyttöönoton ja tulolähdesiirtojen yhteydessä. Jatkuvuuden toteutumisen tärkeyttä näissä tilanteissa on korostanut *Andersson*, Verotus 1991 s. 15 ss.

Yksityisliikkeen ja yhtiömuodossa harjoitetun yrityksen toiminnan aikaisen verotuksen yhdenmukaistamisella saattaisi olla merkitystä myös yrityksen luovutuksen verotukseen. Mahdollisesti on myös perusteita lahjanluonteisen yritys-omaisuuden kaupan entistä yhdenmukaisempaan verotukseen riippumatta siitä, tapahtuuko se substanssin vai osuuksien kauppana. Tällainen ajatus voisi puoltaa pidättäytymistä veroluottojen ainakin täydelliseltä purkamiselta yrityksen substanssin lahjanluonteisessa kaupassa.

Osakkeiden kaupalla ja substanssin kaupalla tapahtuvan yrityskaupan verotuskohtelun erot eivät aiheuta yhdenvertaisuusongelmaa, jos kaupan muoto on verovelvollisen vapaasti valittavissa.¹⁷⁵ Maatilakaupoista tapahtuu suurin osa substanssimuotoisina. Maatalousyrityskin voidaan järjestää muotoon, jossa osuuk-sien ja osakkeiden kauppa on mahdollinen. Henkilö- tai osakeyhtiömuodon käyttö veroluottojen purkautumattomuuden tavoittamiseksi on kuitenkin tarpeettoman hankalaa.

Lahjanluonteisen maatalousyrityksen kaupan verotuksen linjakkuutta julkisen vallan muihin tilakaupan edistämiskeinoihin on syytä pitää silmällä. Julkinen valta lainoittaa maatilakauppoja etenkin lähisukulaisten välillä. Veroluotot ovat myös julkista luototusta.¹⁷⁶ MVL:n ja valtion rahoitusta koskevan lain synkronointi olisi kovin vajavainen, jos lainan saaminen edellyttäisi alhaista kauppahintatasoa, ja tämä taas johtaisi veroluottojen purkautumiseen.¹⁷⁷ Lainaa koskeva ristiriita on olemassa myös eräiden muiden tilakaupan tukien osalta.¹⁷⁸

Veroluoton siirtymän edullisuutta tilakaupan osapuolten aseman yhteisarvostelussa saattaa heikentää maatalouden tulon jakaminen ansio- ja pääomatu-loksi peruseriaatteen mukaisesti maatalouden nettopääoman perusteella. Veroluottojen muodostuessa myyjällä verottamatta jäävän tulon verokanta saattaa olla

¹⁷⁵ Valinnan vapaus edellyttää, että yritykset joko ovat yhtiömuodossa, jolloin molemmat tavat ovat käytettävissä, tai yritykset on mahdollista helposti muuttaa yhtiömuotoon.

¹⁷⁶ Suoran lainoitustuen julkiselle taloudelle aiheutuvista kustannuksista vastaa valtio. Veroluoton antajana on myös kunta kunnallisveron maksun lykkääntymisen muodossa. Lainan muodon – suora laina tai veroluotto – valinnalla on siis aluepoliittista merkitystä.

¹⁷⁷ Maatilan ostoon annettavan valtion lainan tai korkotukilainan saamisen ehdoksi on maa-seutuelinkeinolain 16 §:ssä asetettu, että tilan kauppa on tapahtunut korkeintaan tilan tuotannolli-seen arvoon. Tämä arvo on käypä hintataso, ja se perustuu vapaaehtoisissa ja normaalira-hoitteisissa maa- ja metsämaan kaupoissa määräytyvään hintatasoon. Tilojen lainoituskelpoiseen hintatasoon faktisesti vaikuttaa myös maa-seutuelinkeinolain 7 §:n säännös. Sen mukaan lai-noituksen yleisenä edellytyksenä on, että toiminta on kannattavaa ja lainan hakija selviytyy lainanhoidomenoista. Tämän seikan osoittamiseksi lainanhakija velvoitetaan esittämään maksuvalmiuslaskelma toiminnan tulevista rahavirroista.

¹⁷⁸ Mm. sukupolvenvaihdoseläke sekä aloittamisavustus ovat näitä tukia. Niitä käsitellään tarkemmin tilakaupan tukimuotoja koskevassa luvussa.

alhaisempi kuin on verokanta tulolla, jota ostajalla muodostuu veroluottojen purkautuessa.

Tilan ostajalla on säännönmukaisesti alkuvaiheessa enemmän velkaa ja siten vähemmän maatalouden nettovarallisuutta kuin myyjällä. Näin ostajan tulosta on pienempi osa 25 %:n mukaan verotettavaa tuloa ja suurempi osa korkeamman veroprosentin piiriin tulevaa ansiotuloa kuin myyjän tulosta.¹⁷⁹ Ei ole kuitenkaan selvää, että suurimmalla osalla maataloista ansiotulo tulee verotettavaksi korkeammalla verokannalla kuin pääomatulo.¹⁸⁰ TVL 149 §:ssä on väliaikainen siirtymäsäännös, jonka mukaan verovelvollisen vaatimuksesta puolet pitkäaikaisten velkojen määrästä, kuitenkin enintään 500 000 markkaa, jätetään huomioon ottamatta pääomatulo-osuutta vahvistettaessa. Tämä lisää pääomatulon osuutta ja lieventää merkittävästi käsiteltävää ongelmaa.

7.6.2 Veroluottojen siirtyminen kun jatkuvuus on turvattu

Lahjanluonteisten kauppojen verotuksessa on edellä esitetyn mukaan veroluottojen purkautumisen suhteen suuri liikkuma-ala. Päädyttiinhän edellä siihen, että veroluotot eivät siirry luovutuksensaajalle kokonaisuudessaan. Toisaalta riittävän normitaustan katsottiin puuttuvan veroluottojen täydelliseltä purkamiselta. Esitettyjen äärimmäisvaihtoehtojen väliin mahtuvat edellä käsitellyt lahjanluonteisten luovutusten verotuksen mallit. Mikä niistä tulee sovellettavaksi, on laintulkinnallinen kysymys. Normin osoittaman menettelyn seurausten tutkiminen on myös tärkeää.

Osittaiseen veroluottojen purkautumiseen johtavista lahjanluonteisten kauppojen verotusmenettelyistä jakamisperiaate on saanut epäsuorasti tukea oikeuskäytännöstä. KHO:n ratkaisu 22.3.1972 T:1047 koski tapausta, jossa verovelvollinen oli osittain perinyt ja osittain kanssaperillisiltä ostanut tilan. Verovelvollisen rakennuksen hankintamenon katsottiin määräytyvän osaksi kauppahin-

¹⁷⁹ Tapauskohtaista on, kumpi tulee ankarammin verotetuksi, pääomatulo vai ansiotulo. Jos ansiotulo tulee valtionverotuksessa jaettavaksi tasan puolisoille, valtion tulovero ja kunnallisvero siihen liittyvine maksuineen ylittää pääomatulon verokannan vasta melko suurella maatalouden nettotulolla. Maatilatalouden ulkopuoliset ansiotulot vaikuttavat myös tilanteeseen.

¹⁸⁰ Ansiotulojen verotus on noin 70 000 markkaan asti kevyempää kuin pääomatulon. Näin on vuoden 1992 asteikolla ja 20 %:n äyripohjaisilla veroilla. *Ranta-Lassila* s. 4. On paljon tiloja, joilla tulo puolisoille jaettuna jää henkilöä kohti tuon määrän alapuolelle. Vuonna 1990 maatalouden puhdas tulo oli tilasuuruusluokassa 20–30 ha 125 708 mk ja kokoluokassa 30–50 ha 177 560 mk. Lähde: Maatilatalouden yritys- ja tulotilasto 1990 s. 44–45. Kun näistä määristä erotetaan pääomatulon osuus ja jaetaan ansiotulo puolisoille, monella tilalla ansiotulo puolisoa kohti jää alle 70 000 markan. Suomen keskimääräinen tilakoko on noin 13 ha.

nan perusteella ja osaksi sen mukaan, mikä oli verovelvollisen perintöosuus kuolinpesän menojäännöksestä. Andersson on katsonut ratkaisusta ilmenevän periaatteen olevan sovellettavissa myös maatalousyrityksen lahjanluonteisiin kauppoihin.¹⁸¹ Kilpi on esittänyt vastaavan tulkintasuosituksen.¹⁸² Myös Rabinä on jakamisperiaatteen soveltamisen kannalla.^{183, 184} Itse suhtaudun varauksellisesti osittain perittyä ja osittain ostettua omaisuutta koskevan ratkaisun sovellettavuuteen lahjanluonteisiin kauppoihin.¹⁸⁵

Jakamisperiaatteen mukaan luovutuksen luonne vaikuttaa kummankin osapuolen verotuksessa. Myyjää verotetaan vain hänen todella saamastaan tulosta, mutta luovutuksen vastikkeettomuus otetaan huomioon siten, että hän saa vähentää tuosta tulosta menojäännöstä vain siinä suhteessa, kuin luovutus on vastikkeellinen. Ostaja saa menopohjaa vastikkeen perusteella sekä vastikkeettomalta osalta luovuttajan menojäännöksen perusteella. Ostajan verotuksen menopohja ei voi jäädä pienemmäksi kuin hänen maksamansa vastike. Menettely ottaa melko hyvin huomioon vastikkeellisuuden eri asteet.

¹⁸¹ Andersson, Maatalousverotus s. 90. Ruotsissa perinnönjaossa osan liikkeestä saanut perillinen asetetaan perinnönjättäjän veroasemaan. Ks. *Lodin – Lindencrona – Melz – Silfverberg* s. 403. Ruotsissa yritysomaisuuden perimisen ja muun vastikkeettoman saannon välillä on verotuskäsittelyn suhteen tehty selvä ero, ks. mts. 400. Ruotsissa lahjanluonteisten kauppojen verotusta koskevassa keskustelussa ei argumenttina tietääkseni ole käytetty osittaista perimistä koskevia ratkaisuja. Argumentteina on käytetty veronmaksukykyisyysvaikutuksia ja muita reaalisia argumentteja. Näissä perusteluissa maksun tulemisella luovuttajalle on ollut keskeinen merkitys. Ruotsissa on yritysomaisuuden lahjanluonteisen kaupan verotuksessa tiettävästi päädytty jakamisperiaatteen soveltamiseen, joskin tulkinta on epävarma.

¹⁸² Ks. Kilpi, Verosuunnittelun mahdollisuuksista s. 114.

¹⁸³ Rabinä, Verotus 1991 s. 92 s. Rabinä ei käytä ratkaisua KHO 22.3.1972 T:1047 argumenttina päättyessään suositamaan jakamisperiaatteen soveltamista. Hän tosin mainitsee ratkaisun. Samalla kannalla vielä verovuoden 1988 osalta on Maatalousverotuksen käsikirja vuodelle 1988. s. 122. Myös Kiviranta s. 15:26 esittää jakamisperiaatteen soveltamista rakennusten hankintamenon määrittämisessä ostajan verotuksessa.

¹⁸⁴ Jakamisperiaate ei tule sovellettavaksi todellisen tulon metsäverotusjärjestelmässä metsävähennyspohjaa vahvistettaessa. Verovelvollisen oikeus metsävähennykseen perustuu joko TVL 55 § 3 momentin mukaisesti kauppahintaan tai vastikkeettomissa luovutuksissa 55 § 4 momentin mukaisesti luovuttajan metsävähennyksen jäännökseen. Ratkaisu on kaavamainen ja saattaa johtaa luovutuksen taloudellista luonnetta vastaamattomiin lopputuloksiin. Toisaalta metsävähennyksen pohja ei ole puhtaasti hyödykkeille vahvistettu hankintameno, joiden osalta lahjanluonteisen luovutuksen vero-ongelmia yleensä syntyy.

¹⁸⁵ Vaikka vallitseva tulkinta ilmeisesti juuri käsiteltävään ratkaisuun perustuen on jakamisperiaate, en pidä asiaa niin itsestään selvänä ja loppuun ajateltuna, ettei asiaa pitäisi käsitellä. Siksi tässä luvussa on laajasti pohdittu lahjanluonteisen kaupan verotusmahdollisuuksia. Samoin käsitellään jatkossa päävaihtoehtojen maatalousyrityksen lahjanluonteiseen kauppaan soveltamisen seurauksia vero-oikeuden systematisointien valossa.

Jakamisperiaatteen taloudelliset seuraukset poikkeavat maatalan lahjanluonteiseen kauppaan sovellettuna siitä, mitkä ne ovat perusmallissa. Tämä johtuu maatalouden toiminnan aikaisista ja maatalan luovutusta koskevista verosäännöksistä. Muodostuvilla eroilla on merkitystä jakamisperiaatteen hyväksyttävyyden sekä käytännön toteutettavuuden kannalta. Teoriamallin mukaisista poikkeavat tosiasialliset seuraukset vaikuttavat arvioitaessa jakamisperiaatteen soveltuvuutta.

Jakamisperiaatteeseen kuuluva vastikkeettoman osan perusteella tehtävä oikaisu ei maatalousyrityksen luovutuksessa aina vaikuta molempien luovutuksen osapuolten verotukseen. Luovutusvoittoverotuksen soveltamisen takia maatalousrakennusten hankintamenon jäännöksen alentaminen myyjällä ei todellisuudessa johda tulon lisääntymiseen. Kauppahinta voi olla verovapaata. Hankintameno-olettaman asettaminen hankintamenojäännöksen sijaan eliminoi menojäännöksen alentamisen vaikutuksen.¹⁸⁶ Ostajan verotuksen hankintamenoa määritettäessä vastikkeettomalta osalta siirtyy myyjän menojäännöstä. Menojäännös, jolla ei ole veronalaista tuloa vähentävää vaikutusta luovuttajan verotuksessa, saa tämän tehon kun se muutetaan jakamisperiaatetta soveltaen luovutuksen saajan menoksi.¹⁸⁷

Irtaimen käyttöomaisuuden osalta jakamisperiaate toimii perusperiaatteensa mukaisesti. Luovuttajalla on verotuksessa hankintamenojäännös.¹⁸⁸ Sen perusteella luovutuksensaajalle vastikkeettomalta osalta muodostettava hankintameno, sekä vastaava luovuttajan verotuksen hankintamenon vähennys vaikuttavat eri suuntaisesti toiminnan aikaiseen tuloon.

¹⁸⁶ Lahjanluonteisesta kaupasta ja hankintameno-olettaman soveltamisesta ks. *Anderssonin*, Myyntivoittoverotus s. 62 s. esittämä esimerkki. Yleensä maatalan lahjanluonteiset kaupat tehdään niin pitkän omistuksen jälkeen, että kiinteistön luovutusvoitto on kokonaan verovapaata. Hankintameno-olettama tulee merkitykselliseksi, kun omistusaika on niin lyhyt tai luovuttajien sukulaisuus niin etäinen, ettei verovapaus toteudu. Perusongelma jakamisperiaatteen soveltamisen ja luovutusvoittoverotuksen välillä on kuitenkin periaatteessa sama. Ongelma vain on suurempi silloin, kun verovapaus on täydellinen.

¹⁸⁷ Esimerkki rakennusten osalta. Myyjän menojäännös on 50, kauppahinta 100 ja käypä arvo 200. Vastaanottajan verotuksessa hankintamenoksi muodostuu 125 (kauppahinta $100 + 1/2 \times 50$). Luovuttajan verotuksessa ei muodostu lainkaan veronalaista tuloa. Tähän nähden menojäännöksen (50) pitäisi myös olla kokonaan vaikutukseton. Myyjän verotuksessa se onkin vaikutukseton. Mutta sille annetaan ostajan verotuksen hankintamenoa lisäävä vaikutus soveltamalla jakamisperiaatetta. Edellä esitetty lopputulos syntyy myös kauppahinnan ollessa menojäännöstä pienempi (muutettaessa esimerkin kauppahinnaksi 50 ja myyjän menojäännökseksi 100).

¹⁸⁸ Lyhytkestoisella ja vähäarvoisella käyttöomaisuudella ei ole verotuksellista menojäännöstä, koska hankintameno saadaan MVL 8 § 1 momentin mukaan vähentää jo maksuvuonna. Sen merkitys on hyvin vähäinen.

Jakamisperiaatteen mukainen lopputulos jää syntymättä vaihto-omaisuuden lahjanluonteisen kaupan verotuksessa. Luovutushetkellä ei ole lainkaan verotuksellista menojäännöstä. Tämän vuoksi luovutuksensaajalle ei siirry luovuttajan verotuksesta menoa eikä sitä vastaavaa menon oikaisua tarvitse tehdä luovuttajan verotuksessa.¹⁸⁹

Jakamisperiaatteen soveltamisessa maatalousyrittäjän lahjanluonteiseen kauppaan ei päädytä menetelmälle ominaisiin tuloksiin samassa määrin kuin liikeyrittäjän substanssin vastaavassa luovutuksessa. Liikeyrittäjän substanssin luovutuksessa vastikkeettomuuden perusteella tehtävä oikaisu on tosiasiallisesti vaikutuksellinen kummankin osapuolen verotuksessa.¹⁹⁰ Menettelyn piiriin soveltuu suurempi osa hyödykkeistä kuin maatalousyrittäjässä. Vaihto-omaisuudella on suoriteperiaatteen soveltamisen vuoksi luovutushetkellä menojäännös, joten jakamisperiaate toimii menojäännöksen käsittelyssä.

Pääasiallisuusperiaate, jossa myyjän verotuksen menojäännös on vastikkeellisuuden rajana, johtaa vähäisempään vastaavuusperiaatteen rikkoutumiseen rakennusten osalta kuin jakamisperiaate. Pääasiallisuusperiaatteen mukaisesti myyjän verotuksen menojäännös tai sitä suurempi kauppahinta muodostavat ostajan verotuksen hankintamenon. Myyntitulon verovapaus ja hankintameno-oletaman käyttö rikkovat jatkuvuutta vain myyjän verotuksen osalta. Ostajan puolelle vastaamattomuusetua ei uloteta, kuten jakamisperiaatetta sovellettaessa.¹⁹¹

Käsiteltävä pääasiallisuusperiaate ei vaihto-omaisuuden käsittelyn suhteen eroa jakamisperiaatteesta. Menojäännöksen puuttuminen myyjän verotuksessa

¹⁸⁹ Ratkaisussa KHO 13.9.1978 T:3790 todetaan, että maataloutta varten hankittujen kotieläinten hankintamenot vähennetään pääsääntöisesti sen vuoden tuloista, jonka aikana menot on suoritettu. Tämän vuoksi luovutuksensaajan ei katsottu saavan hankintamenoa siltä osin, kuin hänen oli katsottava saaneen kotieläimet maatilan saannin yhteydessä perintönä eli vastikkeettomasti. Sama periaate pätee ilmeisesti muuhunkin vaihto-omaisuuteen ja lyhytkestoiseen irtaimiin käyttöomaisuuteen.

¹⁹⁰ EVL:ssä ei ole kiinteän omaisuuden myyntitulon verovapauteen johtavia säännöksiä myöskään sukulaisluovutuksissa. Rakennuksien poistot vaikuttavat elinkeinotuloon. Näin myös menojäännöksen pienentämisellä jää myyjän verotuksessa on vaikutus. Myöskään hankintameno-olettamat eivät tule sovellettaviksi.

¹⁹¹ Esimerkki: myyjän hankintamenojäännös on 50, kauppahinta 75 ja käypä arvo 100. Myyjällä tuloutuu kulukirjauksia 25, jolloin hankintamenosta jää käyttämättä 75. Tämä määrä siirtyy ostajan verotukseen. Jos menojäännös on 75, kauppahinta 50 ja käypä arvo 100, myyjän verotuksessa hyödyntämättä jää hankintamenoa 75. Fiktiivistä tappiota ei nimittäin hyväksytä. Koska luovutus katsotaan vastikkeettomaksi, ostajalle siirtyy myyjän menojäännös 75. Jatkuvuus menon vähentämisessä vaikutusaikanaan siis toteutuu pitkälti. Myyntitulon verovapauden ja hankintamenon vähennyskelpoisuuden epävastaavuudesta mahdollisesti aiheutuva etu säilyy.

johtaa siihen, että kauppahinta määrää luovutuksen nettotuloksen luovuttajalla sekä hankintamenon luovutuksensaajalla kumpaakin menettelyä käyttäen.

Irtaimen käyttöomaisuuden käsittelyssä jakamisperiaatetta soveltaen ei ole erityisiä ongelmia. Pääasiallisuusperiaatteen soveltaminen ei toisi maatilalan lahjanluonteiseen luovutukseen erityisiä piirteitä. Ne erot, mitä menettelyillä veroluottojen siirtymän, veronmaksukyvyn huomioon ottamisen osalta lähtökohtaisesti on, syntyvät myös maatilalan luovutuksessa.

Haavoittuvuus siirtyvän omaisuuden käyvän arvon määrittämiseen liittyville virheille on merkittävä kysymys verotusmenettelyn valinnassa. Maatalousyrityksen osalta käyvän arvon määrittämisen ongelmat voivat koskea koko yritystä tai tiettyä omaisuusryhmää.

Jakamisperiaatetta sovellettaessa virhe hyödykkeiden käyvän arvon määrittämisessä vaikuttaa pääsääntöisesti jaksotukseen.¹⁹² Virhe vastikkeellisuuden asteen määrittämisessä johtaa myyjän verotuksessa menojäännöksestä vähennettävän ja ostajalle siirtyvän osan muodostumiseen virheellisen suuruiseksi. Kuitenkin meno tulee vaikutusaikanaan oikean suuruisena vähennetyksi. Jos sanottu oikaisu jää myyjän verotuksessa faktisesti vaikutuksettomaksi, virhe käyvän arvon määrittämisessä vaikuttaa siihen, kuinka suureksi vastaamattomuusetu laajuuskysymyksessä osapuolille muodostuu.

Mahdollisuus käsiteltävän laajuusedun ja arvostusvirheen muodostumiseen suureksi on sitä suurempi, mitä suurempi on myyjän verotuksen menojäännös. Valtaosassa maatilalan kauppvoja maatalousrakennusten menojäännös on absoluutisesti ja käypään arvoon verrattuna pieni. Luovutuksen vastikkeellisuuden astetta määritettäessä käypien arvojen paikalla käytettävät luvut ovat käytännössä selvästi alle käyvän arvon. Vastikkeellisuuden aste tulee näin todellista pienemmäksi.

Pääasiallisuusperiaatetta sovellettaessa käyvän arvon määrittämisvirheet vaikuttavat vain menon jaksotukseen. Koko vaikutusaikanaan meno tulee kertaalleen vähennetyksi. Toisaalta virhe kauppahinnan hyödykekohtaisessa kohdistamisessa voi johtaa suureen kertatulon purkautumiseen, jos hyödykkeen menojäännös on pieni.¹⁹³

¹⁹² Jaksotusta virhe koskee sikäli, että veroluottojen siirtymä on erisuuruinen kuin käypien arvojen mukaisella jaolla. Tämäkään jako ei johda menon tulontuottamiskyvyn jakaantumisen mukaiseen jakoon.

¹⁹³ Kauppahinnan kohdistamisvirhe vaikuttaa pääasiallisuusperiaatetta sovellettaessa suoranaisemmin kuin jakamisperiaatetta sovellettaessa. Käytettäessä myyjän menojäännöstä pääasiallisuusperiaatteen jakavana rajana hyödykkeen kauppahintaosuuden ja menojäännöksen erotus on nettotulo kyseisen hyödykkeen osalta. Jakamisperiaatetta sovellettaessa koko luovutuksen vastikkeellisuusaste vaikuttaa tuloutustasoon myyjällä silloin, kun hyödykkeellä on menojäännös.

Jakamisperiaatteen soveltaminen perusperiaatteensa mukaisesti edellyttää luovutetun omaisuuden ja vastasuorituksen arvojen tarkkaa määrittämistä. Riittävän tarkkaan informaatioon ei käytännössä nykyään päästä. Luovutustoimen jakaminen vastikkeettomaan ja vastikkeelliseen osaan jää nykyään käytännössä fiktioksi hyvin monissa tapauksissa.¹⁹⁴ Tämä menettelyn periaatteiden täyttymättömyys ei sinänsä ole suuri ongelma. Veroluottojen siirtymisen aste luovutuksessa lähisukulaisten välisissä luovutuksissa ei ole niin suuri kysymys kuin laajuusratkaisu. Jakamisperiaatteen sekä luovutusvoiton verotussäännösten yhteisvaikutuksesta syntyvää laajuusetua voidaan pitää yhdenvertaisuusongelmana.¹⁹⁵

Jakamisperiaatetta tullaan soveltamaan joka tapauksessa eräissä osittain vastikkeettomien luovutusten tapauksissa.¹⁹⁶ Verohallinnolla on aikaisempaa kokemusta jakamisperiaatteen soveltamisesta. Tämä verotusmenettely olisi käytökelpoinen, jos informaatio kaupan kohteiden arvosta paranisi nykyisestä merkittävästi.

Pääasiallisuusperiaatteen sovelluksessa, jossa vastikkeellisuusrajana on myyjän verotuksen menojäännös, tiedolla hyödykkeiden käyvästä arvosta ei ole niin suurta merkitystä kuin jakamisperiaatetta sovellettaessa.¹⁹⁷ Tässä mm. Saksassa yrityksen substanssin kaupassa sovellettavassa menettelyssä lähdetään periaatteessa veroluottojen purkautumattomuudesta luovutuksen vastikkeettomalta osin.¹⁹⁸ Siinä operoidaan suoraan verotuksen menojäännök-

¹⁹⁴ Maatilan arvosta saattaa keskimääräisen arvostuksen piirissä olla metsämaan ja puuston osuus sekä todellisesta arvosta poikkeavasti arvostettuna maatalousrakennukset. Näiden hyödykkeiden todellinen arvo voi olla paljon pienempi tai moninkertaisesti suurempi kuin keskimääräisperusteisesti määrytyvä arvo. Näin suurta omaisuuden osuutta koskeva suhteellisesti suuri arvoepävarmuus johtaa siihen, ettei luovutuksen luonne voi olla oikeasuhtaisesti määritetty.

¹⁹⁵ Neutraalisuusvertailua voidaan suorittaa EVL:n mukaan verotettaviin lahjanluonteisen kaupan osapuoliin. Myös vertailu eri arvoiset rakennuskannat omistavien, mahdollisesti eri tuotantosuuntaa harjoittavien maanviljelijöiden välillä on aiheellinen.

¹⁹⁶ Tapauksissa, joissa kuolinpesä on tilan myyjänä ja osakas saa osan omaisuudesta perintöosuutensa perusteella, ostajaosakkaan verotuksen hankintameno määrytyy jakamisperiaatteella. Näissä tapauksissa vastikkeettomuuden osan selvittäminen on helppoa verrattuna tilanteisiin lahjanluonteisissa kaupoissa.

¹⁹⁷ Menetelmää käytettäessä yrityksen kauppahinta on kyettävä jakamaan käypien arvojen suhteessa eri hyödykkeille. Sitä vastoin kokonaiskaupan suhteellista hintatasoa ei tarvitse tietää.

¹⁹⁸ *Habich*, s. 34 s. käyttää menettelystä nimitystä *Differenzierende Einheitslösung*. Menettelyssähän ostajan verotuksessa luovutusta käsitellään kuten vastikkeellista tai vastikkeetonta luovutusta sen mukaan, onko vastike suurempi kuin myyjän menojäännös vai ei. Verotusmenettelyn arvioinnista ks. sama s. 54 ss. Ks. menettelystä ja sen eduista jakamisperiaattee-

sellä ja vastikkeella ilman tarkkaa tietoa koko yritysomaisuuden käyvästä arvosta.¹⁹⁹

Käsiteltävä pääasiallisuusperiaatteen sovellutus kannustaa tietyissä tilanteissa alhaisen kauppahinnan käyttöön. Myyjälle syntyy verotuksessa luovutuksesta tuloa vain, jos vastike ylittää menojäännöksen. Jos vastike on menojäännöksen suuruinen, luovutus on verotuksellisesti neutraali. Tietyllä kauppahintatasolla menetelmän kannustus kauppahinnan alentamiseen taas on heikko. Jos vastike on pienempi kuin menojäännös, luovuttajalle ei verotuksessa vahvisteta fiktiivistä tappiota. Verovelvollinen ei saa verotukea varallisuusasemaansa heikentävälle luovutukselle.

Pääasiallisuusperiaate tässä muodossa ottaa Knobbe-Keukin mukaan kokonaisen liikkeen luovutuksessa verotuksen menojäännösarvoihin paremmin huomioon osapuolten aikomukset kuin jakamisperiaate.²⁰⁰ Menettely saattaisi olla soveliaampi Suomen oloihin kuin jakamisperiaate. Näin on lähinnä juoksevan toiminnan tuloksenlaskennan ja luovutusvoittoverotuksen yhteen sovittamisen jakamisperiaatelle aiheuttaman ongelman sekä tilakaupan verotuksessa käytettävissä olevan informaation vähäisyyden takia.²⁰¹

Jakamisperiaatteeseen ei maatalousyrittäjien lahjanluonteiseen kauppaan sovellettuna liity ylivertaisia etuja pääasiallisuusperiaatteeseen verrattuna. Laajuuskysymyksessä muodostuvaa epäneutraalisuutta lukuun ottamatta suuria eroja menetelmin tuottaman lopputuloksen välille ei yleensäkään muodostu. Käytännön toteuttamisen kannalta jakamisperiaatetta vastaan puhuu menettelyn monimutkaisuus ja runsaan informaation tarve.²⁰² Vastaavasti puolesta puhuu verotushenkilöstön tottuneisuus jakamisperiaatteen soveltamiseen, tosin hieman epätydellisessä muodossa.

seen nähdessä *Knobbe-Keuk* s. 643 ss. ja *Habich* s. 124 ss. Vastaavan verotusmenettelyn etuja kiinteistöjen myyntivoittoverotuksessa lahjanluonteisissa luovutuksissa on Ruotsin oikeudessa esitellyt *Bergström* s. 169 s.

¹⁹⁹ Reaalitiedon lisääminen verotusmenettelyssä nykyisestä parantaisi tämänkin mallin toimivuutta.

²⁰⁰ *Knobbe-Keuk* s. 645.

²⁰¹ Suomessa huomattavalla osalla maatalousirtaimistoa, merkittävimpänä omaisuusryhmänä kotieläimet, ei ole lainkaan menojäännöstä. Menetelmä johtaisi huomattavan laajoihin tulouutuksiin myyjän verotuksessa. Tämä kysymys on ongelmallinen kaikissa lahjanluonteisten luovutusten verotusmenettelyissä. Sen ratkaiseminen edellyttää kertatulon jaksottamissäännöksiä.

²⁰² *Melz* s. 371 s. esittelee jakamis- ja pääasiallisuusperiaatteen soveltumista erilaisten hyödykkeiden lahjanluonteisiin luovutuksiin. Hän toteaa, että jakamisperiaate soveltuu huonosti sellaisten hyödykkeiden verotukseen, joita on vaikea myydä osittain, joiden hankintaa on vaikea lainoittaa tai joiden arvonmääritys on vaikeaa. *Melz* toteaa, ettei Ruotsissa toteutettu jakamisperiaatteen sovellusala kuitenkaan vastaa tätä hahmottelua.

Jos jakamisperiaatteen soveltamista jatketaan, pitäisi yrittää toteuttaa sitä mahdollisimman puhdasoppisesti. Sukulaishuovutusten verovapaus ja rakennusten palautuvien poistojen kuuluminen luovutusvoittojen verotuksen piiriin tuovat jakamisperiaatteen soveltamiseen lisäongelmia. Tästä aiheutuva ongelma on poistettavissa joko itse lahjanluonteisen kaupan verotusmenettelyn valinnalla tai puuttumalla poistojen verotuskäsittelyyn. Itse olen aiemmin esitellyn, muun muassa Saksassa käytettävän pääasiallisuusperiaatteen soveltamisen kannalla.

7.6.3 Veroluottojen siirtymisratkaisusta erityistapauksissa

Perustavoitteeksi lahjanluonteisen maatalousyrityksen kaupan verotuksessa on aiheellista ottaa jatkuvuuden toteutuminen menojen vähentämisessä vaikutusajanaan.²⁰³ Verotuksessa maatalousirtaimiston hankintamenosta tehty arvonalennusta suuremmat kulukirjaukset on aiheellista purkaa niissä tapauksissa, joissa hyödykkeiden omistuksenvaihdos vaarantaa jatkuvuuden toteuttamisen.²⁰⁴

Erityistapauksia varten joudutaan ottamaan kantaa siihen, miten konkreettinen jatkuvuuden vaarantumisen tulee olla, jotta veroluottojen purkaminen myyjän verotuksessa on perusteltua. Maatalouden yritysomaisuuden erillishuovutuksissa ei aina ole varmuutta siitä, päätyvätkö hyödykkeet samaan tulolähteeseen ja verotettavaksi saman lain alaisuudessa, jossa niihin liittyvät veroluotot ovat muodostuneet. Verohallinnolla ei ole edellytyksiä seurata erillishuovutettujen hyödykkeiden faktista määränpäättää. Tämän vuoksi arvonalennusta suuremmat kulukirjaukset on aiheellista tulouttaa jo, kun on abstraktinen vaara jatkuvuudelle. Tällainen vaara on muun muassa silloin, kun tilan myyjä jättää itselleen osan maatalousomaisuudesta luovuttaakseen sen mahdollisesti myöhemmin tilan ostajalle.²⁰⁵

²⁰³ *Melz*, s. 40 s. määrittelee käsitteen jatkuvuusperiaate, »kontinuitetprincipen» tarkoittavan, että tulo tulee kertaalleen, mutta vain kertaalleen verotetuksi huolimatta omistuksenvaihdoksista. Käsitettä voitaneen modifioida käsittämään myös menon. Jatkuvuusperiaatteesta muissa merkityksissä, erityisesti yritysten muodonmuutoksissa ks. *Tikka*, Yritysverotuksen perusteet s. 237 s.

²⁰⁴ Maatalousyritysten luovutuksista, joihin sisältyy vastikkeetonta ainesta, suuri osa on sellaisia, joissa jatkuvuus ei vaarannu. Tällaisia ovat lahjanluonteiset koko yritysomaisuuden kerta-luovutukset. Niissä hyödykkeet pysyvät samassa tulolähteessä ja myyjän verotuksessa muodostuneet veroluotot purkautuvat ostajalla saman lain alaisuudessa, kuin ne ovat muodostuneet.

²⁰⁵ Itse asiassa erillishuovutuksen ajoittuminen eri verovuodelle kuin tilakauppa vaikeuttaa jatkuvuuden toteuttamista käytännön verotustyössä siinä määrin, että veroluottojen purkaminen on aiheellista. Purkaminen tapahtuu käytännössä yksityiskäytösäännöksen soveltamisella joko tilakaupan yhteydessä myyjälle jäävään omaisuuteen tai ennen tilakauppaa luovutettuun omaisuuteen.

Veroluottojen purkamiseen vastikkeettomissa ja lahjanluonteisissa maatalousirtaimiston erillisluovutuksissa voi olla perusteita, vaikka hyödykkeet päätyvät samaan tulolähteeseen ja jatkuvuus on sikäli turvattu. Veroluottojen purkautumattomuus erillisluovutusten vastikkeettomalta osalta ja luovutusten erillisyyden säilyttäminen verotuksessa helpottavat kauppahinnan väärän jakautuman toteuttamista.²⁰⁶

Maatilakaupan koko vastikkeen jakaminen käypiä arvoja vastaamattomasti edellyttää osan luovutuksista muodostamista osittain tai kokonaan vastikkeettomiksi.²⁰⁷ Tämän alihinnoittelun välittömät verokustannukset luovuttajalle vaikuttavat operaation kokonaisedullisuuteen – ylihinnon osalta – saatava etuus mukaan lukien.²⁰⁸ Veroluottojen purkautuminen vastikkeettomalta osin heikentää operaation edullisuutta. Hintavinoutumalla tavoiteltu varsinainen etu voi olla ylihinnan kohdistuminen lievästi verotetuksi tuloksi.²⁰⁹

Yhdellä luovutuskirjalla tehdyssä kaupassa käypiä arvoja vastaamaton kauppahinnan kohdentaminen pyritään oikaisemaan verotuksessa. Mahdollisuus saavuttaa etu hintavinoutumalla erillisen luovutuksen avulla ei ole oikein. Veroluottojen purkaminen erillisluovutuksissa ohjaisi verovelvollisia välttämään sekä osittain että kokonaan vastikkeettomia erillisluovutuksia.^{210, 211} Veroluotto-

²⁰⁶ Jos alihintainen luovutus johtaa arvonalennusta suurempien kulukirjausten purkautumiseen luovuttajan tuloon, alihintainen luovutus ei ole houkutteleva hänelle. Jos luovutuksen alihintaisuus ei johda tuloutuksiin luovuttajan verotuksessa, erillisluovutettavien hyödykkeiden jonkinasteinen lahjoitus mahdollistaa hintavinoutuman muodostamisen ilman verorasituksia luovuttajalle. Hintavinoutuman varsinaisena motiivina voi olla ylihinnan kohdistaminen hyödykkeelle, jonka myyntitulo on verovapaata tai hyödykkeelle, jonka verotuksen menojäännös riittää kattamaan ylisuurta vastiketta.

²⁰⁷ Jos halutaan verotuksellisesti edullisesti kohdeltujen maatalousrakennusten kauppahintaosuus suureksi, on esim. koneiden luovutushinta sovittava vastaavasti pienemmäksi. Yhteiskaupassa oleva hintavinoutuma ainakin pyritään oikaisemaan verotuksessa. Tekemällä koneiden kauppa erillisenä saavutetaan verotuksellinen etu, jos erilliskauppaa ei yhdistetä kauppaan ja jos veroluottoja ei pureta vastikkeettomalta osin.

²⁰⁸ Edellisen alaviitteen esimerkissä rakennusten kauppahinnan osalta saavutettava etu koskee laajuuskysymystä, veroluottojen purkautumista koskeva ratkaisu jaksotuskysymystä.

²⁰⁹ Kohdistaminen hyödykkeelle, jonka kauppahinnan osalta vallitsee epäjatkuvuus luovutuksen osapuolten verotuksessa, tuo suurimman edun.

²¹⁰ Näin vähenisivät myös yritykset veroprogression välttämiseen erillisluovutuksen sijoittamisella eri vuodelle kuin tilakauppa. Tämä vähentää tarvetta erilliskauppojen yhdistämiseen tilakauppaan verotusmenettelyssä.

²¹¹ Ratkaisun KHO 26.5.1993 T: 2018 mukaan kotieläinten lahjoitukseen sovelletaan MVL 4 §:n 3 momenttia. Samalla kannalla on Kiviranta Maatilaverotus s. 15:28, maatalousirtaimiston erillislahjoituksen osalta. *Räbinä*, Verotus 1991 s. 93 ei pidä kyseisen säännöksen soveltamista selviönä, kun lahjoitus liittyy tilakauppaan.

jen purkautumattomuus erillislahjoituksissa johtaisi näiden luovutusten yleistymiseen laajasti. Tämä veisi pohjan koko yritysomaisuuden lahjanluonteisen kaupan osalta mahdollisesti toteutettavalta vähäisemmän veroluottojen siirtymän sallivalta ratkaisulta.

7.7 Lahjanluonteiseen kauppaan liittyvästä lahjaverotuksesta

Pyrkimys asettaa tilan kauppahinta lähelle tuottoarvoa johtaa vastikkeen muodostumiseen merkittävästi käypää markkina-arvoa pienemmäksi. Seurauksena on monissa tapauksissa lahjaverotus.²¹² Maatalous-, kuten muutakin yritysomaisuutta varten on PerVL 63 a §:ssä huojennussäännökset.²¹³ Säännökset johtavat faktisesti siihen, että varojen arvostus perintö- ja lahjaverotuksessa tapahtuu varallisuusverotusarvojen perusteella.

Ainakin aiemmin, ennen maatalous- ja peltomaan arvojen alenemista verotusarvojen soveltaminen merkitsi maatalouden asettamista jopa erityisen edulliseen asemaan.²¹⁴ Kuten verotusarvojen ja käypien arvojen suhdetta edellä 5. luvussa käsiteltäessä ilmeni, maapohjan verotusarvo on ollut ehkä vain 10 % käyvästä markkina-arvosta. Myös maatalousrakennusten osalta samansuuntainen arvojen ero on merkittävä. Sen sijaan maatalousirtaimiston osalta arvojen ero ei ole läheskään yhtä merkittävä. Erityishuojennusta sovelletaan myös lahjanluonteisissa kaupoissa vastikkeettomasti siirtyvän osan mukaisesti mitoitettuna.²¹⁵

Lahjaverotusta on eräillä tahoilla pidetty merkittävänä rasituksena maatilojen sukupolvenvaihdoskaupoissa. MTK on vaatinut rasituksen lieventämistä ja esittänyt, että luovutuksia, joissa kauppahinta on yli 3/4 myytävän yritysomaisuuden PK 25 luvun mukaisista arvoista, ei olisi pidettävä osaksikaan lahjoituksina.²¹⁶ Lahjaverotuksessa faktisesti sovellettava varallisuusverotusarvo ja maatilojen kauppajen julkisen tuen ehtojen mukainen ylin hinta perustuvat samaan lähtökohtaan, tuottoarvoon. Arvojen laskuperusteissa on ilmeisesti eroja, jotka johtavat lopputuloksessa eroihin, joiden seurauksena on lahjaverotus.

²¹² Vuonna 1991 tehdyistä tilakaupoista 75 %:ssa oli seurauksena lahjaveron määrääminen. Ks. TM 1993:4 VM s. 20 s.

²¹³ Maatilan luovutuksen lahjaverotuksesta ja siihen liittyvistä huojennuksista ks. *Kiviranta*, s. 15:7 ss.

²¹⁴ Näin on todennut *Andersson*, DL 1980 s. 133 s. Varallisuuden arvostussäännöksissä ei tuon jälkeen ole tapahtunut merkittäviä muutoksia. Erityisesti maapohjan arvo on kuitenkin viime vuosina alentunut huomattavasti.

²¹⁵ Menettely perustuu ratkaisuun KHO 1989 T: 4706. Huojennuksen laskentamenettelystä käytännössä ks. *Kiviranta* s. 15:8 s.

²¹⁶ *Kiviranta*, Maataloustuottaja 8/92 s. 21.

Yritysomaisuuden sukupolvenvaihdon perintö- ja lahjaverotusta pohtinut työryhmä päätyi esittämään irtaantumista varallisuusverotusarvoista huoennusten laskemisessa.²¹⁷ Työryhmä ehdottaa huoennusmenetelmää, jossa yritysomaisuuden osalle kuuluvasta verosta jätetään maksuunpanematta 70 % 10 000 mk ylittävältä veron osalta. Lahjanluonteisissa kaupoissa lahjavero jätetään kokonaan maksuunpanematta, jos vastike on yli 60 % yritysomaisuuden käyvästä arvosta. Verovapausedun kaavamaisuus ja sitominen kauppahinnan ja käyvän arvon suhteeseen ei ehkä ole hyvä ratkaisu. Maatalousyrittäjien omaisuuden käyvän arvon määrittäminen on vaikeata. Erimielisyydet ratkaisun oikeellisuudesta olisivat ilmeisesti yleisiä.²¹⁸ Käyville arvolle arvostuskäytännössä muodostuvasta tasosta riippuu kaavailtujen huoennussäännösten teho ja merkitys.

Yritysomaisuuden vastikkeettomiin luovutuksiin liittyy tuloverovelan huomioon ottaminen lahjaverotuksessa.²¹⁹ Suomessa tuloverovelkaa ei oteta huomioon varojen arvostuksessa.²²⁰ Maatalousverotuksen jaksotussäännökset ovat vaihtomaisuuden osalta omiaan muodostamaan tilanteita, joissa tuloverovelan lahjaverongelma muodostuu merkittäväksi. Ero lahjaverotuksen arvostustason ja

²¹⁷ TM 1993:4 VM s. 17. Työryhmän mukaan varallisuusverotusarvoihin perustuvan huoennusjärjestelmän epäkohtana on epäneutraalisuustekijöiden ja huoennuksen vaikutuksen yleisen vähenemisen lisäksi se, että se mukautuu hitaasti suhdannetekijöiden ja markkinahintojen vaihteluihin.

²¹⁸ Työryhmä pohti myös mahdollisuutta käyttää lahjanluonteisten kauppojen verotuksessa vertailuarvona PK 25 luvun mukaiseen arvoon tai maaseutuelinkeinolaisten tukimuotojen edellytyksiin liittyvää tuottoarvoa, »käypää tuottoarvoa». Työryhmä kuitenkin katsoi, että poikkeamista maatalousvarallisuuden osalta arvostuksessa yleisesti käytettävästä käyvän arvon periaatteesta ei voida käyttää maatilavarallisuuden perintö- ja lahjaverongelmien ratkaisuvälineenä. Ks. TM 1993:4 VM s. 26.

²¹⁹ Piilevän tuloverovelan käsitteestä ja luonteesta sekä verovelan syntymekanismeista ks. *Mattila*, Varojen arvostus s. 440 ss.

²²⁰ Siitä, millaisin menetelmin piilevä tuloverovelka on periaatteessa mahdollista ottaa perintö- ja lahjaverotuksessa huomioon, ks. *Mattila*, Varojen arvostus s. 447 ss. Siitä, missä määrin verovelka otetaan tai tulee otetuksi huomioon mm. Pohjoismaissa ks. *Mattila*, Varojen arvostus s. 457 ss. Sen mukaan piilevä verovelka tulee Ruotsissa eliminoiduksi yritysvarallisuuden alhaisen arvostuksen muodossa. Tanskassa verovelkaa ei voida ottaa huomioon lahjaverotuksessa, kuten perintöverotuksessa voidaan tehdä, ks. *Silfverberg*, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv. s. 347. Norjan vuoden 1992 verouudistushetimituksessa tuloverovelka ehdotettiin otettavaksi huomioon siten, että yksityisliikkeen varallisuuden arvostuksen perusteeksi otetaan hyödykkeiden käypä arvo, josta vähennetään tuloverovelka. Verovelan määrä lasketaan kertomalla verottamatta olevan tulon määrä verovuoden verokannalla. Lähtökohtana on siis verovelan välitön purkautuminen. Ks. *Ot prp. nr 16* s. 20 s. Toisena vaihtoehtona ollut myyjän verotuksen menojaännöksen ottaminen perintö- ja lahjaverotuksessa arvoperusteeksi todettiin epäneutraaliksi. Ehdotusta ei toteutettu näiltä osin.

ostajan tuloverotuksen hankintamenon välillä muodostuu suureksi. Ostajan tuloverotuksessa ei ole lainkaan hankintamenoa, koska sitä ei ole kassaperusteen takia myyjälläkään, jolta sen pitäisi siirtyä.

Lahjanluonteisten kauppojen tuloverotuksessa veroluottojen siirtymisen osalta tehtävä ratkaisu vaikuttaa myös piilevän verovelan ongelmaan. Mitä vähemmän veroluottoja myyjällä purkautuu, ja mitä pienemmäksi siten ostajan verotuksen hankintameno muodostuu, sitä suurempi on tuloverovelan ongelma lahjaverotuksessa. Tämän kysymyksen ei kuitenkaan pidä vaikuttaa veroluottojen siirtymisestä normitasolla tehtävään ratkaisuun. Piilevän tuloverovelan ongelma lahjaverotuksessa osittain eliminoiduu, kun lahjaverotuksen arvostustaso on merkittävästi alle käyvän arvon. Tämän vuoksi tässä ei paneuduta syvemmälle asiaan liittyvään problematiikkaan.²²¹

Tässä yhteydessä ei ole mahdollisuuksia ryhtyä esittelemään maatalan luovutuksen lahjaverotuksen ongelmakohtia ja tulkintakysymyksiä. Niitä on mm. siksi, että luovuttajana on usein kaksi aviopuolisoa ja vastaanottajana samoin kaksi, joista toinen rintaperillinen ja toinen ei.²²² Lahjavero yhdessä tuloveron kanssa voi yksittäistapauksissa muodostua raskaaksi. Näin on etenkin lahjanluonteisen kaupan tapahtuessa etäisempien sukulaisten välillä. Tällöin perintöveroprosentti on useampikertainen (PerVL 14 §), minkä lisäksi voi seurata sivulahjan kunnallisverotus.²²³

Muulle kuin puolisolle tai suoraan alenevaa tai ylenevää polvea olevalle sukulaiselle annettu lahja on tuloverolain 86 §:n mukaan kunnallisverotuksessa veronalaista tuloa siltä osin, kuin saatujen lahjojen määrä verovuonna ylittää 15 000 markkaa.²²⁴ Maatalan lahjanluonteisessa kaupassa tuloverotettava lahja voi muo-

²²¹ *Mattila*, Varojen arvostus s. 457, on todennut Ruotsin lahjaverotuksen alhaisen arvostustason ilmeisesti eliminoivan piilevän tuloverovelan ongelman useimmissa tapauksissa.

²²² Ongelmaksi muodostuu usein, kuinka monta lahjoittajaa on. Tämä liittyy kysymykseen, kuka omistaa hyödykkeet ja voi sen perusteella tai muutoin esiintyä lahjoittajana. Tältä osin on eroja eri lajisten hyödykkeiden välillä. Siitä, ketä on pidettävä lahjanantajana, ks. *Puronen* s. 463 ss. Lahjaverotusnäkökohdista, kun tilanpidon jatkajalla on puoliso, ks. *Kiviranta*, s. 15:10 s. *Räbinä*, Verotus 1992 s. 441 ss. on käsitelty nimiperiaatetta maatalan lahjanluonteisissa luovutuksissa.

²²³ Verokustannuksista, kun vastikkeettomasti saajana on etäinen sukulainen, joka myy tilan käypään arvoon edelleen, ks. *Andersson*, Maatalousverotus s. 81.

²²⁴ Kunnallisverotuksen rasitus riippuu lahjoitustapahtumien lukumäärästä. Tämä vaikuttaa vain 15 000 markan vapaaosien lukumäärän kautta. Lahjoitussuhteita on yhtä monta kuin alihintaisessa kaupassa on myyjä. Molempien vanhempien ollessa tilan omistajia ja toimiessa myyjinä lahjoitus ostajan puolisolle tapahtuu kummankin myyjäpuolison osalta verotuksellisesti erillisenä. Perillisen ostaessa yhdessä puolisonsa kanssa kuolinpesän tilan kaupan piiriin

dostua myytäessä tila yhteisesti lapselle ja tämän puolisolle. Lapsen puolison osalle kaupan alihintaisuudesta muodostuva lahja tulee kunnallisverotuksen piiriin. Potentiaalisia verotustilanteita on ilmeisesti runsaasti, ottaen huomioon sekä lahjanluonteisten kauppojen huomattava osuus että yleinen käytäntö myydä tila yhteisesti lapselle ja tämän puolisolle.²²⁵

Alihintaisesta luovutuksesta aiheutuva kunnallisverotus soveltuu varsin huonosti tuloverotuksen teoriakehikkoon. Veron perusteena olevalla tulolla ei voi olla sen hankkimismenoa. Jos kaupan lahjanluonteisuus johtaa maatalousirtaimiston osalta veroluottojen purkautumiseen myyjällä ja sivulahjan kunnallisverotukseen ostajalla, tuloverorasitus voi muodostua suureksi. Arvostustasona on periaatteessa kummassakin verotuksessa käypä arvo.²²⁶ Kokonaisuutenaan sivulahjan ja -perinnön kunnallisverotus voitaisiin poistaa. Tämä tulo on lähempänä pääomatuloa kuin ansiotuloa. Kun pääomatulon kunnallisverotus muutoinkin lopuu, tämäkin historiallinen jäänne olisi aiheellista poistaa.

luettavasta alihintaisesta luovutuksesta muodostuu puolisolle lahjoituksia yhtä monta kuin myyjäosakkaita on kuolinpesässä.

Tuloverolain 81 §:ssä ei ole kumulointisäännöstä, joka oikeuttaisi laskemaan yhteen kahdenä peräkkäisenä vuonna annetut lahjat. Periaatteessa olisi siis mahdollista jakaa maatalousyrittäjien kauppa eri vuosille ajoittuviin kauppoihin ja saada vapaamäärän kertautumisesta etu. Tuloverotuksen puolella ei yksityiskäytösäännöksen käyttöönoton jälkeen ole paineita erillis-kauppojen yhdistämiseen. Ilmeisesti myöskään lahjan kunnallisverotuksessa ei tulnaisi yhdistämään kauppia, vaan ne katsottaisiin erillisiksi ja vapaamäärä kertautuisi.

²²⁵ Varallisuudensiirtoverojen yhteydessä on luovutuksen yhteissaajina oleviin molempiin aviopuolisoihin sovellettu lähisukulaisuuden perusteella annettua veronhuojennusta. Lahjaverotuksessa puolisoiden yhdessä saamasta lahjasta määrätään vero sen sukulaissuhteen perusteella, joka on läheisin (PerVL 15 §). Leimaverolain 17 §:n lähisukulaishuojennus myönnetään myös sukulaistajan aviopuolisolle. Perusteltua saattaisi olla ulottaa vastaava periaate myös lahjan kunnallisverotukseen. Tämä merkitsisi lahjan kunnallisverotuksen poistamista ostajan puolisolta ja edellyttäisi lain muutosta. Tähän muutokseen liittyisi neutraliteettiongelmia. Maatalousyrittäjät pääsisivät edullisempaan asemaan verrattuna muihin ammattiryhmiin kuuluviin. Sama näkökohta pätee jossain määrin myös mainittuihin esimerkkeihin. Varojen hankkimista lahjanluonteisella kaupalla puolisoiden yhteiseen lukuun tapahtunee maatilojen osalta enemmän kuin muun varallisuuden osalta.

²²⁶ *Andersson*, Tulo- ja varallisuusverolaki (1990) s. 129, toteaa, että sivuperintö ja -lahja on periaatteessa arvostettava käypään arvoon. Sidonnaisuuksia perintöverotuksessa ehkä käytettyyn alhaisempaan arvoon ei ole.

8 MAATILAN KAUPAN VEROKOHTELUSTA MUUTAMISSA MAISSA

8.1 Vertailun tarkoituksesta ja vertailumaiden maataloudesta

Tässä luvussa on tarkoituksena vertailla maatalousyrittäjien vastikkeellisen luovutuksen veroseuraamuksia ja erityisesti luovutuksen aiheuttamien välittömien tuloverorasitusten muodostumista. Tarkastelun kohteena ovat tulon veronalaisuus sekä tulon verottamisessa veron progression tai inflaatiotekijän takia sovellettavat tasaus-, jaksotus- ja verokannan huojennusjärjestelyt. Erityiseksi tarkastelun kohteeksi on otettu verovelan purkautuminen alihintaisissa tilan luovutuksissa.

Vertailumaina ovat Ruotsi, Tanska, Norja ja Saksa. Näissä maissa maatalousyrittäjät ovat voittopuolisesti perheyrittäjiä kuten Suomessakin. Maatalouden harjoittamisen luontaisten edellytysten suhteen Tanska ja Saksa ovat parhaassa asemassa, Ruotsi hieman heikommassa ja Norja lähempänä Suomen olosuhteita.¹ Maataloustuotannon osuus bruttokansantuotteesta on suurin Suomessa, pienin Saksassa.² Kuitenkin maataloustuotteiden osuus viennistä on selvästi suurin Tanskassa.³ Maataloutta harjoitetaan erisuuruissa yrityksissä eri vertailu-

¹ Vehnän hehtaarisato vuonna 1990 oli Tanskassa 7 600 kg, Saksassa 6 600 kg, Ruotsissa 6 500 kg Norjassa 4 400 kg ja Suomessa 3 500 kg. Satotason erot ovat pitkälti samanlaiset muidenkin kasvien osalta. Lähde: *MTTK Numerotietoja läntisen Euroopan maataloudesta* 1992 s. 9–10.

² Mainittu lähde s. 3–4. Prosenttiosuus oli vuonna 1989 Suomessa 5,6, Ruotsissa 2,7, Norjassa 2,8, Tanskassa 4,1 ja Saksassa 1,6.

³ Vientitilastoissa esitetään elintarvikkeiden osuus kokonaisviennistä, ei siis varsinaisten jalostamattomien maataloustuotteiden osuutta. Maataloustuotteet ovat vientielintarvikkeiden valmistuksen pohjana, joten tilastoluvut osoittavat pitkälti myös maataloustuotteiden merkitystä viennissä. Elintarvikkeiden osuus kokonaisviennistä oli vuonna 1989 Tanskassa 29,3 %, Ruotsissa 1,8 %, Norjassa 6,6 % Suomessa 2 % ja Saksassa 4,6 %. Norjan lukuun sisältyy ilmeisesti kalastuselinkeinon osuutta. Lähde mainittu tilasto s. 25–26.

maissa. Tilojen keskimääräinen peltopinta-ala on Tanskassa noin 30 ha, Ruotsissa noin 29 ha, Saksassa noin 17 ha, Suomessa noin 13 ha ja Norjassa noin 10 ha.⁴

Maatilan vastikkeellisen luovutuksen merkitys maatalousyritysten omistuksensiirron muotona on erilainen eri vertailumaissa. Kaikissa vertailumaissa suurin osa maatilan luovutuksista tapahtuu lähisukulaisille, siis sukupolvenvaihdoksina. Ruotsissa perintö- ja lahjaverotussäännökset suosivat vastikkeetonta luovutusta. Käytännössä tilakaupat tehdään pääasiassa osittain vastikkeellisina.⁵ Tanskassa tilakauppa on yleisin omistuksenvaihtomuoto. Tilakaupat tehdään valtaosin lähellä markkina-arvoa olevaan hintaan myös sukulaisluovutuksissa.⁶ Saksassa vain pieni osa maatilan luovutuksista tapahtuu varsinaisena kauppana.⁷ Norjassa huomattavan suuri osa tilan luovutuksista tapahtuu täysin vastikkeettomasti. Tämän mahdollistavat perintöoikeudelliset säännökset.⁸

8.2 Ruotsi

8.2.1 Veronalaisen tulon laajuus tilakaupassa

Ruotsissa maatalousyrityksen myynnistä syntyvää tuloa verotetaan kahtena eri tulolajina. Kiinteistön luovutusvoitto verotetaan pääomatulona. Muu osa maatalousyrityksen myyntitulosta verotetaan elinkeinotulona.⁹ Maatalousrakennusten hankintamenoista verotuksessa tehdyt arvon alentumista suuremmat poistot palautuvat maatalouden tuloon. Vastaavasti pääomatulona verotettavaa kiinteistön luo-

⁴ Lähde mainittu tilasto s. 13–14. Suomessa, Norjassa ja Saksassa alle 10 peltohehtaarin kokoluokkaan kuuluu noin puolet tiloista, Tanskassa alle 20 %. Lypsykarjatilojen keskimääräinen lehmäluku on Tanskassa 33, Ruotsissa 21, Norjassa 12, Saksassa 16 ja Suomessa 10.

⁵ Vastikkeettomiksi katsotaan luovutukset, joissa vastike on alle hyödykkeiden yhteenlasketun verotusarvon.

⁶ Tanskassa maatalousyrityksen tuottoarvo on lähempänä markkina-arvoa kuin Suomessa.

⁷ Valtaosa tilan luovutuksista tehdään asuntoetua ja rahassa maksettavaa elinkorkoa vastaan. Viime aikoina on yleistynyt menettely, jossa tila vuokrataan pitkäksikin aikaa tilanpidon jatkajalle ennen lopullista luovutusta. Tieto saatu kirjeenvaihdossa Saksan tuottajajärjestön veroasiantuntijan kanssa.

⁸ Tiedot maatilojen omistuksenvaihdosten muodoista käytännössä on saatu kirjeenvaihdosta ja keskusteluista kyseisten maiden maatalousveroasiantuntijoiden, lähinnä etujärjestöjen veroasiantuntijoiden kanssa.

⁹ Liiketulo ja maatalouden tulo kuuluvat verouudistuksen jälkeen samaan tulolähteeseen, elinkeinotuloon. Ks. *Lodin - Lindencrona - Melz - Silfverberg* (1991) s. 211. s.

vutusvoittoa laskettaessa myyntitulosta vähennetään hankintameno, jota eivät vähennä verotuksessa yritystuloon palautetut poistot.¹⁰

Ruotsissa on jo pitkään toteutettu kiinteistön luovutusvoittojen ikuista verotusta, jossa syntynyt myyntivoitto on veronalaista omistustajan pituudesta riippumatta. Ruotsin verouudistuksessa veronalaisten luovutusvoittojen veropohjaa on laajennettu. Luovutusvoiton laskemisessa on siirrytty nominaaliverotukseen. Aiemmin kiinteistön hankintameno ja kiinteistön arvoa korottaviin perusparannusmenoihin myyntivoiton määrää laskettaessa tehty inflaatiokorotus on poistettu.¹¹

Ainakin osittain hankintamenon indeksointijärjestelmän poistamisen aiheuttamaa verorasituksen lisäystä lieventää verokannan alentaminen. Luovutusvoittoa verotetaan kuten muutakin pääomatuloa 30 %:n suhteellisen verokannan mukaan ja vain valtionverotuksessa.¹² Tämä ei sinänsä ole poikkeavan alhainen Ruotsin verotuksen tasoon nähden, eikä siihen sisälly maatilatalouteen kohdistettua veroetua. Merkittävän kauppahinnan osan verottaminen progression piiriin kuuluvan tulon ulkopuolella on tietty etuus. Pääomatuloa ei oteta huomioon muuta valtionveron alaista tuloa verotettaessa.

Maatilan myynnistä syntyvän, elinkeinotulona verotettavan tulon osalta ei ole veropohjan laajuuteen liittyviä erityisjärjestelyjä, kuten vapaamääriä tms. Tilan myynti on yritystoiminnan viimeinen liiketapahtuma verotuksellisesti. Eri hyödykkeille tulevasta kauppahintaosuudesta vähennetään hyödykkeiden hankinta- ja perusparannusmenot siltä osin kuin niitä ei ole verotuksessa aiemmin kuluna vähennetty.

8.2.2 Veronalaisen kertatulon progressiontaisuus

8.2.2.1 Kertatulon määrään vaikuttavia tekijöitä

Maatilan myynnissä syntyvän kertatulon¹³ määrään vaikuttaa se, missä määrin yritysomaisuuteen voi kertyä arvonnousuja ilman niiden verottamista toiminnan aikana sekä se, kuinka liberaaleja ovat verotuksen menon jaksotusta koskevat

¹⁰ ks. Nilsson - Kindlund - Rydin - Stenman s. 164 s.

¹¹ ks mts. 171. Katso indeksointijärjestelmään liittyvät siirtymäsäännökset mts. 169 s.

¹² Liikkeen käyttöomaisuuteen kuuluvan kiinteistön myyntitulo on pääomatuloa, kun myyjänä on fyysinen henkilö. Kun myyjänä on juridinen henkilö, tulo on liiketuloa. Ks. Lodin - Lindencrona - Melz - Silfverberg (1991) s. 271.

¹³ Kertatulolla tarkoitetaan tässä sitä maatalousyrityksen myynnissä syntyvän tulon osaa, joka olisi kuulunut verotettavaksi toiminnan aikana, ts. kumuloituneita tuloja ja ennenaikaisia kulukirjauksia.

säännökset. Viimeksi mainittu tarkoittaa verotuksen enimmäispoistojen ja hyödykkeiden teknis-taloudellisen arvonalennuksen suhdetta.

Tulopuolella Ruotsin verouudistus ei aiheuttanut suuria muutoksia irtaimen yritysomaisuuden arvonnousujen verotuksen suhteen.¹⁴ Merkittävimmän potentiaalisen pitkäaikaisen arvonnousun kohteeseen, kotieläimistön arvonneuotoksia seurataan toiminnan aikaisessa verotuksessa. Kotieläimet ovat kokonaisuudessaan vaihto-omaisuutta. Vaihto-omaisuuden aliarvostusmahdollisuus on poistettu. Kotieläimet saa arvostaa kuitenkin vähintään 85 %:iin tuotantokustannuksista. Jos niitä ei ole määritetty, vastaava vähimmäisprosentti lasketaan joko hankinta-arvosta tai myyntiarvosta, jos se on pienempi.¹⁵

Veroluottojen purkautumisessa on hyödykeryhmittäisiä eroja. Koneiden ja kaluston enimmäispoisto on kirjanpitosidonnaista poistojärjestelmää käytettäessä 30 % jäljellä olevasta kirjanpitoarvosta ja kirjanpidosta riippumattomassa järjestelmässä 25 % verotuksen menojäännöksestä. Enimmäispoiston hyödyntäminen mahdollistaa tilan myyntitilanteessa purkautuvan veroluoton muodostumisen.¹⁶

Maatalousrakennusten hankintamenojen poistosäännökset on pyritty mitoittamaan rakennusten teknisen ja taloudellisen kestoajan mukaan. Enimmäispoisto on suosituksen mukaan 1,5 - 5 % ja poistot tehdään tasapoistona hankintamenoista.¹⁷ Poistoista ei muodostune merkittävästi myyntihetkellä tuloutuvaa kulua.

Verouudistuksen yhteydessä poistettiin säännökset investointivarauksesta. Tilalle säädettiin verontasausvaraus. Sen mukaan yrittäjällä on mahdollisuus tehdä varaus, jonka määräytymisperuste on joko 30 % nettopääomasta, 20 % vuoden palkkasummasta tai 15 % vuoden verotettavasta tulosta.¹⁸ Näiden varausten tekeminen ja purkaminen on nopeata, joten niistä tilan myynnin yhteydessä aiheutuvan tuloutuksen eliminointi on mahdollista etukäteissuunnittelulla.

¹⁴ Kiinteistön arvonnoususta voi syntyä veronalaista myyntivoittoa. Koska sitä verotetaan tasaisen verokannan mukaan, sitä ei käsitellä tässä progression alentamismenettelyä käsittelevässä jaksossa. Sitä vastoin rakennuksista maatalouden tuloon palautuneet poistot tulevat normaalina yritystulona verotetuiksi.

¹⁵ Ks. *Lodin - Lindencrona - Melz - Silfverberg* (1991) s. 420.

¹⁶ Koneiden ja kaluston kahdesta poistojärjestelmästä ks. *Nilsson - Kindlund - Rydin - Stenman* s. 49 s.

¹⁷ Poistojen määräytymisen säädöspäruusteesta ja poistojen kirjanpitosidonnaisuudesta ks. *Lodin - Lindencrona - Melz - Silfverberg* (1991) s. 267.

¹⁸ Yksityisyrittäjän käytettävissä olevista verontasausvarauksista ks. *Lodin - Lindencrona - Melz - Silfverberg* (1991) s. 331 s.

8.2.2.2 Kertatulon verotuksellinen erityiskohtelu

Ruotsissa maatalousyrittäjien kuten muunkin yrityksen kaupassa syntyvän veronalaisen kertatulon verottamisessa on pyritty tuosta tulosta aiheutuvan veroprogression nousun ehkäisemiseen. Kertatulolle määrättävän valtionveron laskentaperusteet johtavat pitkälti samaan tulokseen kuin, jos tulo olisi verotettu kertymävuosinaan.¹⁹

Teknisesti asia on toteutettu pääpiirteissään siten, että kertynyt tulo jaetaan sen kertymävuosien määrällä, enintään 10:llä.²⁰ Sitten lasketaan keskimääräinen verotettava tulo niin monen vuoden perusteella, kuin kertymävuosia on. Tähän tuloon lisätään yksi osa jaetusta kertyneestä tulosta ja lasketaan lisätylle osalle tulevan veron määrä verovuoden perusteiden mukaan. Näin saatu veron määrä kerrotaan tulon kertymävuosien lukumäärällä. Näin laskettu vero pannaan mak-suun verovuoden muiden verojen kanssa.²¹

Kertyneen tulon piiriin luetaan tulot, jotka syntyvät tilanpidon lopettamisen yhteydessä myytäessä koneita ja kalustoa, kotieläimiä sekä tavara- ja tuotevarastoja. Uudistuksen jälkeen rakennusten hankintamenojen poistot päätyvät tulouttaviksi maatalouden tuloon. Myös rakennusten ja rakennuksiin kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenoista tehdyt palautuvat poistot kuuluvat tulontasauksen piiriin. Myyntitulon lisäksi muulla perusteella, mm. yksityiskäytöönnoton johdosta tuloutettu määrä kuuluu säännöksen piiriin.²²

Maatilan myynnin yhteydessä tuloutuvasta elinkeinotulosta ei Ruotsissa aiheudu vakavia progressio-ongelmia. Tulontasauslainsäädännön tarpeellisuutta vähentää Suomen olosuhteisiin verrattuna se, että kumuloituneita tuloja ei varastojen arvomuutosten seurannan takia voi verottamatta muodostua. Menon jakotussäännökset eivät johda merkittävien veroluottojen muodostumiseen muista hyödykkeistä kuin koneista. Lisäksi muodostuvan kertatulon verotusta koskevat tasauslainsäädännökset ovat ajalliselta riittävät ja hyödykekohtaiselta soveltamisajaltaan laajat.

¹⁹ Kertyneen tulon verotuksen pääperiaatteista, kuten soveltamisalasta, veron laskentamenettelystä ks. *Lodin - Lindencrona - Melz - Silfverberg* (1991) s. 118 ss.

²⁰ Termillä kertynyt tulo tarkoitetaan Ruotsin käsitettä "ackumulerad inkomst".

²¹ Veron määräämiseen tuo lisäpiirteitä valtion tuloveron alaraja. Ks. *Lodin - Lindencrona - Melz - Silfverberg* (1991) s. 118 ss. Valtion 20 %:n tulovero menee 170 000 kruunun ylittävältä tulon osalta. Näin tulontasauksen teho ilmenee siinä, kuinka suuri osa tulosta saadaan pois 20 %:n piiristä eli alle 170 000 kruunun vuosittain. Silloin, kun tuloa verotetaan progressiivisen moniasteisen taulukon perusteella vaikutus on monivivahteisempi.

²² Ks. mts. 119.

8.2.3 Veroluoton käsittely lahjanluonteisissa luovutuksissa

Osittain vastikkeettomia on suurin osa maatilojen kaupoista myös Ruotsissa. Lahjanluonteisen kaupan tuloverotuskohtelusta Ruotsissa ei ole täyttä varmuutta.²³ Seuraavassa esitellään kahta vaihtoehtoista käsittelytapaa, pääasiallisuusperiaatetta ja jakamisperiaatetta. Niistä maatalousyrityksen lahjanluonteisessa kaupassa ilmeisestikin sovellettavaksi tulee pääasiallisuusperiaate.²⁴

Luovutuksen käsittely osittain vastikkeellisena, osittain vastikkeettomana johtaa luovutuksen luonteen ja osapuolten veronmaksukyvyyn kehityksen tarkempaan huomioon ottamiseen kuin pääasiallisuusperiaatteen soveltaminen. Ruotsissa tilakaupan kohteiden käyvän arvon määrittämisen tarkkuus mahdollistaa luovutuksen jakamisen paremmin kuin Suomessa on laita.²⁵

Lahjanluonteisen kaupan verotuksessa pääasiallisuusperiaatetta soveltaen pidetään Ruotsissa luovutuksen laadun jakavana rajana verotusarvoja. Verotusarvojen taso on pyritty saamaan noin 75 %:ksi käyvästä arvosta.²⁶ Vastasuorituksen jäädessä alle rajan luovutus on vastikkeeton, eikä pura luovuttajan kulukirjauksia. Ostaja saa luovuttajan verotuksen menojäännöksen. Jos luovutushinta ylit-

²³ Lahjanluonteisten luovutusten käsittelystä tuloverotuksessa ei ole säännöksiä. Oikeustapauksia on, mutta varmojen johtopäätösten tekeminen normin sisällöstä niiden perusteella on epävarmaa. *Englund*, Skattenytt 1989 s. 307 on tulkintakannanotossaan pääasiallisuusperiaatteen soveltamisen kannalla. Hän pitää epätodennäköisenä, että jakamisperiaate tulisi sovellettavaksi kokonaisen tulolähteen luovutukseen. Vrt. *Carlsson -Silfverberg*, s. 78, joiden mukaan jakamisperiaate tulee sovellettavaksi yksityisliikkeen luovutuksen verotuksessa. Ks. myös *Lodin - Lindencrona - Melz - Silfverberg* (1991) s. 145 s. Vrt. *Silfverberg*, Gävobeskattning i nordiskt perspektiv s. 328. *Silfverberg* pitää epätodennäköisenä, että jakamisperiaate tulisi sovellettavaksi yksityisliikkeen lahjanluonteiseen luovutukseen. Jakamisperiaatteen soveltaminen edellyttää käypien arvojen soveltamista. Yritysomaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden luovutuksen jakaminen vastikkeelliseen ja vastikkeettomaan osaan aiheuttaa käytännön hankaluuksia luovutuksen osapuolille. Käytännön toteuttamisvaikeuksia *Silfverberg* pitää jakamisperiaatteen soveltamisen esteinä.

²⁴ Ratkaisussa RÅ 1983 Ba 14 on ilmaistu, että jakamisperiaatetta sovelletaan muun omaisuuden kuin kiinteistön lahjanluonteiseen luovutukseen. Oikeuskäytäntöä jakamisperiaatteen soveltamisesta on kuitenkin vasta osakkeiden ja asumisoikeuksien luovutuksista. Ks. *Lodin - Lindencrona - Melz - Silfverberg* (1991) s. 144 s. *Melz* s. 372 s. toteaa mainitussa ratkaisussa jakamisperiaatteelle annetun laajan soveltamisalueen olevan epävarma.

²⁵ Tässä käsitellään myös toista vaihtoehtoa, vaikka se lienee epätodennäköisemmin sovellettava. Käsiteltyjen verotusvaihtoehtojen materiaalisen lopputuloksen osalta viitataan verotusmenettelyistä aiemmin 7. luvussa esitettyyn.

²⁶ Ks. *Lodin - Lindencrona - Melz - Silfverberg* (1990) s. 513. Kiinteistöille ja rakennuksille verotusarvo vahvistetaan erikseen. Rakennuksilla verotusarvo poikkeaa tuloverotuksen menojäännöksestä, yleensä ylöspäin. Irtaimella käyttöomaisuudella verotusarvo on käytännössä sama kuin verotuksen menojäännös. Yritysvarallisuuden arvostamistasosta ks. mts. 524 ss.

tää rajan, kyseessä on puhdas kauppa. Kauppahinta on pohjana sekä myyjän että ostajan verotuksessa. Pääasiallisuusperiaatetta sovelletaan kiistattomasti kiinteistön lahjanluonteisiin kauppoihin.

Ruotsissa on herätetty epäily, onko sittenkään aiheellista liittää yksityisliikkeen lahjanluonteisen kaupan verotus vahvasti vastikkeellisuuden ja vastikkeettomuuden tarkasteluun.²⁷ Olisiko toisin sanoen pidättäydyttävä sekä pääasiallisuusperiaatteen että jakamisperiaatteen soveltamisesta? Yksityiskäytönoton (uttagsbeskattning) verotussäännöksen tulkinta saattaa Silfverbergin mukaan nousta keskeiseksi tekijäksi veroluottojen siirtymän suhteen.²⁸ Silfverberg ehdottaa sovellettavaksi menettelyä, jossa luovuttajan verotuksen menojäännökset otettaisiin jakavaksi rajaksi. Vastikkeen ylittäessä menojäännöksen erotus tuloutuu luovuttajalla. Jos vastike on menojäännöstä pienempi, luovutus on vastikkeeton ja vastaanottajalle siirtyy luovuttajan verotuksen menojäännös.²⁹ Kokonaisuutena voidaan sanoa, ettei koko liikeyrityksen lahjanluonteisen kaupan verotus ole Ruotsissa tulkinnallisesti täysin selkeä.

8.3 Tanska

8.3.1 Tulon veronalaisuus

Tanskan verolainsäädännössä ei ole maatalouden osalle erityissäännöksiä, jotka soisivat tilan myyntitulolle määrällisen verovapauden. Kuitenkin kiinteän omaisuuden luovutusvoittoverotussäännökset johtavat käytännössä siihen, että maapohjan osalle maatilán kaupassa muodostuva myyntivoitto jää yleensä ve-

²⁷ *Silfverberg*, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv s. 320 toteaa, että Norjan ja Tanskan tuloverosäännösten rakennelmassa rajanvedolla lahjan ja kaupan välillä ei ole suurta merkitystä.

²⁸ *Silfverberg* tekee johtopäätöksen yksityiskäytönoton verotussäännöksen soveltamista osakeyhtiöiden välisiin luovutuksiin koskevista tuomioistuinratkaisuksista (mm. RÅ 1989 ref. 19.). Ratkaisujen mukaan osakeyhtiöllä täytyy olla vahva yhteinen omistus, jotta yksityiskäytön verotussäännös suljetaan pois. *Silfverberg* katsoo, ettei osakeyhtiöitä koskeville ratkaisuille voida antaa prejudikaattiarvoa yhtiötapausten ulkopuolella puhtaasti vastikkeettomissa tapauksissa. Sitä vastoin hän katsoo, että luovutuksen osittainen vastikkeellisuus saattaa vaikuttaa yksityisoton verotussäännöksen sovellusalan tulkintaan. Ks. *Silfverberg*, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv s. 330 s.

²⁹ Ks. mts. 329. Yritysomaisuuden luovutuksesta Ruotsissa ei ole esitetty nimenomaisia samansuuntaisia kannanottoja. Ks. kuitenkin *Silfverbergin* yhteenvetoa ja päätelmiä Englundin esittämistä kannanotoista. *Melz* s. 368 ss. on ehdottanut luovutusvoittojen verotukseen samanlaista pääasiallisuusperiaatteen soveltamiseen perustuvaa ratkaisua kuin *Silfverberg*.

rottamatta.³⁰ Kiinteän omaisuuden myyntivoitto on pääsäännön mukaan veronalaista. Yli 3 vuoden omistusajalta kultakin alkavalta vuodelta myyntivoitosta tehtävä 20 %:n omistusaikavähennys johtaa yli 7 vuotta omistettujen kiinteistöjen myyntivoiton jäämiseen verottamatta.³¹ Maatalousrakennusten myyntitulosta voi osa päätyä verovapaaksi.³² Maatalousirtaimiston osalta ei näin tapahdu.³³

8.3.2 Verokantahuojennus

Maatilan kaupassa muodostuu Tanskassakin monesti suuri veronalainen kertatulo. Tämä tulo muodostuu lähinnä ennaenakaisten kulukirjausten purkautumisesta. Huomattavan kertatulon veronalaiseksi päättymisen on katsottu vaativan progressiivisesti tuloverotettaville erityissäännöksiä, jottei tulo kertatulona päädy korkeamman veroprocentin mukaan verotetuksi, kuin jos se olisi verotettu juoksevana tulona.

Tanskassa maatilan myynnissä syntyvien tulojen verotuksessa progression vaikutusta lieventää säännös, jonka mukaan tiettyjen hyödykkeiden osalta myyntivoitto katsotaan erikoistuloksi (særlig indkomst). Sitä verotetaan luonnollisilla henkilöillä 50 %:n perusteella (Lov om særlig indkomstskat 9 §). Henkilökohtaisen tulon veroprocentti on 50 – 68 %, joten erikoistulona verottaminen juoksevana tulona verottamisen asemesta merkitsee huomattavaa lievennystä vain, jos veroprocentti normaalitulona verotettaessa olisi korkea.

³⁰ Maatalousrakennusten hankintamenosta tehdyt poistot tuloutuvat pääsäännön mukaan maatalouden tuloksi.

³¹ Tällä huojennussäännöksellä on Tanskassa suuri merkitys, sillä maatilojen myyntihinnot ovat siellä keskimäärin suhteellisen korkeat ja nimellistä myyntivoittoa siten syntyy. Maatalousirtaimiston osalta ei ole varsinaisia verovapauden antavia säännöksiä.

³² Rakennusten hankintamenosta tehdyt poistot kuitenkin palautuvat tuloon tai vastaava veroluotto siirtyy ostajalle. Tilanteesta, jossa rakennuksen myyntitulosta voi osa jäädä verottamatta, ks. esimerkki Betænkning nr. 1111/1987 s. 102.

³³ Tanskassa asetettiin tammikuussa 1992 työryhmä pohtimaan varsin laajoja muutoksia verotukseen. Työryhmän raportti valmistui lokakuussa 1992 ja sisälsi huomattavia muutosehdotuksia. Työryhmän esitysten perusteella ei ole ryhdytty lainvalmistelutoimiin. Tällainen tieto on saatu Tanskan maataloustuottajajärjestön (De danske Landboforeninger) veroasiantuntija J. Broe Pederseniltä kirjeitse 22.4.1993. Pedersen esittää käsityksensä olevan, ettei raportin ehdotuksia tulla toteuttamaan lähivuosina. Tämän kirjoittaja ei ole löytänyt eduskunnan kirjaston kokoelman Tanskan lainsäädännön valmisteluja koskevasta aineistosta merkkejä uudistuksen eteenpäin viemisestä. Esitetyn johdosta tässä Tanskaa koskevassa esittelyssä pitäydytään vuonna 1992 (ja edelleen toistaiseksi) voimassa oleviin säännöksiin.

Alhaisemman verokannan mukaan verotettavaksi luetaan tilakaupan yhteydessä maapohjasta saatu myyntivoitto. Sitä tilakauppojen yhteydessä kuitenkin harvoin muodostuu. Käytännössä merkittävimpiä erikoistulon piiriin tulevista eristä ovat palautuvat poistot rakennuksista, niihin kuuluvista laitteistoista sekä salaojista. Tehtyjen poistojen määrät rakennuksista muodostuvat suuriksi etenkin vuoden 1982 jälkeen käyttöön otetuista rakennuksista, koska niistä tehtyjen poistojen määrää lisäävät tehdyt indeksikorjaukset. Erityistulon piiriin kuuluvat myös tilan myynnin yhteydessä myytyjen koneiden ja laitteiden kauppahintasuus.³⁴

50 %:n verokannan soveltamispiirin suppeus voi yksittäistapauksissa johtaa tilakaupan merkittävän tulo-osuuden verottamiseen normaalina tulona (almindelig indkomst). Normaalina tulona verotetaan nimittäin tavaravarastojen ja kotieläinkannan myynnistä saatua kertatuloa. Tästä mahdollisesti aiheutuvan epäkohdan suuruuteen vaikuttavat tavara- ja kotieläinvarastojen arvonmäärittäisperusteet sekä mahdollisuudet ennenaikaisten kulukirjausten tekemiseen. Nämähän vaikuttavat siihen myyntihetkellä olemassaolevaan varaston loppuarvoon, joka on verotuksessa vähennettävissä vastaavasta myyntitulosta.

Maatalouden tarvike- ja tuotevarastojen arvonmuutoksia seurataan verotuksessa vuosittain. Ostettujen tarvikkeiden lisäksi varaston arvoon luetaan itse tuotetut maataloustuotteet ja tavarat.³⁵ Tilikauden lopun varaston arvosta saa verotuksessa tehdä 30 %:n aliarvostusvähennyksen. Kotieläimistön arvostusnormit johtavat kaavamaiseen, mutta pääosin oikeamääräiseen varaston arvostukseen. Verovelvollisella on oikeus tehdä 33 1/3 %:n aliarvostus tilikauden lopun varaston arvosta.³⁶ Aliarvostukset purkautuvat niiden tekoa seuraavana vuonna. Aliarvostuksista aiheutuva suuren kertatulon muodostuminen tilakaupan yhteydessä on suhteellisen helposti estettävissä purkamalla aliarvostuksia ajoissa ja pidättäytymällä niiden tekemisestä.

³⁴ Myös tilan myyntivuonna hankittujen vaihto-omaisuusluonteisten tarvikkeiden myyntitulo on erikoistuloa.

³⁵ Itse tuotettujen tuotteiden arvon määrittämisestä ks. lyhyt kuvaus Lanbrugshåndbog (1990) s.142.

³⁶ Kotieläinten arvo määritetään verolautakunnan vahvistaman normaalikauppa-arvon tai sitä korkeamman kauppaa-arvon perusteella. Lov om den skattemæssige behandling af husdyrbesætninger (Lov nr. 526 af 2 august 1989) 2 ja 3 §.

8.3.3 Veroluottojen siirtyminen luovutuksessa

8.3.3.1 Tuloutumisongelma ja sen merkitys

Tanskassa pidettiin 1980-luvun loppupuolelle asti suurena ongelmana yrityksen luovuttajan verotuksessa tehtyjen poistojen ja aliarvostusten palautumisesta luovuttajan tuloon yrityksen luovutuksen yhteydessä. Kaikissa yrittäjän elinaikana toteutetuissa yrityksen luovutusmenettelyissä siirtyneiden hyödykkeiden hankintamenoista tehdyt kulukirjaukset palautuivat vuoteen 1988 voimassa olleiden säännösten mukaan luovuttajan tuloon.³⁷ Tämän katsottiin johtavan sukupolvenvaihdojen siirtymiseen tehtäväksi yrittäjän kuoleman jälkeen, koska perintöoikeudellisissa saannoissa tuloutuksia ei tapahtunut.^{38, 39}

Poistojen palautuminen tuloon on Tanskassa suuri ongelma rakennusten osalta siksi, että niiden hankintamenot ovat absoluuttisesti ja suhteessa maatalouden kaikkiin verotuksessa vähennyskelpoisiin investointeihin suuret. Lisäksi vuodesta 1982 lähtien käyttöön otettujen rakennusten hankintamenoa tehdyt inflaatio-korotukset lisäävät purkautuvien poistojen määrää. Inflaatio-oikaisua ei tosin tehdä enää vuoden 1991 alusta lähtien.⁴⁰

Rakennusten myynnistä syntyvä veronalaisten palautuvien poistojen määrä lasketaan ennen 1982 käyttöön otettujen rakennusten osalta vähentämällä myyntihinnasta alkuperäinen hankintameno, josta on vähennetty tehdyt indeksioimattomat poistot. Vuonna 1982 ja sen jälkeen käyttöön otettujen rakennusten myyntihinnasta vähennetään indeksillä korotettu hankintameno, josta on ensin vähennetty indeksillä korotetut poistot.⁴¹ Palautuvina poistoina verotetaan

³⁷ Myyjälle aiheutui kulukirjausten purkautumisen johdosta suuret tuloverokustannukset. Tämä lisätynä ostajan lahjaverokustannuksilla merkitsi suurta kokonaisrasitusta, joka aiheutti tarvetta lainarahoitukseen tai yrityksen osan myymiseen. Ks. Lovforslag nr L 51 s.4, Folkettinget 1988 – 89.

³⁸ Ks. Betænkning nr. 1111/1987 s. 7 ss, siitä minkälainen ero oli perintönä ja lahjoituksella siirtyvän yritysomaisuuden verokohtelulla. Perityn yrityksen osalta toteutettiin verotuksessa jatkuva. Vastaanottaja jatkoi perittävän verotuksen menojäännöksistä.

³⁹ Ongelma ei suinkaan koskenut vain maatalousyrityksiä vaan laajemmin kaikkia perheyri-tyksiä. Mm. kulukirjausten tuloutumiskysymystä selvittämään asetettiin komitea. Mietinnössään komitea on esitellyt vallinneesta lainsäädännöstä aiheutuneita ongelmia. Betænkning nr. 1111/1987 s. 90 ss. Hyödykeryhmittäin syntyvien palautuvien kulukirjausten aiheuttaman ongelman tasosta mietintö antaa yleiskäsityksen. Komitea pohti myös yhtiömuodossa harjoitetun yrityksen luovutukseen liittyviä ongelmia.

⁴⁰ Landbrugshåndbog (1992) s. 150.

⁴¹ Rakennusten hankintamenon poistojärjestelmä on säädetty Lov om skattemæssige afskrivninger mv. IV luvussa. Ks. Karnovs lovsamling 1989 s. 836 ss, jossa indeksointimenetelmä on numeroesimerkein esitelty. Pääsäännön mukaan poistoprosentti on 60 %:iin asti hankinta-

enintään tehtyjen poistojen määrä.⁴² Jos myynnistä muodostuu voittoa tämän lisäksi, se kuuluu myyntivoittoverotuksen piiriin. Se jää yli 7 vuoden omistusasjan jälkeen verottamatta.⁴³

Koneista ja kalustosta on verotuksessa pitkälti vastaava poistojen tuloutusmenettely. Myyntitulosta vähennetään vähennyskelpoinen menojäännös. Hankintameno on vuosittain tehty indeksikorotukset, jotka ovat vaikuttaneet myös tehtyjen poistojen määrään. Menojäännös on siten suoraan vähennettävissä myyntihinnasta.⁴⁴ Koneista saattaa palautuneiden poistojen lisäksi päätyä verotettavaksi myös pääomavoittoa, sillä tehtyjen poistojen indeksoitu määrä ei ole tuloutuksen enimmäismäärä.⁴⁵

8.3.3.2 Tuloutumisongelman ratkaisu

Vuoden 1989 alusta voimaan tulleella lainmuutoksella on poistettu verotuksen kulukirjausten purkautumisen ongelma lähisukulaisten välisissä luovutuksissa.⁴⁶ Mahdolliseksi on tehty verotuksellisen jatkuvuuden toteuttaminen myydessä yritys lahjanluonteisella kaupalla tai käyvästä arvosta lähisukulaiselle.⁴⁷ Tällöin myyjän verotuksessa ei tapahdu tehtyjen kulukirjausten tuloutuksia ja ostajan verotuksessa jatketaan myyjältä siirtyvistä menojäännöksistä.⁴⁸

menosta 6 %/v, sen jälkeen 2 %/v. Rakennuksen hankintamenoa tulee vähennetyksi 60 % 10 vuodessa ja loput 40 % 20 vuodessa. Vanhalla (indeksoimattomalla) menetelmällä tuloutuvat poistot ovat suuret kun rakennusten hintataso on alentunut, indeksointimenetelmä taas johtaa suuriin tuloutuksiin, kun rakennusten hinnat ovat nousseet. Ks. Betænking nr. 1111/1987 s. 105.

⁴² Palautuvien poistojen määrän laskemisesta ks. tarkemmin *Karnov* 1989 s. 840.

⁴³ Ks. Betænking nr 1111/1987 s. 100 ss., jossa poistojen palautumisen verotus on esitetty laskuesimerkein.

⁴⁴ Koneiden ja kaluston menojäännöksen määrittämisestä indeksikorotukseen säädetään Lov om skattemæssige afskrivninger mv. 2 §. Ks. myös *Karnovs* lagbog 1989 s. 832, jossa on laskelman avulla esitetty poistopohjan ja poiston määräytyminen. Poisto on 30 % menojäännöksestä. Verovuoden hankintamenoa on kuitenkin 1/6 poistopohjan ulkopuolella eikä indeksikorjausta tehdä verovuoden hankinnoille.

⁴⁵ Eroista palautuvien poistojen verotuksessa koneiden ja kaluston sekä rakennusten välillä ks. Betaenkning nr. 1111/1987 s. 102 ss.

⁴⁶ Lov om opkrævning av indkomst- och formueskat for personer m.v (kildeslag) lisättiin 33 C §.

⁴⁷ Säännösten piiriin on sisällytetty luovuttajan lapsi, lapsenlapsi, sisarus, sisaruksen lapsi tai lapsenlapsi.

⁴⁸ Ilman jatkuvuusperiaatteen käyttöönottoa tapahtuisi Tanskassa tuloutus käypään arvoon. Tanskan verolainsäädännössä ei tuloutuksen edellytyksenä ole realisoimista vastikkeellisella luovutuksella. Tuloverotuksen pääsäännön mukaan lahjoitus rinnastetaan kauppaan. Tulove-

Sääntelyn piiriin kuuluvat maatalousyrityksessä käytettävistä hyödykkeistä ne, joiden hankintamenosta kulukirjauksia yleensä voidaan tehdä ja joista tuloutuksia voi aiheutua. Tärkeimpiä kohteita ovat rakennukset, koneet, tuote- ja tarvikevarastot sekä kotieläimistö. Säännöstä sovelletaan myös tilan osuuden luovutukseen, joten se soveltuu vaiheittaiseen sukupolvenvaihdokseen.

Säännösten soveltaminen on tahdonvaltainen ja joustava. Päätös siitä, hyödynnetäänkö jatkuvuusperiaatteen käyttömahdollisuutta, on sekä myyjän että ostajan tehtävä ja ilmoitettava veroviranomaisille. Myyjän verotuksessa voidaan toteuttaa osan maatalousomaisuudesta luovutus jatkuvuusperiaatetta soveltaen ja osan siten, että tehdyt kulukirjaukset palautuvat tuloon.⁴⁹ Tällainen menettely saattaa olla paikallaan, jos myyjällä on vanhoja tappioita, joita vastaan tuloukset voidaan kuitata.

Ostajan menopohja määräytyy vastaavuusperiaatteen mukaisesti. Kauppahinnan perusteella hankintameno määräytyy niissä tapauksissa, joissa myyjä antaa kulukirjausten tuloutua verotuksessaan myyntituloa vastaan. Tilan kaupassa verotukselliset näkökohdat on mahdollista ottaa huomioon kaupan kummankin osapuolen kannalta kauppahinnan asettamisessa.

Jatkuvuusperiaatteen soveltaminen lähisukulaisten välisissä yritysten luovutuksissa mahdollistaa sukupolvenvaihdoksen alennetuin verokustannuksin entistä aikaisemmassa vaiheessa. Samoin yrityksen luovutus useammassa vaiheessa käy entistä vähemmillä verokustannuksilla. Uudistuksella on tarkoitus vahvistaa yrityksen ostajan taloudellista asemaa ja mahdollistaa yrityksen kehittäminen entistä tehokkaammaksi ja taloudellisemmaksi.⁵⁰

Verotuksellisen jatkuvuuden toteuttaminen johtanee kauppahintojen alenemiseen sukulaiskaupoissa. Se, että ostaja ottaa kannettavakseen luovuttajalta siirtyvän veroluoton, olisi luonnollista kompensoida hänelle kauppahinnan alen-

rotuksessa vastikkeeksi otetaan lahjaverotuksessa vahvistettu arvo. Tämä muodostaa myös luovutuksensaajan hankintamenon. Vastaavuus siis toteutuu korkealla arvostustasolla. Tämä on pääsääntö, josta on poikkeuksia, mm. jatkuvuus yrityksen sukupolvenvaihdosluovutuksen verotuksessa. Lahjaan liittyvästä tuloverotuksesta ks. *Silfverberg*, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv s. 318 s. Teoksen sivulta 63 ilmenee myös, että lahjasta pääsääntöisesti tuloverotetaan Tanskassa. Vain puolisoiden ja lähisukulaisten väliset lahjat on vapautettu tuloverotuksesta ja asetettu lahjaveron alaisuuteen. Käytännössä taloudelliselta arvoltaan merkittävimmät luovutukset ilmeisesti päätyvät lahjaverotuksen piiriin.

⁴⁹ Sitä vastoin säännös ei mahdollista osittaista tuloutusta ja vastaavaa ostajan menopohjan osittaiskorotusta samasta hyödykkeestä tai hyödykeryhmästä. Ks. *Ligningsvejledning* 1990 s. 806.

⁵⁰ Siitä, mitä ongelmia poistamaan uudet säännökset on tarkoitettu, ks. *Lovforslag nr L 51, s. 4, Folketinget* 1988 – 1989.

nuksella. Alihintainen luovutus ei enää johda tehtyjen kulukirjausten purkautumiseen myyjällä kuten aiemmin, joten tuloverorasitus luovuttajalle on entistä pienempi.

Veroluoton siirtäminen ostajalle ei aina ole edullisin ratkaisu osapuolille. Kaupan osapuolille syntyvää yhteisetua mitattaessa on otettava huomioon, että jatkuvuuden toteutuessa myyjällä verotukselta välttyy osin lievemmin verotettavaa tuloa (særlig indkomst 50 %) kuin se tulo, jota ostajalle muodostuu enemmän siksi, että hänen menopohjansa jää alhaisemmaksi (normaali tulo 50 – 68 %).⁵¹ Esimerkiksi rakennuksien osalta saattaa olla edullisempaa antaa poistojen tuloutua. Verosäästöt menopohjan suuremmuuden takia voivat ostajan normaalitulon verotuksessa olla suuremmat kuin myyjän erityistulosta menevä vero.

Tanskan uudistus parantaa alihintaisten sukulaisluovutusten verotuksellista asemaa.⁵² Uudistus ei johtane maatalouden rakennekehityksen merkittävään heikentymiseen siten, että pienet heikosti kannattavat tilat voisivat sukupolvenvaihdon verokustannusten alentumisen turvin jatkaa itsenäisinä. Tanskan maatalouslainsäädökset eivät edistä sukupolvenvaihdosta sellaisilla tiloilla.

8.4 Norja

8.4.1 Veronalaisen tulon laajuuskysymys

Maatalouskiinteistön myyntivoitto on verovapaata 10 vuoden omistuksen jälkeen. Jo viiden vuoden omistusaajan jälkeen myyntivoiton veronalaisuus vähenee 20 %:n vuosittaisin porrastuksin.⁵³ Samat säännökset koskevat myös maatilalla olevaa asuinrakennusta. Se ei siis kuulu oman asunnon myyntivoiton huo-

⁵¹ Erityiskohtelun, 50 %:n verokannan alaisuuteen kuuluvat vain rakennuksista, salaojista ja koneista palautuvat poistot. Muusta maatalousomaisuudesta purkautuvat kulukirjaukset verotetaan normaalina tulona.

⁵² Ks. Lovforslag nr L 51 s. 7, Folketinget 1988 – 89. Siinä esitetään arvioita jatkuvuuden mahdollistavan uudistuksen vaikutuksesta verokertymään kaikissa sukulaisluovutuksissa. Verokertymän oletetaan alentuvan kaikkien suoraan omistettujen yritysten luovutusten osalta yhteensä noin 100 miljoonaa Dkr. Maatalousyritysten osuutta ei ole erikseen arvioitu. Vaikutusta lahjaveron/perintöveron kertymään ja sen ajoittumiseen on ehdotuksessa pidetty vähäisenä.

⁵³ Norjassa vuoden 1992 alussa voimaan tulevaksi suunniteltu verouudistus olisi muuttanut kiinteistöjen myyntivoittoverotusta merkittävästi. Ehdotetut muutokset koskivat sekä myyntivoittoverotuksen yleisiä säännöksiä että sukupolvenvaihdoskauppoja, joita tilakaupoista Norjassakin valtaosa on. Myyntivoitto olisi laskettu nimellisarvoista ilman inflaatiokorjauksia. Inflaatio tullee jossain määrin huomioon otetuksi verokannan alhaisuutena. Myyntivoitto olisi ollut pääomatulona, jota verotetaan 28 %:n suhteellisen verokannan mukaan. Lähisukulaisten

jennusten piiriin. Maatalouskiinteistö on myynnin verotuksessa muita kiinteistöjä edullisemmassa asemassa. Elinkeinotoiminnassa käytettävän kiinteistön myyntivoitto ei ole verovapaata 10 vuoden omistuksenkaan jälkeen.⁵⁴ Maatalousrakennusten myyntitulon verovapaus johtaa siihen, että tehty poistot eivät palaudu verotettaviksi.⁵⁵ Muun omaisuuden, mm. maatalousirtaimiston, myyntitulo on kokonaisuudessaan veronalaista.

8.4.2 Kertatulon muodostuminen ja progressiontasauksen tarve

Maatalousyrityksen omaisuuden kertarealisoinnissa muodostuvaa vero-ongelmaa lieventävät Norjassa merkittävästi eräät yritysverotuksen yleiset säännökset.⁵⁶ Osa niistä vaikuttaa veroluoton muodostumisedellytyksiin. Realisoinnissa syntyvän tulon ansiotuloksi ja pääomatuloksi jakamisen suhteella on progression kannalta suuri merkitys.

Norjassa on pitkäaikaisten menojen jaksotuksessa siirrytty entistä tarkemmin seuraamaan menon tulontuottamiskyvyn ja hyödykkeen arvon alentumisen kehitystä.⁵⁷ Irtaimen käyttöomaisuuden maksimipoistot eivät suo ainakaan merkittäviä mahdollisuuksia veroluoton muodostumiseen.⁵⁸ Vaihto-omaisuuden aliarvostusmahdollisuus on poistettu.⁵⁹ Maatalousyrityksenkin vaihto-omaisuuden arvonnousuja seurataan jo toiminnan aikaisessa verotuksessa, joten kumuloitu-

välisissä tilakaupoissa maapohjan osalta muodostuvan satunnaisen myyntivoiton verotus olisi siirretty siihen hetkeen, jolloin tapahtuu myynti lähisukulaisperiin ulkopuolelle. Myyjää ei sukulaiskaupoissa olisi verotettu myyntitulon ja hankintamenon erotuksesta. Ostaja olisi saanut hankintamenokseen myyjän verotuksen hankintamenon, joten veroluotot olisivat siirtyneet ostajalle. Ne purkautuisivat, jos ostaja myisi maan lähisukulaisperiin ulkopuolelle. Ks Ot.prp. nr. 16 s. 33.

⁵⁴ Näin Lignings-ABC (1991) s. 398.

⁵⁵ Ks. Lignings-ABC (1991) s. 399.

⁵⁶ Norjan verouudistuksen yhteydessä yhdenmukaistettiin maatalousyrityksen verotusta muiden yritysten verotuksen suuntaan. Ks. muutosehdotuksista tarkemmin Ot.prp. nr. 35 s. 162. Muutosehdotukset eivät kuitenkaan tulleet sellaisinaan hyväksytyiksi parlamenttissa.

⁵⁷ Norjan verouudistuksessa vallinneesta pyrkimyksestä menojen ja tulojen jaksottamiseen realisointiperiaatteen mukaisesti ks. Ot.prp. nr. 35 s. 104 ss.

⁵⁸ Ot. prp. nr 35 s. 112 s. osoittaa, että verouudistuksessa oli tarkoitus poistoina vähennettävien hyödykkeiden osalta estää veroluoton muodostuminen. Ministeriön ehdotus olisi merkinnyt irtaimen käyttöomaisuuden poistoprosentin alentamista 30 %:sta 20 %:iin, useiden hyödykkeiden jopa 15 %:iin. Eduskunta ei kuitenkaan hyväksynyt näin suurta poistoprosentin alennusta. Traktoreiden ja yleensä tuotannossa käytettävien koneiden enimmäispoisto alennettiin kuitenkin 20 %:iin. Säännökset ovat skatteloven §:ssä 44 A 5. Jaottelu irtaimen käyttöomaisuuden osalta on varsin tarkka ja yksityiskohtainen.

⁵⁹ Realisointiperiaatteen soveltamisesta vaihto-omaisuuteen ja siihen liittyvästä ennenaikaisten kulukirjausten tekemähdollisuuden poistamisesta ks. Ot. prp. nr 35 s. 131 s.

via verottamattomia tuloeriä ei pysty muodostumaan merkittävästi.⁶⁰ Arvonnousujen seuranta koskee myös karjan arvoa.⁶¹

Maatalousyrittäjien myyntitulon osan päätyminen suhteellisen (28 %:n) verokannan alaisuuteen vähentää progressio-ongelmaa.⁶² Myyntivoitto hyödykkeestä, jonka hankintamenosta ei ole tehty poistoja ja voitto siis perustuu arvonnousuihin, katsotaan pääomatuloksi.⁶³ Samoin palautuvat poistot rakennuksista kuuluvat pääomatulon piiriin.⁶⁴ Koneiden ja kaluston palautuvat poistot tulevat normaalina yritystulona verotettavaksi osin pääoma- osin ansiotulona.

Maatalouden vaihto-omaisuuden myyntitulo luetaan normaaliksi yritystuloksi, joka jaetaan pääomatuloksi ja ansiotuloksi yleisten säännösten mukaisesti. Vaihto-omaisuuteen ei sisälly läheskään siinä määrin etupainoisia kulukirjauksia ja kumuloituneita verottamattomia tuloja kuin Suomessa.

Kokonaisuutena ottaen erityiset progression lievennysäännökset eivät Norjassa ole niin tarpeellisia maatalousyrittäjien kaupan verotuksessa kuin Suomessa. Juoksevan toiminnan aikaista suurempia määriä progressiivisesti verotettavia tuloja ei kaupassa Norjassa juuri muodostu. Merkittäviä syitä tähän ovat vähäiset mahdollisuudet veroluottojen tekoon toiminnan aikana sekä pääomatulon piiriin määrittäminen kattamaan myös poisto-oikeuden piiriin kuuluvaa omaisuutta.⁶⁵

⁶⁰ Vaihto-omaisuuden verokäsittelystä on säännökset Skatteloven § 50:ssä. Varaston arvostus tapahtuu historiallisen hankintamenon perusteella. Yksikköarvon nousuun perustuvaa varaston arvonnousua ei oteta huomioon. Sitä vastoin varaston substanssin lisäys tai laadullinen arvonnousu nostaa varaston verotuksellista arvoa. Itse tuotettujen vaihto-omaisuushyödykkeiden hankintameno on aktivoitava vain välittömät kustannukset. Välilliset menot kuten poistot saa vähentää yrityksen tulosta niiden tekovuonna. Yrittäjän oman työn arvoa ei lasketa vaihto-omaisuuden arvoon. Karjataloutta harjoittavissa maatalousyrittäjissä kumuloituu tämän johdosta tuloa ilman toiminnan aikaista verotusta. Aliarvostusmahdollisuutta ei ole.

⁶¹ Kotieläimistön arvon seurannasta ja eläimistön osan myynnin verotuksesta ks. Lignings-ABC 1991 s. 405. s.

⁶² Norjassa yritystoiminnan tuloksesta osa verotetaan tasaisen verokannan (28 %) mukaisesti pääomatulona. Osa tuloksesta luetaan palkkatuloon verrattavaksi ja verotetaan korkeamman ja tulon määrästä riippuvan verokannan mukaisesti.

⁶³ Tämä koskee maatilakauppojen osalta maapohjaa.

⁶⁴ Rakennusten, salaojien ja siltojen palautuvien poistojen verotus seuraa itse maapohjan verotusta. Suuressa osin tapauksia myyntivoitto ja myös palautuvat poistot ovat verovapaita. Uudistusehdotuksessa tätä pidettiin kohtuuttoman edullisena rakennusten osalta, ks. Ot.prp. nr 16 s. 32. Ehdotuksessa rakennusten palautuneet poistot kuuluivat verotuksen piiriin. Muutosta ei kuitenkaan toteutettu. Uudistuksen taustamotiiveista ja todella toteutetuista muutoksista myyntivoittoverotuksen osalta ks. Zimmer, Skatterett 1992 s. 395 s.

⁶⁵ Kertatulon tuloutumista ja progression ongelmaa vähentää faktisesti myös se, että Norjassa suuri osa maatalousyrittäjien kaupoista tehdään lahjanluonteisina sukulaiskauppoina. Lain mahdollistama veroluottojen purkautumattomuus poistaa progressio-ongelman näissä luovutuksissa.

8.4.3 Veroluottojen käsittely lahjanluonteisissa luovutuksissa

Norjassa veroluottojen käsittely yritysomaisuuden siirtymässä on erikoislaatuinen. Vastikkeettomissa koko yritysomaisuuden luovutuksissa lähtökohtana on epäjatkuvuus luovuttajan ja vastaanottajan verotuksissa.⁶⁶ Vastaanottajan verotuksen menopohjaksi tulee hyödykkeiden todennäköinen luovutushinta luovutushetkellä.⁶⁷ Luovuttajan verotuksessa ei silti tulouteta veroluottoja. Epäjatkuvuus on siis hyvin edullinen luovutuksen osapuolille.⁶⁸

Lahjanluonteisten kauppojen tuloverotuksesta ei Norjassakaan ole nimenomaisia säännöksiä.⁶⁹ Koko yritysomaisuuden vastikkeeton luovutus tapahtuu pääsääntöisesti epäjatkuvuusperiaatteella.⁷⁰ Yksittäisten hyödykkeiden lahjoituk-

⁶⁶ Toteutumattoman verouudistusehdotuksen mukaan tietyn lähisukulaisperiin sisäisissä maatalousyrityksen kaupoissa ostaja jatkaa myyjän verotuksen jäännösarvoista. Säännöksen soveltamisala kattaisi lain mukaan perintöön oikeutetut. Suoraan alenevan ja ylenevän sukulaisuuden lisäksi säännöstä sovellettaisiin mm. sisaruksiin sekä heidän lapsiinsa. Ks. tarkemmin Ot.prp.nr. 35 s. 270. Valmisteluaineistosta käy ilmi, että alunperin oli tarkoitus yhdenmukaistaa täysin vastikkeettoman ja osittain vastikkeellisen luovutuksen verotuksellista kohtelua. Vastikkeettomassa yrityskokonaisuuden luovutuksessa luovuttajaa ei tuloverotettu. Vastaanottaja sai verotuksessa menopohjakseen sen arvon, joka omaisuudelle oli lahjaverotuksessa vahvistettu. Tämä oli periaatteessa lähellä käypää arvoa.

Menon jaksottamissäännökset yleensä johtivat siihen, että luovuttajan verotuksen menojäännös oli huomattavasti alle käyvän arvon. Näin meno tuli lahjaverotusarvon ja luovuttajan menojäännöksen erotuksen suuruiselta osalta verotuksessa kahteen kertaan vähennettäväksi. Tällaista etua ei muodostunut osittain vastikkeellisissa luovutuksissa. Epäjatkuvuustilanteista ja niiden poistamismenetelmistä yritysten vastikkeettomissa siirtymissä Ks. Ot. prp. nr. 35 s. 268. Kauppajätähölle ja ostajan sisaruksille tulevien suoritusten realisoiminen ilman välittömiä tuloveroseuraamuksia. Ks. Ot.prp. nr. 35 s. 271.

⁶⁷ Vastaanottajan verotuksen hankintameno ei saa kuitenkaan ylittää lahjaverotuksessa hyödykkeelle vahvistettua arvoa. Ks. Zimmer, Skatterett 1992 s. 385.

⁶⁸ Verouudistuksen yhteydessä on tuotu esiin periaate, jonka mukaan verotuksen arvostuskysymykset on sidottava henkilöön. Tämän on sanottu olevan kantava perusperiaate Norjan vero-oikeudessa. Periaate johtaa siihen, että vastaanottaja saa tuloverotuksessaan menopohjaksi luovutushetken käyvän arvon. Jatkuvuusperiaate, jonka mukaisesti luovuttajan menojäännös siirtyy vastaanottajalle, ei luonnollisestikaan toteuta verovelvolliseen sidottua arvostusta. Jatkuvuusperiaate on luovutuksen osapuolille epäedullisempi kuin toteutettu epäjatkuvuusperiaate. Norjan verouudistuksen periaatteellisista linjoista käydyistä keskustelusta ks. Løken, Skatterett 1992 s. 306 ss. ja Zimmer, Skatterett 1992 s. 384 ss.

⁶⁹ Silfverbergin, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv s. 320, mukaan Norjan tuloverosäännösten rakenne ei johda siihen, että rajanvedolle lahjan ja kaupan välille muodostuisi huomattava merkitys.

⁷⁰ Ks. Zimmer, Skatterett 1992 s. 385. ja sama Arv og Skatt s. 297 ss.

sen verotuksessa taas toteutetaan jatkuvuus toteutustasona käypä arvo.⁷¹ Veroluotot purkautuvat luovuttajalla ja ostajan verotuksen hankintameno määräytyy samalla periaatteella. Yksityiskäyttöönoton verotussäännökset eivät ilmeisesti tule sovellettaviksi koko yritysomaisuuden lahjanluonteiseen kauppaan. Pääsäännön mukaisesti lahjanluonteinen kauppa johtaa luovuttajan verottamiseen vastikkeen ja hankintamenon erotuksesta.⁷² Ostajan verotuksen hankintameno määräytyy käyvän arvon perusteella. Näin on kiistattomasti tilanteissa, joihin sovelletaan yksityiskäyttöönottosäännöstä. Ilmeisesti näin on myös koko yritysomaisuuden lahjanluonteisen kaupan verotuksessa. Norjassahan käypä arvo on pääsääntö hankintamenon määrittämisessä.⁷³ Siitä muodostaa poikkeuksen jatkuvuus eli luovuttajan menopohjan siirtäminen omaisuuden saajalle.⁷⁴

Norjassa maatalousyrittäjien siirtyminen lähisukulaisten välillä jatkuvuusperiaatetta noudattaen on hyvin rajoitettua. Norjan eduskunta ei toteuttanut jatkuvuusperiaatetta uudistusehdotuksessa kaavaillussa laajuudessa.⁷⁵ Yritysomai-

⁷¹ Yksityiskäyttöönoton verotusta säätelevät "uttaksreglerne". Näiden säännösten säätämishistoriasta sekä asemasta Norjan vuoden 1992 verouudistuksen eri vaiheissa ks. Zimmer, Skatterett 1992 s. 389 s. Säännösten käyttöalue kohdistuu yhtiöiden hyödykkeinä jakamiin voittovaroihin. Säännöksellä ei ole tarkoitus vaikeuttaa elinaikana toteutettavaa yksityisliikkeen sukulopenvaihdosta.

⁷² Ks. *Silfverberg*, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv s. 319 s. Näin on myyntivoitoverotuksen osalta Norjassa. Pääomavoittojen verotus edellyttää, että arvonnousu on realisoitu vastikkeellisella luovutuksella.

⁷³ Maatalousyrittäjien omaisuuden lahjanluonteisen kaupan verotuksesta Norjassa ovat maan verohallinnon edustajat (Skattedirektoratets kontorsjef Rolf. G. Andersen ja Johan G. Syrstadeng kirjeessään 30.4.1993) esittäneet seuraavan laskelman. Taustatiedot: Tilan kauppahinta on 900 000 kr, maatalouskiinteistön käypä arvo on 1 000 000 kr, ja karjan sekä koneiden käypä arvo 500 000 kr. Myyjän verotuksen menojaännös koneille ja karjalle on 230 000 kr. Myyjän verotus: kiinteistön osalta ei tuloa veroteta, omistus yli 10 vuotta. Koneiden ja karjan kauppahintaosuudeksi tulee vastikkeellisuuden astetta näiden hyödykkeiden käyvästä arvosta vastaava määrä eli 300 000 kr ($900\,000/1\,500\,000 \times 500\,000\text{ kr} = 300\,000\text{ kr}$). Kun tästä vähennetään menojaännös, 230 000 kr tuloksi jää 70 000 kr. Ostajan verotus: Ostajan verotuksen hankintamenot määräytyvät käypien arvojen perusteella. Kiinteän omaisuuden osalta siis 1 000 000 kr ja koneiden sekä karjan osalta 500 000 kr. Tämä on myös hyödykkeiden arvostustaso lahjaverotuksessa. Laskelman perusteella voidaan todeta, että verotuksessa syntyy epäjatkuvuus sekä kiinteistön että irtaimiston osalta. Kiinteistön osalta tämä johtuu osittain myyntitulon verovapaudesta. Vastikkeettomalta osalta syynä on verovelvollisten erillisyyden korostaminen. Tämä johtaa käyvän arvon ottamiseen vastaanottajan hankintamenoksi.

⁷⁴ Ks. näistä poikkeuksista, mm. tappioiden ja varausten siirtymisedellytyksistä perintötapaauksissa Zimmer, Skatterett 1992 s. 386 s.

⁷⁵ Verouudistuksen yhteydessä laajennettiin yksityisottojen verotussäännöksen soveltamisalaa. Lainsäädäntöhankkeeseen liittyi suunnitelma jatkuvuusperiaatteen toteuttamiseksi laajasti. Tätä koskeva ehdotus ei tullut hyväksytyksi. Myös yksityiskäyttöönoton verotussäännös tuli

suuden osalta saajan siirtyminen verovelvollisen asemaan toteutuu vain perintötilanteissa. Niissäkin tämä tapahtuu vain, kun yritystä jatkaa ainoa perijä tai leski.⁷⁶

Norjan verolainsäädännössä on lähivuosina laintulkinnallista epävarmuutta lahjanluonteisten yritysomaisuuden kauppohen verotuksessa.⁷⁷ Verouudistuksen toteutuminen vain osittain aiheuttaa rakenteellisia epäjohtomukaisuuksia. Tämä saattaa aiheuttaa tulkinnan muutostarvetta joiltakin osin. Tulossa saattaa olla muutoksia säännöksiin. Jatkuvuusperiaatteen hylkääminen oli selvä kannanotto lainsäätäjältä. Kuitenkaan ei ole varmaa, että tämä uudistuksen keskeinen kohta olisi hylätty lopullisesti. Uudistusehdotus oli edistysellinen ja sillä oli laaja poliittinenkin kannatus.⁷⁸ Norjassa lahjanluonteisten kauppohen verotuksessa irtaimiston osalta syntyvä epäjatkuvuus on poikkeuksellisen edullinen luovutuksen osapuolille. Sehän johtaa menon osittain kahteen kertaan vähentämiseen.

8.5 Saksa

8.5.1 Veronalaisen tulon määrään liittyvät huojennukset

Saksassa maatalousyrityksen luovutuksesta saatua voittoa ei lasketa erikseen maatalouskiinteistön ja irtaimiston osalta vaan yrityskokonaisuuden perusteella. Myyntivoitto ei kiinteistön eikä muultakaan osin periaatteessa ole verovapaata. Kuitenkin maatalousyrityksen myynnistä saatuun voittoon voi tulla sovellettavaksi sekä yleisesti yrityskauppaan liittyviä että nimenomaan maatilataloutta varten säädettyjä verovapauden antavia huojennuksia.

muutettavaksi. Säännös ei tule sovellettavaksi yrityksen tai sen osan vastikkeettoman luovuttamiseen lähisukulaisten piirissä. Ks. lainsäädäntöhistoriasta ja säännöksen nykyisestä sisällöstä tarkemmin *Zimmer, Skatterett* 1992 s. 389 s.

⁷⁶ Pääsääntöisesti perillisen ja lahjansaajan verotuksen hankintameno määräytyy hyödykkeiden käyvän arvon perusteella. Jos luovuttajan verotuksen menojaännös on tätä pienempi, hänen verotuksessaan ei tapahdu tuloutusta. Tapahtuu epäjatkuvuus. Jos perittävä on poistanut koneet 500 000 markkaan ja käypä arvo on 800 000 markkaa, perijä saa hankintamenokseen tämän ilman 300 000 markan tuloutusta perijän verotuksessa. Ks. *Zimmer, Skatterett* 1992 s. 385. Epäjatkuvuus voi olla verovelvollisille myös epäedullinen.

⁷⁷ Tämän kirjoittaja on hankkinut tietonsa käsitellyistä Zimmerin artikkeleista sekä hänen verouudistusta edeltäneestä kirjallisuudestaan. Silfverbergin väitöskirja, jossa Norjan uudistus on voitu ottaa pitkälti huomioon sekä kirjasta esitetty arvostelu *Zimmer, Skatterett* 1992 s. 404 ss., ovat olleet tukena.

⁷⁸ Verouudistuksen poliittisista ja taloudellisista taustoista ks. *Løken, Skatterett* 1992 s. 306 ss.

ESTG 6 §:n 4 momentin mukaan yrityksen myyntivoitto on veronalaista vain 30 000 DM ylittävältä osin, sikäli kuin voitto ei ylitä 100 000 DM:aa.⁷⁹ Tämän summan ylittävä voitto alentaa määrällään vapaaosan suuruutta. Myyjän ollessa 55 vuotta täyttänyt tai hänen oltuaan pitempiaikaisesti työkyvytön vastaava vapaaosa on 120 000 DM ja raja, jonka ylittävä tulo alentaa verovapaata osuutta, on 300 000 DM.⁸⁰

Maatalousyrityksen myyntivoiton verotukseen on säädetty erityisiä, väliaikaisia lievennyksiä (ESTG 14 a §). Ne tulevat myyntivoiton määrän ja myyjän tulotason rajoitussummista päätellen sovellettaviksi pääosin pienten tilojen myyntivoittoiin. Motiivina erityissäännöksiin on mm. pienten tilojen sukupolvenvaihdojen helpottaminen myyntitulon verovapaudella. Mutta periaatteessa vastakkainen pyrkimys, maatalouden rakenteen parantaminen tilakokoa suurentamalla on eräissä säännöksissä motiivina. Eräiden tilan osan myyntiä koskevien verovapaussäännösten pyrkimyksenä on maatalousyritysten rahoitusaseman parantaminen.

ESTG 14 a §:n 1 momentissa säädetään koko maatalousyrityksen myynnistä saatu myyntivoitto verovapaaksi, 90 000 DM:aan asti, jos yrityksen liikearvo ei myyntihetkellä ylitä 40 000 DM:aa ja jos myyjän muusta kuin maataloudesta saamien tulojen määrä ei myyntiä edeltävänä vuonna ylitä 27 000 DM:aa (puolisoilla 54 000 DM).

Edellisessä kappaleessa mainituilla edellytyksillä ja mainittuun määrään asti on annettu verovapaus tapauksissa, joissa viljelijä on luovuttanut tilansa lisämaiksi maatalouden rakenteen parantamiseksi. ESTG 14 a §:n 3 momentissa nimittäin liitetään tilan myynnin edellä käsitellyt veroseuraukset »Aufgabe»-menettelyyn. Tällä menettelyllä maatalousyrityksen omaisuutta voidaan luovuttaa usealle henkilölle.⁸¹ Myytäessä Aufgabe-menettelyn yhteydessä voitto on myyntihinnan ja kirjanpitoarvon erotus.⁸²

⁷⁹ Yrityksen luovutusvoitto on myyntitulo vähennettynä myyntikuluilla ja liikeomaisuuden arvolla eli kirjanpidon ja verotuksen menojäännöksillä. (ESTG 16 § 2 mom.) Ks. myös *Knobbe-Keuk* s. 640 ss.

⁸⁰ Rajoja on nostettu rahan arvon heiketessä.

⁸¹ Käsitteiden Aufgabe ja Veräußerung eroista yrityksen myyntitilanteesta ks. *Knobbe-Keuk* s. 637 ss. Myytäessä koko yritys kerralla, on kyseessä Veräußerung. Myytäessä yritys-omaisuutta lyhyen määräaikana erillisillä kaupoilla, (ja yleensä eri henkilöille) aiempi tulolähteen yhtenäisyys päättyy. Varoja otetaan joko edelleen myyntiin tai yksityiskäyttöön. Myös tällaisesta erillisestä myynnistä on saatuun voittoon siis sovelletaan vapaamääräsäännöstä silloin, kun se muodostaa kokonaisuuden. Koko yrityksen myynnin ja Aufgabe-menettelyn verotuskohtelusta ks. *Köhne - Wesche* 1990 s. 248 s.

⁸² Aufgabe-menettelyä käytetään, kun maatalousyritystä ei myydä yhdellä kerralla yhdelle ostajalle vaan useammalle ostajalle lyhyehkön ajan kuluessa. Aufgabe- menettely on taval-

Maatilan sukupolvenvaihdoskauppaa helpottamaan on säädetty EStG 14 a §:n 4 momentin säännökset. Niiden avulla lievennetään tilaan kuuluvan maa-alueen myynnin ja yksityisoton verotusta tapauksissa, joissa joko myyntihintaa tai yrityksestä otettua maa-aluetta sellaisenaan käytetään tilan ostajan sisarusten osuuden suorittamiseen. Maa-alueen myynnin tai yksityisoton ja väistyvän sisaruksen osuuden suorituksen välinen aika ei saa olla yli vuotta. Tällä yritetään turvata verovapausdun hyödyntäminen vain sisarusten vaatimusten täyttämiseen. Myös säännös läheisestä sukulaisuussuhteesta täydennysmaksun suorittajan ja oikeutetun välillä korostaa säännösten tarkoitusta sukupolvenvaihdosluovutusten helpottamiseen.

Verovapauden enimmäismäärä, 120 000 DM, on varsin merkittävä. Kun verovapausmäärä vielä lasketaan erikseen kutakin suoritukseen oikeutettua kansasisarusta kohti, myyntitulon tai yksityisoton arvon verovapausmäärä antaa mahdollisuudet huomattavaan verotukeen. Rajoittavaksi tekijäksi muodostuu käytännössä useimmiten verovelvollisen tulorajasäännös. Maksimimääräisen huojuennuksen ehtona on, että verovelvollisen tulot muusta kuin luovutuksesta eivät ylitä 27 000 DM:aa (puolisot 54 000 DM).⁸³

Arvioitaessa kokonaisuutena maatalousyrityksen luovutusvoiton veronalaisuuden laajuutta Saksassa on edellä esiteltyjen vapaamäärien vastapainona otettava huomioon, että maatalouskiinteistön myyntivoitto ei ole verovapaata.⁸⁴ Kiinteistön myyntitulosta vähennettävä määrä on 1.7.1970 jälkeen ostettujen kiinteistöjen osalta todellinen hankintameno. Sitä ennen hankitun maapohjan myyntitulosta vähennettävä arvo määräytyy maapohjan tuottoarvon kapitalisoinnilla. Tällä kaavamaisella perusteella vahvistetut arvot muodostuvat käytännössä usein niin korkeiksi, että myyntivoittoa maapohjan myynnin perusteella ei muodostu.⁸⁵

laan yksityisotto, jota seuraa joko myynti tai hyödykkeen käyttö yksityistaloudessa. Menetelly antaa luovuttajalle toiminta-aikaa. Hän saa pitää hyödykettä ilman tuloutusta tietyn aikaa. Näin hän voi yrittää myydä hyödykkeen ja myyntitulo on yritystuloa. Jos hän päättää ottaa hyödykkeen yksityiskäyttöön, on siitä ilmoitettava veroviranomaisille. Silloin tuloutus tehdään heti ja odotusaika katkeaa. Liiketoiminnan myynnin osalta ks. *Knobbe-Keuk* s. 652.

⁸³ Tulorajan ylittävä määrä alentaa hyvin nopeasti verovapaan osan määrää. Tämän vuoksi kyseistä säännöstä voidaan pitää lähinnä pienten ja keskisuurten tilojen sukupolvenvaihdosten helpottamisvälineenä. Siinä se on vapaamäärän suuruuden vuoksi tehokas. Edistäessään tehokkaasti pienten tilojen sukupolvenvaihdosta säännös ilmeisesti hidastaa maatalouden rakennekehitystä. Säännös on ollut voimassa muutamia vuosia kerrallaan, joten sen pysyvyydestä jatkossa on vaikea sanoa.

⁸⁴ Maatilalla olevan asunnon ja sen tontin osalta myyntivoitto on verovapaata kahden vuoden asumisedellytyksin.

⁸⁵ Maapohjan kirjanpidollisen (ja verotuksellisen) arvon määrittämisestä ks. *Köhne - Welsche* 1990. s. 206 ss.

8.5.2 Kertatulon verotuksellinen erityiskäsittely

8.5.2.1 Menon jaksoituksesta ja tuloutumisesta tilakaupassa

Saksassa maatalouden verotusmenettelyjä on useita. Tilan myynnistä aiheutuvien veroseuraamusten suhteen niitä on kahta lajia. Liikeyrityksen verotusta lähellä olevassa verotusmuodossa, jossa verotettava tulo määräytyy verovuoden lopun ja alun taseen erotuksena, varojen arvomuutoksilla ja arvostuksella on merkitystä myös tilan myynnin verotuksessa.⁸⁶

Niissä verotusmuodoissa, joissa verotettava tulo määritellään kaavamaisemmin, juoksevan toiminnan aikaisella verotuksella ei ole vaikutusta tilan myynnin verotukseen.⁸⁷ Maatalousyrittäjän myynnin yhteydessä syntyvän voiton tai tappion laskemista varten tasearvot vahvistetaan fiktiivisesti niille tiloille, joilla ei ole varsinaista kirjanpitoa.⁸⁸

Juoksevan toiminnan tapahtuessa nettotulon verotuksena tämän verotuksen ja tilan myynnin verotuksen välillä on kytkentä. Myyntitulosta vähennetään ne

⁸⁶ Verotusmenettely saksaksi Betriebsvermögensvergleich (EStG 4 § 1 mom.), menettelystä tarkemmin, *Köhne - Wesche* 1990 s. 201 ss.

⁸⁷ EStG 13 a §:n mukainen **Durchschnittssätzen**-menetelmä perustuu periaatteessa maatalousomaisuudelle laskettavan laskennallisen koron verottamiseen. Järjestelmää sovelletaan melko pieniin tiloihin. Lisäksi tilan kotieläintuotanto ei saa olla peltoalaan nähden intensiivistä. Koska kirjanpitoa ja tasetta ei pidetä, ei tilan myyntihetkellä ole näistä otettavaa arvoa. Verotusmenettelystä tarkemmin ks. *Köhne - Wesche* s. 233 ss. Tämän verotusperusteen piiriin kuuluu noin 2/3 Saksan maatiloista. Ks. *Köhne, Agrarwirtschaft* 1991 s. 198. Hän pitää ongelmana sitä, että vain 1/3 maanviljelijöistä on todellisen tuloksenlaskennan piirissä, joko kirjanpitovelvollisia tai kassaperusteisesti verotettavia. Keskimääräisperusteisesti verotettavat tulevat keskimäärin lievästi verotetuiksi ja ryhmän sisällä on eriarvoisuutta. Köhne suosittelee kaikkien keskimääräisperusteisesti verotettavien viljelijöiden siirtämistä kassaperusteisesti (Überschussrechnung) verotettaviksi.

EStG 4 § 3 mom.:n mukaisessa Überschussrechnungissa menot ja tulot käsitellään pääosin kassaperiaatteen mukaisesti. Pitkävaikutteiset menot, kuten käyttöomaisuusmenot vähennetään poistoina. Tässä järjestelmässä ei ole vaihto-omaisuuden osalta aktiivoiden ja passiivoiden arvomuutosten seurantaa. Tilan myyntituloa vastaan laitettavaa menopohjaa ei ole juoksevan toiminnan ajalta. Verotusmuodon yksityiskohtainen esittely ks. *Köhne - Wesche* 1990 s. 226 ss.

Abgabenordnung 1977 162 §:ssä on veroilmoituksensa ja kirjanpitonsa laiminlyöneitä verovelvollisia varten Suomen arvioverotusta vastaava menettely, die Schätzung des Gewinns. Siinäkin ei muodostu juoksevan toiminnan aikaista menojäännöspohjaa tilakaupan verotusta varten. Ks *Köhne - Wesche* 1990 s. 238.

⁸⁸ Ks. *Althoefer - Fichtelmann - Schlücking - Walter* s. 293 ss. Näiden fiktiivisten kirjanpitoarvojen vahvistamisessa tulee noudattaa EStG 4 §:n 1 momentin periaatteita. *Köhne - Wesche* 1990 s. 396.

arvot, jotka olivat voimassa juoksevassa verotuksessa.⁸⁹ Purkautuvan kertatulon muodostumiseen johtavat toiminnan aikaiset säännökset, jotka mahdollistavat veroluoton muodostumisen useammallakin eri tavalla.

Kotieläinten arvonnalisäysten huomioon ottamista verotuksessa on pidetty vajavaisena.⁹⁰ Tämä johtaa siihen, etteivät arvonnousut tule täysimääräisesti verotetuiksi juoksevan toiminnan aikana vaan tuloutuvat tilan myynnin yhteydessä.⁹¹ Kertatulon määrää lisää myös se, että peltomaassa kasvavalle sadolle ja kasveille (Feldinventar) ei ole laskettu taseessa arvoa. Tällaisilla peltomaalla kasvavilla kasveilla voi Saksassa olla suurikin arvo. Esimerkiksi hedelmäpuut ja viinikasvit ovat pitkäaikaisia investointeja. Niihin kohdistuvaa myyntituloa vastaan ei kirjanpidossa ole vähennyskelpoista menoa.

Koneiden ja kaluston hankintamenon verotuskohtelu saattaa suoda mahdollisuuden taloudellisen kulumisen edellyttämää suurempien kulukirjausten tekoon hankintamenosta. Koneiden hankintamenon jaksotuksessa on valittavana kaksi poistojärjestelmää, lineaarinen ja degressiivinen. Lineaarisessa poistojärjestelmässä poistot on pyritty asettamaan koneiden taloudellista käyttöaikaa vastaavaksi. Sen yhteydessä voidaan käyttää EStDV 76 §:n Sonderabschreibung-poistoa. Poiston avulla voidaan kolmessa vuodessa poistaa 50 % koneen hankintamenosta ja jatkaa sen jälkeen poistoja lineaarisella poistojärjestelmällä. Vaihtoehtoinen geometris-degressiivinen poisto on korkeintaan 30 % tai 3 x lineaarinen maksimipoisto.

Rakennusten hankintamenosta tehtävät lineaariset poistot on mitoitettu tosiasiallista taloudellista kestoaikaa vastaaviksi ja niiden enimmäistaso on raken-

⁸⁹ Maatilan myynnistä tuloon palautuvien kulukirjausten määrä riippuu siitä, minkälaiset ovat juoksevan toiminnan aikaiset maatalousomaisuuden arvostusnormit siltä osin, kuin ne vaikuttavat verotettavan tulon määrittämiseen. Luonnollisestikin kysymyksellä on merkitystä vain niiden maatalousyritysten osalta, joissa verotettava nettotulo lasketaan kirjanpidon perusteella määriteltävien maatalouden omaisuuden arvomuutoksien perusteella. Näitä tiloja on vain 30 % maan maatiloista.

⁹⁰ Suomessa vastaavaa arvonnousun seurantaa ei ole lainkaan.

⁹¹ Keskimääräisperusteisen kotieläinten arvonnäärityksen on katsottu aiheuttavan maatalousyrityksen myynnin yhteydessä niin suuren veronalaisen kertatulon tuloutumisen, että on pohdittu merkittäviä korotuksia kotieläinten arvostamiseen. Vaihtoehtoisia erityistoimia siirtymävaiheen ongelmien ratkaisemiseksi on ehdotettu. Kotieläinten arvostusnormien muuttamista siten, että suurempi osuus arvonnoususta päätyisi verotettavaksi jo juoksevan toiminnan aikana on vastustettu lähinnä kahdella perusteella. Arvonousu ei ole realisoitunut, ja sen verottaminen johtaisi lisääntyvään veronmaksuun rahatulojen lisääntymättä. Lisäksi arvonnoususta osa johtuu rahanarvon alentumisesta ja voitto on siten näennäistä. Erilaisista ylimenokauden lievennystoimista kotieläimistön arvostusperusteiden korottamistilannetta varten ks. Köhne - Wesche 1990 s. 218.

nuksen ikäluokasta riippuen 1–4 %. Degressiivisen poistojärjestelmän poistoprosentti on korkeampi.⁹² Lisäksi on lineaariseen poistojärjestelmään liitettävissä Sonderabschreibung, jonka maksimipoisto on kolmena ensimmäisenä vuonna yhteensä enintään 30 % hankintamenosta. Rakennusten poistojärjestelmä mahdollistaa käyttöiän alussa ennen aikaisten kulukirjausten teon.⁹³

8.5.2.2 Myyntitulon verokantahuojennus

Yrityksen myynnin yhteydessä muodostuvan, juoksevan toiminnan tulosta poikkeavan kertatulon progressiivisessa tuloverotusjärjestelmässä aiheuttama ongelma on pyritty ratkaisemaan verokantahuojennuksella. EStG 34 §:ssä säädetty lievennys tulee tulorajoista riippumatta kaikkien verovelvollisten hyväksi. Sillä lieneekin huomattava merkitys suurehkojen tilojen kaupoissa, joissa maatalousomaisuuden arvon tai tulojen määrän korkeus eliminoivat vapaamääräsäännöksiin vaikutuksen ja joissa progression vaikutus on korkean tulotason vuoksi merkittävä. Verokantahuojennus koskee koko tilan myynnistä saatua tuloa.⁹⁴

Verokantahuojennus toteutetaan siten, että verovelvollisen maatalouden juoksevan toiminnan tuloon lisätään veronalainen luovutusvoitto, summan perusteella määritetään progressiivisesta taulukosta veroprosentti. Tämä prosenttiluku jaetaan kahdella ja saadun prosentin perusteella määrätään tulovero luovutusvoitolle.⁹⁵ Muulle osalle tuloa lasketaan vero itsenäisesti ikään kuin se olisi ainoa tulo. Verot lasketaan yhteen ja pannaan maksuun samana vuonna.

8.5.3 Lahjanluonteisten kauppojen verokohtelu

Myös Saksassa maatalousyritysten kaupoista suuri osa toteutetaan sukulaisten välillä ja tilan markkina-arvoa alhaisemmalla hinnalla. Tilan kauppahinta suoritetaan usein muodossa, jossa sitä käsitellään verotuksessa osin luonteensa vastaisesti. Tästä on seurauksena sekä maksusuorituksen että koko luovutuksen käsitteily verotuksessa taloudellisen luonteensa vastaisesti.

⁹² EStG 7 § 5 mom. : ensimmäiset 3 vuotta 10 %, seuraavat 3 vuotta 5 % ja seuraavat 18 vuotta 2,5 %.

⁹³ Rakennusten ja koneiden poistojärjestelmistä ks. lyhyt kaavioesitys Köhne -Wesche 1990 s. 209 sekä järjestelmien esittely s. 210 ss.

⁹⁴ Lain 34 §:n soveltamisalan määrittelyn 1 kohdassa mainitaan 14 §:n tarkoittama maatalousyrityksen myyntivoitto.

⁹⁵ Köhne -Wesche 1990 s. 250 esittää esimerkin tariffiedun laskemisesta tilakaupan yhteydessä.

Vielä 1990-luvun alussa Saksassa pidetään verotuksellisesti merkityksettömänä sitä, että tilan ostaja suorittaa yrityskaupan perusteella maksuja sisaruksilleen heidän ennakkoperintöosuusikseen.⁹⁶ Samoin luovutuksen luonteen arviointiin ei vaikuta asumisoikeuden antaminen tilan myyjälle. Myöskään rahassa maksettua elinkorkoa myyjälle ei pidetä kauppahintana. Näistä suorituksista huolimatta tilan luovutusta pidetään verotuksessa vastikkeettomana.⁹⁷

Mainituista suorituksista huolimatta maatalousyrityksen varat siirtyvät verotuksessa jatkuvuusperiaatetta noudattaen ostajalle. Vastikkeettomien luovutusten yhteydessä jatkuvuusperiaatteen noudattaminen on käytäntönä kokonaisen yrityksen luovutuksessa muissa vertailumaissa paitsi Norjassa. Vastikkeettomuuden kriteerit vain ovat muissa maissa pääsääntöisesti tiukemmat kuin Saksassa.

Saksassa ei oikeuskäytäntö varsinaisten lahjanluonteisten kauppajen verotuksen osalta ole täysin selkiytynyt.⁹⁸ Kysymys on lähinnä siitä, pidetäänkö luovutusta pelkästään kauppana vai osittain kauppana, osittain lahjana.⁹⁹

Tulkinta, jossa lahjanluonteinen kauppa katsotaan verotuksessa yhdeksi oikeustoimeksi ja vastikkeelliseksi tavalla, jota mm. Knobbe-Keuk suosittelee, on myyjälle sangen edullinen.¹⁰⁰ Siinä myyjälle muodostuu veronalaista voittoa vasta, jos yrityksestä tosiasiallisesti maksettu määrä ylittää myyjän taseen nettoarvon.¹⁰¹ Myynti verotuksen tasearvoihin on vaikutuksiltaan neutraali; yritysvarallisuus siirtyy ostajalle myyjän verotuksen arvoista. Jos luovutushinta on alle myyjän verotuksen arvojen, myyjän verotuksen arvot siirtyvät ostajalle. Myyjälle ei

⁹⁶ Tätä kantaa on yrityskauppojen osalta kritisoinut *Knobbe-Keuk* s. 647 s.

⁹⁷ Sekä myyjinä oleville vanhemmille annettujen etujen, asuntoedun ja rahallisen elinkoron että ostajan sisaruksille hyvityksenä maksettujen suoritusten on katsottu sisältyvän käsitteeseen *Schenkung unter Auflage*. Vastasuorituksesta huolimatta lahja katsotaan puhtaaksi lahjaksi, jos vastasuoritus otetaan lahjoitetun omaisuuden tuotosta. Käsitteestä tarkemmin ks. *Habich* s. 7 ss.

⁹⁸ Tällä tarkoitetaan luovutuksia, joissa on suoritettu myös verolainsäädännössä kauppahinnaksi katsottavia vastikkeita.

⁹⁹ Epätietoisuutta tulkinnasta on aiheuttanut BFH:n 17.7.1980 antama päätös. Tässä henkilöyhtiön osuuden luovutusta koskevassa päätöksessä alihintainen kauppa tulkittiin verotuksessa osittain vastikkeelliseksi osittain vastikkeettomaksi. Oikeuskirjallisuudessa on suhtauduttu torjuvasti ratkaisulinjan soveltamiseen yrityksen luovutukseen. Ks. *Knobbe-Keuk* s. 643 s. sekä *Habich*, jonka väitöskirja käsittelee mainittua tapausta ja siihen liittyvää problematiikkaa.

¹⁰⁰ Ks. *Knobbe-Keuk* s. 644 s.

¹⁰¹ Samalla kannalla on *Habich* s. 125, yksityisliikkeen luovutuksen osalta. Voittokin on veronalaista vain, jos se ylittää EStG 16 § 4 kohdan vapaamäärän. Verotettavaksi päätyvä tulo kuuluu EStG 34 §:n verokantahuojennuksen piiriin.

verotuksessa hyväksytty tappiota siinä tapauksessa, että luovuttajalla on ollut tarkoitus antaa vastikkeettomuusetu ostajalle.¹⁰²

Kokonaisuutena tarkastellen alihintaisten luovutusten verotuskohtelu Saksassa johtaa suhteelliseen vähäiseen nettotulon muodostumiseen myyjälle. Faktisesti kauppahintasuurituksina pidettävien vastikkeiden käsittely niiden luonteen vastaisesti ja luovutuksen pitäminen vastikkeettomana tuloverotuksessa on sinänsä merkittävä poikkeama. Lahjanluonteisen luovutuksen käsitteleminen verotuskäytännössä pääsääntöisesti yhtenä luovutuksena, ja tavalla, jossa myyjän kulukirjaukset eivät purkaudu kauppahinnan ollessa enintään myyjän verotuksen menojäännösten suuruinen, vähentää tuloutuvan tulon määrää verrattuna vaihtoehtoisin käsittelymalleihin.¹⁰³

Eläkkeen, asumisoikeuden ja sisarosuusmaksujen verotuskohtelu on ilmeisesti edistänyt pienten tilojen sukupolvenvaihdoksia ja siten osaltaan vaikuttanut niiden säilymiseen itsenäisinä. Tämä lienee osasy syy maatilojen suhteellisen pieneen kokoon Saksassa. Odotettavissa olevat muutokset suhtautumisessa sisarosuuksien vero-oikeudelliseen käsittelyyn sekä mahdollisesti lahjanluonteisen kaupan verotukseen saattavat johtaa tilakaupan yhteydessä syntyvän nettotulon huomattavaan lisääntymiseen. Sisarosuuksia tultaneen pitämään kauppahintana. Lahjanluonteisia kauppvoja saatetaan ryhtyä käsittelemään jakoperiaatteen mukaisesti.¹⁰⁴

¹⁰² Vaihtoehtoinen verotuskohtelu, jossa tehdyt poistot palautuisivat myyjän verotukseen, olisi mahdollinen tulkittaessa luovutus kaksiosaiseksi. Tällaisen luovutuksen taloudellisesta luonnehinnasta ks. lahjanluonteista kauppaa koskevassa jaksossa esitettyä. Luovutustoimen jakamisen ja yhtenäisenä käsittelemisen seurauksia verotuksessa on käsitellyt *Habich* s. 49.

¹⁰³ Käytännössä rahasuorituksilla myyjälle maksettuja alihintaisia luovutuksia on vähän. Tämä lienee osasyynä siihen, ettei maatalousyrityksen lahjanluonteisen kaupan verotuksesta ole korkeimman oikeusasteen päätöstä. Yleisimpiä tilan luovutuksia ovat *Schenkung unter Auflage* -tyyppiset luovutukset. Näissä tulkitaan ostajan suorituksien tulevan luovutetusta hyödykkeestä. Luovutuksen luonne käsitetään tavallaan nettoperiaatteella, eli vastaanottaja ei luovuta lainkaan vastiketta. Tapauksissa, joissa kauppahintana noteeraamattomien suoritusten arvo on korkea ja lisäksi suoritetaan varsinaista kauppahintaa, suorituksen verokäsittely voi olla kaukana luovutuksen todellisen luonteen edellyttämästä. Ostajan asema muodostuu epäedulliseksi varsinkin, jos myyjältä siirtyvät menojäännökset ovat paljon alle käyvän arvon ja suoritusten edellyttämän tason.

¹⁰⁴ Lahjanluonteisten kauppojen osalta on kysymys BFH:n vuonna 1980 antaman, henkilöityön osuuden alihintaista kauppaa koskevan päätöksen soveltamisalueesta. Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että luovutuksen kaksiosaisena käsittely ei sovellu yksityisliikkeen luovutukseen. Tähän on päätyntä mm. *Habich* s. 125 s.

8.6 Yhteenveto vertailusta

8.6.1 Tulon veronalaisuus

Maatalouskiinteistön myyntivoiton verotussäännökset ovat Tanskassa verovelvollisille hyvin edulliset.¹⁰⁵ Merkitseehän verovapaus yli 7 vuoden omistustajan jälkeen, että maatalouskiinteistöjen myyntivoitot ovat lähes aina verovapaita. Myös Norjassa kiinteistön myyntivoitto on täysin verovapaata kymmenen vuoden omistustajan jälkeen kaupan osapuolten sukulaissuhteesta riippumatta. Ruotsin säännökset johtavat ankarimpaan verotukseen, vaikkakin verokanta on vain 30 %. Saksassa ei kiinteistön osalta ole yleisiä verovapaussäännöksiä.¹⁰⁶ Lähinnä pieniä ja keskisuuria tiloja koskevat verovapaasuudet (30 000 DM, 120 000 DM ja 90 000 DM), joiden saanti on sidottu enimmäistulorajoihin.

Kiinteistön myyntivoiton verotusta voidaan tarkastella suhteessa sukulaiskauppa - vieraalle myynti.¹⁰⁷ Ruotsissa ja Tanskassa verosäännökset ovat neutraalit. Norjassakaan ei suositeta sukulaiskauppoja. Saksan osalta on vaikea sanoa varmaa kantaa. Varsinkin tilapäisissä säännöksissä on pienille tiloille verovapausetuja. Eräiden lähinnä sukulaiskaupoissa käytettävien vastikkeen suorittamismuotojen jättäminen kauppahinnaksi katsomatta on selvä etuus sukulaiskaupoille. Vertailumaissa sukulaiskauppojen suhteellinen verotusasema muihin kauppoihin verrattuna ei ole niin edullinen kuin Suomessa.

Maatalouden irtaimen omaisuuden luovutus on viimeinen liiketoimi, jota tulon veronalaisuuden suhteen käsitellään vertailumaissa pääosin kuten juoksevan toiminnan aikaisia luovutuksia. Saksassa vapaamäärät koskevat myös maatalousirtaimistoa.

8.6.2 Kertatulon erityiskohtelut

Kumuloituneiden tulojen ja palautuvien kulukirjausten tuloutuminen johtaa ilman erityisjärjestelyjä progressiivisessa valtionverotuksessa veronmaksun pe-

¹⁰⁵ Tässä kappaleessa tarkastellaan maapohjan myyntivoiton verovapautta. Maatalousrakennusten palautuvia poistoja verotetaan useimmissa vertailumaissa maatalousyrityksen tulona. Suomessa ja Norjassa näin ei tapahdu.

¹⁰⁶ Ruotsissa ja Tanskassa kiinteistöön luettavan rakennuksen hankintamenon palautuvat poistot luetaan maatalouden tuloon. Suomessa ei näin tapahdu vaan rakennukset luetaan myyntivoittoverotuksen piiriin. Sikäli kuin poistojen hankintamenoa alentava vaikutus ei johda myyntivoiton syntymiseen, poistoja vastaava määrä jää verottamatta ja muodostuu vastaamattomuus-tilanne.

¹⁰⁷ Asialla on merkitystä tilakoon kehittymisen kannalta. Edulliset sukulaiskauppojen verotussäännökset johtavat tällaisten kauppojen runsauteen.

rusteettomaan lisääntymiseen. Tämän estämiseksi on Ruotsissa käytettävissä tehokas ja vuotamaton tulontasausmenettely. Tehokas se on sikäli, että tulo veroa laskettaessa jaetaan monelle vuodelle. Toisaalta veroprosentti ei voi muodostua normaalituloon nähden liian alhaiseksi, koska laskentaperuste määräytyy useamman vertailuvuoden keskimääräisen tuloksen perusteella. Suomessa käytettävä tulontasausmenettely, jota vain rajoitetusti sovelletaan maatalouden tuloon, ei tiukemman kertymäaikarajoituksen johdosta jaa tuloa niin tehokkaasti.¹⁰⁸

Saksassa maatalousyrityksen myynnistä syntyvää nettotulota verotetaan puolella siitä veroprosentista, joka tulisi tilan myynnistä syntyneen nettotulon ja juoksevan toiminnan nettotulon yhteismäärälle. Tämä lievennys on ehkä suurempi ja sen lopputulos summittaisempi kuin Ruotsin tasausmenettelyssä. Tanskassa tiettyä osaa maatalousyrityksen tulosta verotetaan alennetun verokannan mukaan. Tämän normaalitulon verokantaan nähden suhteellisen vähäisen huojennuksen ulkopuolelle jää merkittävä osa tilan kaupassa muodostuvasta tulosta.¹⁰⁹ Norjassa maatalousyrityksen myynnissä ei tulevaisuudessa purkautune suuria kertatulota. Huomattava osa kertatulosta päättyy suhteellisen 28 %:n verokannan alaisuuteen.

8.6.3 Lahjanluonteisten kauppojen verotus

Lahjanluonteisten kauppojen verotusproblematiikkaan liittyy kysymys luovuttajan verotuksen kulukirjausten purkautumisesta. Ongelma koskee kaikissa maissa erityisesti maatalousirtaimistoon liittyviä aktiivisia veroluottoja.¹¹⁰ Selkeä ratkaisu on eri maissa tehty sen suhteen, palautuvatko poistot vastikkeettomissa yrityksen luovutuksissa. Epätarkaksi ja tulkinnallisesti epävarmaksi on eri-

¹⁰⁸ Suomessa karjanmyyntitulojen jaksotusmenettely johtaa progression tasoittamisen ohella veronmaksun ajalliseen jakamiseen. Oikeuskäytännössä toteutettu tulon jakaminen puolisoille toiminnan lopettamisen jälkeisiltäkin vuosilta johtaa progression tehokkaaseen alentumiseen. Tosin tietyillä karjatalouden aloilla, kuten lypsykarjataloudessa tulojen verottamatta kumuloitumisen pitkä aika ja kassaperusteisesta tuloslaskennasta johtuva vaihto-omaisuusmenojen etupainoinen kulukirjaus edellyttävätkin tehokasta progression tasausta.

¹⁰⁹ Tanskassa maatalousirtaimiston myynnistä syntyvä veronalainen nettotulo saattaa päättyä verotettavaksi suhteellisen korkean prosentin mukaan. Ongelmaa lieventää huomattavasti mahdollisuus myydä irtain maatalousomaisuus lähisukulaiselle poistojen purkautumatta.

¹¹⁰ Arvonnousuista muodostuvat veroluotot purkautuvat vain realisointitöiden täyttyttyä. Luovutus ei vastikkeettomalta osaltaan ole tällainen. Osittainen vastikkeettomuus ei suoranaisesti pura myöskään rakennuksien ja maapohjaan tehdyjen peruserävarauksien hankintamenoista tehtyjä etupainoisia kulukirjauksia. Kuitenkin tässä käsitelty pääasiallisuusperiaatteen ja jakamisperiaatteen solukset koskevat myös rakennuksia ja maapohjaa. Näin on, jos kyseiset hyödykkeet eivät kuulu myyntitulon veronhuojennusten antaman verovapauden piiriin.

tyisesti Saksassa jäänyt rajanveto siitä, minkälaisia luovutuksia pidetään vastikkeettomina.

Lahjanluonteisten kauppojen tulkitseminen ja kohtelu verotuksessa merkitsee veroluottojen suhteellisen vähäistä purkautumista Saksassa ja Ruotsissa.¹¹¹ Suomessa yhtenä ratkaisuvaihtoehtona oleva kaikkien veroluottojen purkautuminen on vertailussa ankarin. Jakamisperiaatteen soveltaminen taas merkitsee tätä vähäisempää veroluottojen purkautumista, ehkä samaa tasoa kuin Ruotsissa.¹¹² Norjassa toteutettu sääntely, jossa luovutuksensaajan verotuksen hankintamenoksi tulee hyödykkeen käypä arvo ilman vastaavia tuloutuksia luovuttajalla, on vertailussa verovelvollisille edullisin. Tämä menettely rikkoo menon vaikutusaikanaan kertaalleen vähentämisen periaatetta.

Tanskassa ongelman ratkaisussa on lähdetty omalle tielle. Veroluottojen purkautuminen on lähisukulaisten välisissä luovutuksissa pitkälti tilan luovutuksen osapuolten tahdon vallassa. Veroluottojen purkautumattomuus osittain vastikkeellisissa luovutuksissa ja myös täysihintaisissa luovutuksissa vähentää huomattavasti tilakaupan rahoitusongelmia. Vertailumaista Tanskassa veroluoton siirtäminen vastiketta sisältävissä sukulaisluovutuksissa vastaanottajalle on selvästi helpointa.¹¹³

¹¹¹ Näissä maissa on käytössä pääasiallisuusperiaate. Ruotsissa asia tosin on hyvin epävarma ja vastakkaista kantaa, jakamisperiaatteen soveltamista on suositettu. Kuitenkin vastikkeellisuuden raja on eri tasolla näissä maissa. Ruotsissa se on verotusarvo, Saksassa luovuttajan verotuksen menojäännös. Käytännössä nämä arvot ovat mm. irtaimen käyttöomaisuuden osalta lähellä toisiaan.

¹¹² Lahjanluonteista luovutusta koskevan normitason samanlaisuudesta huolimatta taloudelliset seuraukset voivat todellisuudessa olla erilaiset. Suomessa vaihto-omaisuudella ei verotuksessa ole menojäännöstä lainkaan. Muutenkin toiminnan aikaisten veronormien ja myyntivoiton verosäännösten muodostamissa olosuhteissa on Ruotsin ja Suomen välillä eroja esimerkiksi jakamisperiaatteen soveltamisen kannalta.

¹¹³ Siitä, miten Pohjoismaissa lahjanluonteisten kauppojen verotuksessa on toteutettu tuloverotuksen ja lahjaverotuksen synkronisointi, ks. *Silfverberg*, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv s. 346 ss. Suomessa luovutuksensaajalle siirtyvän veroluoton ongelmaa vähentävät yrityksen sukupolvenvaihdon perintö- ja lahjaverohuojennukset. Ruotsissa vastikkeettomasti siirtyvän yritysomaisuuden osalta ei veroluottoa vähennetä varoista kuten muita velkoja. Sen sijaan annetaan huojennus arvostuksessa. Tanskassa lahjoitus ja lahjanluonteinen kauppa purkavat pääsääntöisesti veroluotot, joten ongelmaa ei synny. Yritysomaisuuden siirtyessä siten, että vastaanottaja siirtyy luovuttajan asemaan, muodostuu ongelmia. Vain perintöverotukseen soveltuvat säännökset, joiden mukaan veroluotto otetaan huomioon arvostuksessa. Lahjaverotuksessa näin ei voida tehdä. Lahjanluonteisen kaupan yhteydessä osapuolet nähdäkseni yrittävät ottaa huomioon siirtyvän veroluoton vastikkeen määrittelyssä. Norjassa tilanne on pääsääntöisesti verovelvollisille edullinen. Epäjatkuvuustilanteesta tuloverotuksessa johtuu, etteivät veroluotot purkautu luovuttajan verotuksessa, mutta vastaanottaja saa hankintamenon, johon ei liity veroluottoa. Näin on selkeästi täysin vastikkeettomissa luovutuksissa. Tilanne on pitkälti sama myös lahjanluonteisissa luovutuksissa.

9 VEROTUS JA MUUT MAATILAN KAUPAN EDISTÄMISVÄLINEET

9.1 Tarkastelun taustaa

Verotus vaikuttaa suoranaisesti tilakaupan taloudelliseen rasitukseen. Verosäännöstö voi sisältää tilakaupan taloudellisia rasituksia lieventäviä ja lisääviä aineksia. Lisäksi verotus vaikuttaa eräiden tilakaupan julkisten edistämistoimien kuten lainoituksen lopullisen vaikutuksen muodostumiseen. Tilakaupan kokonaisrasituksen ja julkisen vallan sitä alentavan panostuksen kokonaismäärän tunteminen on aiheellista.

Veronormeilla tilakauppaan annetun tuen määrittäminen ja toteaminen on vaikeata. Jo yksittäiseen säännökseen mahdollisesti sisältyvän verotuen määrittäminen on epätarkkaa ja arvostuksenvaraista.¹ Veroedun suuntaa-antava määrittäminen voidaan tehdä sijoittamalla lainsäädännössä toteutettu sääntely mahdollisina pidettävien sääntelyjen asteikolle. Mahdollisena pidettävien sääntelyjen äärirajoja etsittäessä voidaan käyttää apuna vertailua muiden elinkeinojen vas-

¹ Verotuen, englanniksi *tax expenditure*, käsitteen määrittämisestä ks. *Surrey -McDaniel*, s. 184 ss. sekä *Owens*, s. 171 ss. Verotuen määrittäminen edellyttää verotuksen normaali- tai neutraalijärjestelmän konstruoinista. Voimassa olevaa verosäännöstöä verrataan tähän ja todetaan verotukien olemassaolo. Verotuki voi ilmetä laajuussuhteessa veronormiston yleisestä rakenteesta poikkeavana tulon verovapautena ja menon vähennyuskelpoisuutena. Jaksotussuhteessa verotuki ilmenee menon vähennysoikeutena ennenaikaisesti tai tulon verotettavaksi päätymissen myöhentymisenä. Laajuusperusteiset verotuet ovat olleet laajemmin tutkimisen kohteena. Suomessa verotukien määrää koskee valtiovarainministeriön suunnittelusihteeristön tutkimus, VM:n julkaisusarja n:o 2/1988. Veropohjan laajuutta tuloverotuksessa käsittelevät tutkimuksessaan *Ingberg – Mattila – Skurnik*. Verojärjestelmän tuen käsitteestä maatilatalouden osalta ks. TM 1990:VM 22 s. 47 s. Määrittely ei liity erityisesti tilakauppaan.

taaviin sääntelyihin.² Myös ulkomailla toteutetut sääntelyt voivat olla avuksi rajojen määrittelyssä.³

Maatilan kauppoihin voidaan periaatteessa antaa verotukea sekä laajuus-että jaksotuskysymyksissä. Laajuusperäiset edut ovat annettavissa tulon veronalaisuuden ja menon vähennyskelpoisuuden osalta. Laajuusetuja on annettavissa lähinnä myyjän verotuksessa. Siirtyvän omaisuuden laadusta johtuu, että suurta osaa tuotannontekijöiden hankinnasta aiheutuvista menoista ei ostajan verotuksessa saada vähentää.⁴ Laajuuskysymystä tarkastellaan tässä tulon ja menon verotuskohteluna niiden koko vaikutusaikana yritystoiminnassa.

Tehokas menettely verotuksen jaksotusetujen antamiseksi tilakauppaan on myyjän toiminnan aikana syntyneiden veroluottojen siirtäminen ostajalle. Maatilan kauppohen tapahtuminen substanssikauppoina, osapuolten lähisukulaisuus ja siihen liittyen kauppohen lahjanluonteisuus toisaalta vähentävät, toisaalta lisäävät mahdollisuuksia veroluottojen siirtämiseen.⁵ Veroluottojen siirtyminen on lainoitusmuotona erilainen kuin suora lainoistutuki.

Maatilan kaupan rahoitukseen käytetään valtion lainoistutukea. Tämä lainoitus on ollut joko suoraa valtion lainaa tai valtion subventoimaa korkotukilainaa. Lainoituksella annettuun tukeen liittyy monia piirteitä, jotka tekevät siitä verotusta soveliaamman lainoitusmuodon.⁶ Valtion lainoistuksen vaikutusta voidaan tarkastella verotustekijät mukaan ottaen.⁷

² Reaalimaailman erot ovat suuret, mikä vaikeuttaa rinnastusta. Liiketoimintaa harjoittavat perheyrietykset ovat useasti yhtiömuodossa. Substanssikaupan verotuksessa ilmeneviä veroongelmia ei synny osakkeiden myynnillä toteutettavassa kaupassa. Myös yritysomaisuuden koostumus on verotuksessa merkittäväällä tavalla erilainen. Maapohjan osuus on liikeyrietyksissä pieni verrattuna maatalousyritykseen.

³ Tässä työssä ei pyritä maatilan kaupan verotukien absoluuttisen suuruuden määrittämiseen.

⁴ Maapohjan myyntitulon veronalaisuuden suhteen lainsäädäntötasolla on periaatteessa liikumavaraa. Maapohjan hankintamenon vähennysnoikeudessa toiminnan tuloksesta ei liikumavaraa ole, sillä teoriat estävät vähennysnoikeuden. Hankintamenon vähentämisnoikeus maapohjan myöhempää myyntituloa vastaan on selviö. Välittömästi tilakaupan rasitukseen vaikuttava verosääntelyn mahdollisuus on siis myyjän verotuksen puolella.

⁵ Osakkeiden tai osuuksien kaupalla toteutettu luovutus tapahtuu yritysomaistuteen sisältyvien veroluottojen purkautumatta. Toisaalta substanssikaupan tapahtuminen lahjanluonteisena parantaa periaatteessa mahdollisuuksia veroluottojen säätämiseen siirtyviksi.

⁶ Lainoitus vastaa verosäännöksillä annettavaa veroluottoa. Maatalousyrityksen luovutus-tilanteessa annetaan tietyn edellytyksin myös investointitukea, joka on pysyvää. Ensimmäisen maatilan ostava nuori viljelijä voi saada ns. starttirahaa eli aloitusavustusta. Tämä tuki on lopullisuudessaan verrattavissa verotuksen laajuusetuun.

⁷ Nimenomaan tapauksissa, joissa laina korottaa kauppahintaa, verotus muuttaa kaupan osapuolten ja veronsaajien asemaa merkittävästi siitä, miksi se lainan annon perusteella sinänsä muodostuu.

Valtiovalta osallistuu välillisesti tilakaupan rasisitusten kantamiseen myös vastaamalla suuresta osasta maatalousyrittäjien eläkevakuutuksen kustannuksia. Myyjätahon vanhuudenturvan järjestäminen osittain eläkkeen muodossa vähentää tarvetta kauppahinnan ottamiseen toimeentuloa varten. Erityisen korostetusti pyrkimys tilan ostajan aseman parantamiseen ilmenee sukupolvenvaih-doseläkkeissä, joiden saamisen ehtona on kauppahintarajoitus.⁸

Laajasti tarkastellen tilakaupan edistämistoimien mitoitus ja kohdentaminen vaikuttavat varsin suuren kansanosan taloudelliseen asemaan. Maatalouden kannattavuuden parantaminen edellyttää tilakoon suurentamista.⁹ Jos maatil-an kaupan edistämistoimet kohdistuvat sukupolvenvaihdoksiin elinkelvottomilla ti-loilla, tilakoon suurentamisella saatava etu jää hyödyntämättä täysimääräisesti. Siinä tapauksessa, että heikko kannattavuus korvataan viljelijöille tuotteiden hin-tatuella tai tulotuella, sukupolvenvaihdosten tukemisesta aiheutuu rasisitusta koko väestölle.¹⁰ Tämä näkökohta on aiheellista pitää mielessä sukupolvenvaihdosten tukitoimia mitoitettaessa. Tilakaupan tukitoimet ovat tarpeellisia ja kansantalou-dellisestikin perusteltuja kohdistettuina kannattavaan toimintaan kykeneville maa-talousyrityksille.

Tässä luvussa esiteltävät maatalousyrityksen kaupan edistämismenettelyt ovat EY:n ja GATTin piirissä mahdollisesti syntyvien kansainvälisten rajoitusten suhte-teen eri asemissa. Kaupan häiriöttömyyden turvaaminen on sopimusten perus-motiivi. Jäsenmaan sääntelyn häiriövaikutus määrittää periaatteessa sääntelyn sallittavuuden. Verotuksen kautta ja suoraan eri muodoissa annettavat tuet vai-kuttavat eri vahvuudella maataloustuotteiden kansainväliseen kauppaan.

⁸ Kauppahinnan enimmäisrajan asettaminen sukupolvenvaihdoseläkkeen saannin ehdoksi osoittaa, että tarkoituksena on kanavoida etua ostajan hyväksi ja siten pysyttää eläke-etu osit-tain maatilataloudessa. Verosäännöksillä on asemansa myös eläkejärjestelyjen lopullisten vai-kutusten muodostumisessa.

⁹ Tilakoon suurentaminen ei ole ainoa tie kannattavuuden parantamiseen. Kannattavuuden lisääminen edellyttää tuotantopanosten parempaa käyttösuhdetta. Tilojen välisen yhteistyön li-sääminen sekä koneiden yhteiskäytön lisääminen konerenkaita yms. perustamalla ovat nopeim-mat tiet parannukseen. Tilakoon suurentaminen on kuitenkin pidemmällä aikavälillä normaalein tehokkuuden lisäämiskeino. Se vaatii paljon pääomia ainakin, jos lisämaat siirtyvät tiloille os-tamalla eikä vuokraamalla. Optimaalinen tilakoko on erilainen eri tuotantoaloilla. Suomessa on tilojen keskikoossa suurentamisen tarvetta kaikilla tuotantosuunnilla.

¹⁰ Annettaessa tulotuki tuotteiden hintatukena se mielletään maatalouden tukemiseksi. Jos se annetaan suorana tulotukena, tuki voidaan mieltää sosiaaliperusteiseksi. Mahdollista on myös antaa tuki korvauksena maisemanhoidosta. Silloin tukea voidaan pitää laajemmin eri kansa-laispiirejä palvelevana. Suora tulotuki on mahdollista kohdistaa tarveharkintaisesti ja maiseman-hoitotuki tehtyjen suuritteiden mukaisesti. Tuotantoon sidotun tuen kohdistaminen tarkasti on vaikeata. Tämä tukimuoto ei kansainvälisten sitoumusten takia ilmeisesti ole mahdollinen aina-kaan, jos se johtaa tuotannon lisääntymiseen.

9.2 Maatalousyrityksen kaupan tukeminen verotuksessa

9.2.1 Verotuksen laajuusedut

Maatilan kaupan yhteydessä muodostuu lopullinen laajuusetu, jos tulo ei tule kertymäaikanaan kokonaan verotetuksi tai meno tulee verotuksessa vähennetyksi kahteen kertaan. Molempiin tilanteisiin ovat perussyynä huojenukset luovutusvoittoverotuksessa. Ne johtavat vastaamattomuuteen kaupan osapuolten verotuksessa. Maatilan kauppaan liittyvät verotuksen laajuusedut ovat Suomessa muiden kuin sukulaisten välisissä kaupoissa suhteellisen vähäiset.¹¹ Sitävastoin sukupolvenvaihdoskaupat ovat poikkeuksellisten suurten huojenusten kohteena.

Yritystoiminnaa käytettävän kiinteistön luovutukseen ei sovelleta mitään huojenuksia. Maatilan kaupassa siirtyvästä substanssista suuri osa kuuluu TVL 48 §:n 1 mom 3 kohdan huojenussäännöksen alaisuuteen. Vastaava huojenus koskee myös perheyhtiön osuuksien ja osakkeiden kauppaa. Osakkeiden ja osuuksien kaupan verovapaus ei johda yrityssubstanssin osalta kaupan osapuolille edullisen vastaamattomuustilanteen syntymiseen.

Erityinen etu muodostuu verovapaassa sukupolvenvaihdoskaupassa maatalousrakennusten osalta. Myyjän verotuksen myyntitulon verovapautta vastaa hankintamenon vähennysoikeus poistoina maatalouden yritystulosta. Lopputuloksena on menon osittain useampikertainen vähentäminen vaikutusaikanaan. Hieman vastaavanlainen, joskin lievempi tilanne muodostuu puuston kauppahintaosuuden verotuskäsittelyssä.

Vastaamattomuustilanteiden syntyminen rakennusten osalta on suuri poikkeus vertailtaessa sekä kotimaiseen liikeyrityksen verotukseen että ulkomaiseen maatalous- ja muiden yritysten verotukseen. Vastaavaa laajuusetua ei näissä ole myönnetty. Sukulaisten välisissä luovutuksissa veroluoton siirtäminen ostajalle on ollut mahdollista.¹² Suomessa vastaamattomuustilanne on rakennusten osalta

¹¹ Myyntivoittoverotuksessa sovellettava hankintameno-olettama on lievennys eräiden muiden maiden sääntelyyn verrattuna. Ruotsissa ollaan luopumassa indeksikorotuksista hankintameno. Samoin Tanskassa on inflaatio-oikaisusta luovuttu vuoden 1991 alusta lukien poistokelpoisten hankintamenojen osalta. Myyntivoittoverotuksessa indeksointia ei tietyvästi ole ollut käytössä lainkaan. Norjassakaan ei ole inflaatio-oikaisua. Hankintameno-olettamaa vastaava järjestely ei tietyvästi ole ollut missään vertailumaassa.

¹² Tanskassa on mahdollista siirtää sukulaiskaupassa rakennuksiin tehtyjen poistojen johdosta muodostuneet veroluotot ostajalle. Siinä tapauksessa, ettei verovelvollinen käytä tätä valintoikeutta, veroluotot purkautuvat pääomatulon verokannan mukaan. Ruotsissa rakennusten kauppahintaosuudesta palautuvia poistoja vastaava määrä verotetaan normaalina yritystulona, josta osa voi olla ansiotuloa.

vallinnut pitkään. Se ei ole tiettävästi johtanut vastaamattomuustilanteen hyväksikäyttöön tilan kauppahintaa korottamalla. Kokonaiskauppahinnan kohdistamisessa vastaamattomuusedun tavoittelu saattaa aiheuttaa jännitteitä.

Maapohjan ja siihen liittyvien maatalousrakennusten luovutusvoittoverotuksessa suositetaan sukupolvenvaihdoskauppaa. Maatalouden yritysomaisuuden vastikkeettomaankin luovutukseen liittyy merkittäviä lahjaverohuojennuksia. Lähisukulaisten väliset maatalouden yritysvarallisuuden siirrot ovat hyvin edullisessa asemassa vieraiden välisiin luovutuksiin verrattuna.¹³ Näin on, tapahtuipa luovutus arvonnousut realisoiden tai osittain realisoimatta.

Tuloverotuksen laajuusetusujen tietoinen antaminen kriteerinä pelkästään luovutuksen osapuolten lähisukulaisuus ei johda tuen kohdistumiseen vain tukemiskelpoisiin yrityksiin. Edun saannin ehtona ei ole maatalousyrityksen vähimmäiskoko tai muu kannattavuuskriteeri. Tällaisia kohdentamismekanismeja onkin vaikea kehittää verojärjestelmään. Jää paljolti muiden tukimuotojen kohdentamismahdollisuuksien varaan, mitkä yritykset jatkavat itsenäisinä ja saavat myös sukupolvenvaihdosluovutusten verotuet hyväkseen.

Maatalousirtaimiston osalta ei ole myyntitulon verovapauteen johtavia säännöksiä. Näin laajuusetus ei muodostu irtaimen omaisuuden myynnin osalta. Tässä on tarkasteltu laajuusetus vain säädöstasolla. Toteuttamistasolla, kauppahinnan kohdentamisella muodostuvaa laajuusetus ei ole pyritty selvittämään.¹⁴ Ylipäättään veroetusujen mittaaminen maatilán kaupan verotuksessa on hyvin vaikea tehtävä nimenomaan inflaation vaikutuksen takia.

9.2.2 Verotuksen jaksotusedut tilakaupassa

Verotuksellisen rahoitustuen muotona yleisesti käytetty hankintamenon etupainoinen vähennysoikeus ei ole maatilán ostajan verotuksessa merkittävä apu. MVL:n jaksotussäännökset eivät pääosin mahdollista nopeata merkittävää veroluoton muodostamista.¹⁵ Lisäksi suhteellisen suuri osa kauppahinnasta on verotuksessa kokonaan vähennyskeltvotonta.

¹³ Vastikkeeton yritysomaisuuden lähisukulaisluovutus on verokustannuksiltaan huomattavasti pienempi kuin yritysomaisuuden myynti vieraalle huojentamattomin luovutusvoittoverosäännöksiin ja saatujen varojen jakaminen jälkeläisille ilman yritysomaisuuden lahjaverohuojennuksia.

¹⁴ Eroa säädöstason laajuusetusujen ja faktisesti muodostuvien laajuusetusujen välillä voi muodostua, jos kauppahintaa ei jaeta hyödykkeiden käypien arvojen suhteessa.

¹⁵ Tässä ei ole mahdollisuutta ryhtyä esittelemään eri hyödykkeiden hankintamenon jaksotusoikeuden suhteellista edullisuutta. Tältä osin viitataan ostajan verotusasemaa koskevaan jaksoon. Kuitenkin voidaan sanoa, että taloudellista käyttöaikaa lyhyemmästä vähimmäis-

Suomessa ei ole erityissäännöksiä, jotka mahdollistaisivat ostajalle veroluoton muodostamisen tehokkaasti joko ennen tilan ostoa taikka lyhyessä ajassa sen jälkeen. Tanskassa on tilan tulevalla ostajalla mahdollisuus tehdä erityinen varaus palkkatuloista yrityksen ostoa edeltävinä vuosina.¹⁶ Varaus puretaan tilan oston jälkeen verotuksessa vähennyskelpoista hankintamenoa vastaan.¹⁷ Tällaisen järjestelmän toteuttaminen linjakkaasti on vaikeata, jos yrityksen tuloksesta merkittävä osa on alhaisemman prosentin mukaan verotettavaa tuloa kuin ansiotulo, josta varaus tehdään.¹⁸ Suomessa maatilojen potentiaalisilla jatkaajilla ei yleensä ole niin hyviä ansaitsemisen mahdollisuuksia tilan ulkopuolella, että varauksella olisi merkittävää käyttöä.¹⁹

Ostajan verotuksessa nopeasti muodostettavissa olevien veroluottojen vähäisyys korostaa myyjän veroluottojen luovutuksessa siirtymisen merkitystä. Maatilan myyjän pitkänä omistusaikanaan aktiivisin toimin muodostamien veroluottojen siirtyminen ostajalle tukisi merkittävästi tilakaupan rahoitusta.²⁰

toajasta huolimatta käyttöomaisuuden osalta ei muodostu tilakaupan rahoituksessa merkittävästi auttavaa veroluottoa. Vaihto-omaisuuteen luettavien pitkäkäyttöisten kotieläinten hankintameno välikäteen vähennysoikeus merkitsee huomattavaa veroluottoa.

¹⁶ Tanskassa kuten muissakaan tämän tutkimuksen vertailumaissa ei ole tilan oston vaiheeseen säädettyä hankintameno normaalia nopeampaan vähentämisoikeyteen perustuvaa veroluoton tekemahdollisuutta.

¹⁷ Varauksesta, sen käyttöedellytyksistä sekä varauksen käytännön merkityksestä ks. Landbrugshåndbogen 1990 s. 28 ss. Varauksen määrä saa olla enintään 20 % tulohankkimismenoilla vähennetystä palkkatulosta, johon lasketaan myös luontoisetujen arvo. Kertymän enimmäisaika on pääsäännön mukaan 10 vuotta. Järjestelmään liittyy talletusvelvollisuus. Talletetusta määrästä saa puolet vähentää palkkatulosta. Varojen todellinen käytettävissäolo tilan ostohetkellä on siis hyvin turvattu.

¹⁸ Tanskassa katsottiin aiemmin varauksen heikoksi puoleksi se, että varauksen tekohelellä menon veroa vähentävä vaikutus jää vähäisemmäksi kuin purkuhetken veroa lisäävä vaikutus. Syynä tähän oli se, että tulot olivat alhaisemmat ennen tilan ostoa kuin sen jälkeen ja valtionverotus oli progressiivinen. (Tieto keskusteluista Tanskassa maatilan kauppohenkilöiden verosuunnittelua suorittavien henkilöiden, mm. tuottajajärjestön asiantuntijoiden, kanssa).

¹⁹ Tanskassa yhdyskuntarakenne on maaseudullakin Suomeen verrattuna tiivis. Työpaikka on löydettävissä läheltä tilaa ja mahdollisuudet hankkia ansiotuloa tilan ulkopuolelta tilalla asuen ovat varsin hyvät verrattuna Suomen oloihin. Tanskan järjestelmästä silloisessa muodossaan ja järjestelmän soveltuvuutta Suomen oloihin ks. kom. miet. 1981:24 s. 55 s. Komitea ei pitänyt järjestelmää toteuttamiskelpoisena Suomen oloissa.

²⁰ Tässä tarkoitetaan aktiivisilla toimilla muodostetuilla veroluotoilla etupainoisten kulkirkausten teolla syntyviä veroluottoja. Kiinteän omaisuuden arvonnoususta syntyy veroluottoa, joka purkautuu arvonnousun realisoinnilla verotettavaksi. Suomessa ratkaisuna on arvonnousujen purkautuminen lievästi verotettuina sukulaiskaupoissa ja purkautumattomuus vastikkeettomalta osin.

Tanskassa veroluottojen laajan siirtymän lähisukulaisten välisissä kaupoissa mahdollistaa erityisjärjestely. Yhdenmukaisuusnäkökohdalla on perusteltu veroluottojen siirtymistä substanssikaupoissa. Yritysomaisuuteen liittyvien veroluottojen purkautumattomuus toteutuu mm. osakeyhtiömuotoisten yritysten osakkeiden myynnillä toteutetuissa kaupoissa.²¹

Veroluottojen siirtyminen vastikkeellisissa luovutuksissa on vastoin veronmaksukykyisyyden periaatetta. Myyjää ei veroteta menojäännökset ylittävstä tulon osasta. Ostajan verotuksessa vähennyskelpoinen meno jää hänen maksaamaansa määrää pienemmäksi. Meno ei myöskään kohdistu siihen tuloon, jonka hankkimiseen se taloudellisesti liittyy. Vahvana perusteena veroluottojen siirtymisen hyväksymiselle lainsäädännössä on ollut se, että etu kanavoituu ostajalle. Tämä merkitsee, että veroluottojen siirtymä otetaan huomioon maatalousyrityksen kauppahintaa alentavana tekijänä.²²

Veroluottojen käsittelyyn tilakaupassa on runsaasti vaihtoehtoisia sääntelymahdollisuuksia. Näistä sekä veroluottojen siirtymään johtavan säännöksen soveltamisalan rajaamiseen liittyvistä kysymyksistä saa kuvan Tanskan lainsäädännön valmisteluaineistosta.²³ Veroluottojen siirtymisellä on Tanskassa rat-

²¹ Tanskassa on katsottu, Betænkning nr 1111/1987 s. 178 s., että osakeyhtiömuotoisen yrityksen osakkeiden sukupolvenvaihdoskaupan verotuksessa on myös toteutettava jatkuvuus kuten yrityssubstanssin sukulaiskaupassa. Perusteluina on mainittu, että osakkeiden kaupassa verotettavaksi tulee tietynlaisen yritysomaisuuden luovutus, vaikka se yksityisliikkeen myynnissä on verovapaata, esimerkiksi kiinteistön myynti 7 vuoden omistuksen jälkeen. Mietinnössä todetaan, että osakkeiden kaupassa, jossa yritysomaisuuteen sitoutunut verovelka otetaan huomioon kauppahinnan alennuksena, verotuksen jatkuvuus toteutuu samoin kuin yritysomaisuuden luovutuksessa. Jatkuvuuden piiriin kuuluvien enemmistöosakkeiden määrittelyyn liittyvistä kysymyksistä ks. *ibid*, s. 60 ss.

²² Ulkopuolisten välisissä yhtiömuotoisten yritysten kaupoissa yhtiön veroluotot siirtyvät. Niissä yhtiön veroluottojen määrä vaikuttaa osakekannan kauppahintaan. Käytännössä ei tule tilanteita, joissa täysihintaisessa substanssimuotoisessa yrityskaupassa veroluotot eivät purkautuisi. Tanskassa vaaditaan kaupan osapuolten nimenomainen sopimus veroluottojen siirtymästä Betænkning nr. 1111/1987 s. 69 s. Näin ostajan asema on hyvin turvattu. Norjan uudistusehdotuksessa valintaoikeus jatkuvuuden toteuttamisessa oli myyjällä. Ot. prp. nr. 35 s. 171. Oletamana oli, että käytännössä tämä valinta otetaan mukaan kaupan ehtoihin, joten kauppahintaa sovittaessa ostajalla on mahdollisuus vaatia alennusta veroluottojen perusteella.

²³ Ks. Betænkning nr. 1111/1987 s. 20 ss. Siinä esitetään vaihtoehtoina jatkuvuusperiaatteelle rakennusten poistojen palauttamista tuloon, mutta niiden verotuksen lieventämistä. Mahdollisuuksina olisivat verotus kiinteistön myyntivoittoa koskevien säännösten mukaisesti tai vain muutamien luovutusta edeltävinä vuosina tehtyjen poistojen palautuminen. Yksi vaihtoehto on rajoittaa poistojen purkautumista siten, että sitä ei tapahtuisi luovutuksen vastikkeetomalta osalta vaan ainoastaan vastikkeelliselta osalta. Vaihtoehtoon, jossa veroluotot purkautuvat, on pohdittu liitettäväksi jakotusetua. Veroluottojen siirtymissäännöksen henkilöllistä sovellusalaa mitoitettaessa on vaihtoehtoina ollut yleinen jatkuvuus, rajausta lähisukulaisiin sekä

kaistu indeksikorjausten aiheuttama suuren kertatulon muodostuminen tilakaupassa.²⁴

Sukulaishuovutuksiin liittyvän laajan veroedun rakennepoliittisia seurauksia on vaikea arvioida. Rationaalisesti toimivia tilan kaupan päättäjiä ei sukulaishuovutuksia suosiva verosäännös yksistään kykene johtamaan väärin perustein sukupolvenvaihdoskauppaan. Riippuu paljon muista tekijöistä, missä määrin sukulaishuovutuksia suosiva verosäännös vaikuttaa tilakoon kasvua estävästi.²⁵ Julkisen lainoitustuen kohdistamisella on mahdollista vaikuttaa pienten tilojen jatkamismahdollisuuksiin.

Suomessa ei ole nähty tuloverotuksen piirissä laajoja mahdollisuuksia helpottaa maatalousyritysten sukupolvenvaihdoksia.²⁶ Veroluottojen siirtymismahdollisuus ei ole ollut vahvasti esillä. Tosin veroluottojen siirtyminen oli suhteellisen laajaa ennen yksityiskäyttöänoton verotussäännöksen laajentavaa tulkintaa.

yrityksen työntekijöihin ja tiukimpana rajauksena lähisukulaishiiri. Viimeksi mainittu raja saavutti komiteassa eniten tukea ja tuli lainsäädäntöön. Uudistus koskee maatalousyritysten ohella muidenkin yritysten sukulaishuovutuksia.

²⁴ Ks. Betæknings nr. 1111/1987 s. 98 ss., jossa esitellään palautuvien poistojen verotusta eri hyödykkeillä ja jatkuvuuden toteuttamisen vaikutusta.

²⁵ Saksassa on todettu, että potentiaalisen tilanpidonjatkajan päätyminen maatalousyrittäjäksi tai maatalouden ulkopuoliseen ammattiin riippuu paljolti maatalouden nettotulosta ja ulkopuolisen työpaikan saantimahdollisuuksista ja työpaikan varmuudesta sekä tulotasosta. Saksassa on 1980-luvun lopulla ja tämän vuosikymmenen alussa tapahtunut tuottajahintojen ja maatalouden nettotulon alenemista. Tämä on koskenut erityisesti pieniin, heikosti kannattaviin tiloihin. Näiden suhteellista asemaa ei ole turvattu tuottajahintojen alentuessa. Haase s. 68 ss. on edellä mainittujen lisäksi esittänyt monipuolisesti maatalouden ja koko kansantalouden piirissä vaikuttavia tekijöitä, joilla on vaikutusta maatalojen ja maataloudessa työskentelevien henkilöiden lukumäärään. Saksassa (entisessä Saksan liittotasavallassa) on vuosien 1974 – 1988 välisenä aikana maatalojen lukumäärä vähentynyt vuosittain n. 2,5 %. Eniten ovat vähentyneet pienet tilat. Suurimpien tilojen (yli 50 pelto-ha) lukumäärä on noussut. Trendin on arvioitu jatkuvan samanlaisena vuoteen 2000 saakka, ks. mts. 73 s. Saksassa on 1980-luvulta lähtien ollut käytössä verosäännöksiä, jotka ovat suosineet sukulaisten välisiä huovutuksia. Ilmeisesti niiden vaikutus tilakoon kasvuun ei ole ollut vahvan negatiivinen.

²⁶ Esim. TM 1989:VM 26 s. 28, työryhmä toteaa pohtiessaan sukupolvenvaihdoksen ja tuloverotuksen välistä suhdetta, ettei maatalouden harjoittajan rahoitusongelmia voida ratkaista tai helpottaa millään yleisellä tuloverojärjestelmään luontevasti soveltuvalla keinolla. Työryhmä kuitenkin suosittelee sivulahjan kunnallisverotuksen poistamista. Muutoin painopiste nähdään lahjaverotuksen puolella. Sielläkään ei suoranaisesti osoiteta merkittäviä keventäviä uudistuskeinoja.

9.3 Lainoituksen muodossa annettu tuki ja verotus

9.3.1 Lainatuesta maatilakaupan rahoituksessa

Maatilan hankintaan annettava julkinen lainatuki muodostuu julkisten lainojen korkotason alhaisuudesta yleiseen lainakorkoon verrattuna.²⁷ Julkista lainatukea annetaan valtion suorina halpakorkoisina lainoina.²⁸ Lisäksi valtio maksaa korkotukea rahalaitoksien antamille lainoille.²⁹ Varsinaisen korkoedun lisäksi julkinen lainoitus on maataloudelle edullista yleisiä lainoja pidemmän takaisinmaksujan vuoksi.³⁰ Tämän edun merkitystä on vaikea laskea.³¹

Tilan ostoa varten maataloudelle annettujen lainojen muodossa syntyvästä korkotuen määrästä ei ole suoraa tilastotietoa. Maatilatalouden julkisen korkotuen kokonaismääräksi vuonna 1989 on eräässä tutkimuksessa laskettu 780 miljoonaa markkaa.³² Jos tästä otetaan 70 % maatalouden osuudeksi, saadaan noin 546 milj. markkaa ja loppu jää asunnon ja metsän osalle.³³ Maatilalainoituksen kokonaismäärästä annettiin vuonna 1989 noin 70 % maan ostoon ja sisarosuuksien

²⁷ Korkoedun laskentamenettelystä ja käytettävissä olevista eri tiedostoista sekä korkoedun laskennassa saaduista hieman erilaisista lopputuloksista ks. *Puurunen -Sumelius*, s. 13 ss.

²⁸ Maatilan kaupan lainoitukseen liittyviä kysymyksiä on pohdittu lukuisissa komiteoissa ja työryhmissä. Niiden tuoreimmista tuloksista mainittakoon Työryhmämuistiot MMM 1986:18 ja 1987:3. kom. miet. 1989:40 sekä laajemmin maatalouspolitiikkaa käsitellyt kom. miet. 1987:24.

²⁹ Korkotukilainan käsitteestä ks. MEL 28 §.

³⁰ Valtion lainoituksen ja korkotuen merkitystä yksittäistapauksessa on vaikea konkretisoida edustavien esimerkkien avulla. Laissa lainan enimmäismääräksi esim. tilan ostossa on asetettu 75 % hankintamenosta (MEL 16 § 1 mom.). Lainan enimmäisaika on enintään 30 vuotta (MEL 29 § 1 mom.). Käytännössä varojen vähäisyyden johdosta kummastakin äärirajasta joudutaan tinkimään merkittävästi. Maatilahallitus on valtuutettu kohdistamaan varat tasapuolisesti ja tarkoituksenmukaisesti (MEL 32).

³¹ Etua muodostuu verotuksessa siitä, että lainanlyhennykset ovat pienemmät ja mahdollisuudet poistoilla muodostaa rahoituksellista tilaa lainanlyhennykselle ovat paremmat. Lainanlyhennyksiä ei tarvitse niin suurelta osin suorittaa verotetulla voitolla kuin lyhytaikaisempia lainoja käytettäessä.

³² Ks. *Puurunen - Sumelius* s. 15. Yleinen korkotaso (kunkin kuukauden viimeisen päivän keskiantolainauskoron perusteella laskettu vuosikeskiarvo) oli 10,56 % ja valtion lainojen keskiporko 3,25 %. Kun erotuksella 7,31 % kerrotaan maksamattomien velkojen pääomamäärä, 6 875 800 milj. mk, saadaan tuen määräksi 502,6 milj. mk. Korkotukea annettiin rahalaitoslainoille 280,7 milj. mk eli yhteensä korkotukea 782,8 milj. mk. Lainoista Maatilahallituksen arvion mukaan 70 % ja Tilastokeskuksen arvion mukaan 80 % kohdistui maatalouteen ja loput metsätalouteen ja asuntoon, *ibid*.

³³ Maatalouden piiriin kuuluvan omaisuuden osuus maatilojen kokonaisarvosta on vajaa puolet. Ks. *Ylätalo - Pyykkönen*, s. 21 s., jossa maatalouden pääomakannaksi vuonna 1989

maksamiseen.³⁴ Maanostolainat puolestaan kohdistuivat vuonna 1989 valtaosin kauppahinnan maksuun vanhemmille ja sisaruksille. Valtion suorissa lainoissa osuus oli 80 % ja korkotukilainoissa 51 %.³⁵ Näin ollen suurin osa valtion korotuesta kohdistui maatalousomaisuuden siirtoihin lähisukulaisten välisissä kaupoissa.³⁶

Antolainauksen yleisen korkotason ja valtion subventoiman lainan koron erotuksesta syntyvän nettoedun määrään vaikuttaa verotus. Veronsaajat ottaisivat kuluosuuttaan pois jäävästä korkomenosta, mikä vähentää edun määrää. Toisaalta verotus on korkoedun saajan kannalta edullinen sikäli, että koron alhaisuudesta ei veroteta.³⁷ Kokonaistulos on pitkälti verotuksen periaatteiden mukaista. Edun määrästä ei veroteta, mutta ei tietysti myöskään anneta vähennystä maksettua määrää suuremmalle korolle.³⁸

9.3.2 Lainan ja veroluoton neutraliteettivertailua

Maatalan kauppohen rahoitusta tuetaan sekä veroluoton avulla että suoralla halpakorkoisella lainalla. Tässä tarkoitetaan veroluotolla lähinnä aktiivisin toi-

arvioidaan 95 mrd. markkaa ja koko maatalatalouden, liittännäiselinkeinot pois lukien, noin 200 mrd. markkaa. Aivan uudet tilastot maatalatalouden hyödykkeiden arvon jakautumisesta olisivat ilmeisesti erilaiset. Maapohjan arvo ja ilmeisesti myös osuus yritysomaisuuden arvosta on alentunut merkittävästi.

³⁴ Ks. *Ylätalo – Pyykkönen*, s. 29. Tässä on katsottu, että sisarosuukien lunastamiseen annetut lainat kohdistuvat tosiasiallisesti valtaosin maan ostoon.

³⁵ Ks. Maatalatilastollinen vuosikirja 1990 s. 241, jonka mukaan maatalatalouden kehittämishastonten lainat maan ostoon vuonna 1989 olivat 354 299 000 mk, joista 284 006 000 mk oli kauppahinnan maksamiseen kanssaperillisille ja/tai vanhemmille. Ks. s. 242 ja 243, jonka mukaan korkotukilainoista maanostoon vuonna 1989 annetuista 618 035 000 markasta 318 010 000 mk käytettiin kauppahinnan maksamiseen kanssaperillisille ja/tai vanhemmille.

³⁶ On hieman epätarkkaa puhua lainojen esineellisestä kohdistumisesta tilakaupassa. Lainat kohdistuu kaikelle omaisuudelle. Silloin lainan kohdentumista osoittavat ehkä parhaiten hyödykkeiden arvosuhteet. Voitaisiin tarkastella myös, millaisessa tilanteessa lainaa myönnetään: tilanpitoa aloitettaessa vai sen aikana. Lisäksi voitaisiin tarkastella, myönnetäänkö lainaa tilan lisämaaksi ostoon vai itsenäisen yksikön hankintaan. Esitetty jakautuma sukulaisu-uovuksiin ei ole tarkka, koska lainojen kohdentuminen tässä suhteessa ei ole täysin selvitettävissä tilastoista.

³⁷ Vrt. työnantajalta saatu lainan alikorkoisuus etu katsottaisiin veronalaiseksi palkkatuloksi.

³⁸ Vastaavanlainen kuittaus on verotuksessa koron osalta tehty aiemmin korottomien tai alikorkoisten osakaslainojen osalta. Siltä osin kuin osakkaalla olisi oikeus vähentää maksamansa korot rajoituksetta verotuksessa, ei hänelle ole laitettu peitelty osingonjaon perusteella tuloa alikorkoisuudesta. Ks. kysymyksestä *Aalto* s. 237. Asiaan liittyvät oikeustapaukset KHO 1986 II 575 ja KHO 27.1.1986 T: 331.

min – siis taloudellisen arvonalennuksen edellyttämää suurempien kulukirjauksien avulla – saatua veronsaajien ennen aikaista kuluosuutta.³⁹ Nämä luottomuodot ovat luoton syntymekanismin suhteen erilaisia. Erot vaikuttavat lainoitusmuotojen tehokkuuteen ja käyttökelpoisuuteen. Seuraavassa tarkastellaan lainoitusmuotojen eroja. Lähinnä asian luonteesta johtuu, että tarkastelu kohdistuu veroluoton ominaisuuksiin, joita suorassa luotossa ei ole.

Suoran lainan ja veroluottona annetun lainan ominaisuuksia ja lainamuotojen soveliaisuutta tilakaupan rahoitukseen voidaan tarkastella monelta eri kannalta. Erot vertailussa johtuvat näiden luottotusmuotojen erilaisesta sidonnaisuudesta verotukseen ja siinä vaikuttaviin tekijöihin, kuten luoton saajan tulotasoon, luovutettavien hyödykkeiden laatuun sekä kaupan osapuolien sukulaisuuteen.

Suoran lainan saamisedellytykset eivät periaatteessa ole tiukasti sidoksissa lainanhakijan tulotasoon.⁴⁰ Veroluoton osalta näin on. Veroluottoa voi muodostua vain, jos kuluvarastotilanne on sellainen, että kulujen ennen aikainen vähentäminen tulosta johtaa veronmaksun vähentymiseen.

Suora laina ei ole korkorasituksen lopullisen määrän suhteen neutraali tulotasolle progressiivisessa verojärjestelmässä.⁴¹ Korosta valtion kuluosuus progressiivisen veron saajana muodostuu sitä suuremmaksi, mitä korkeampi tulo on. Veroluoton muodostamisessa suurempituloisen etu on korottoman luoton muodostumisen tehokkuus käytettyä menoa kohti, suoran lainan käytössä veronsaajien suuri kuluosuus korvauksesta pääoman käyttöoikeuteen.

Kummankin lainamuodon tulotaseutraliteetti paranee vuoden 1992 verouudistuksen myötä. Lainan korkomenot tulevat verotuksessa vähennettäviksi entistä suuremmassa määrin pääomatulosta tai vastaavin vaikutuksin.⁴² Tosin

³⁹ Näin määrittelee veroluoton *Penttilä*, Verosanasto s. 248. Veroluottoa voi muodostua myös niin, että hyödykkeiden arvo nousee, mutta sitä ei realisoida. Tällaista veroluottoa ei voi hyödyntää veronmaksua vähentävästi kuten ennen aikaisen kulukirjauksen avulla tehtyä veroluottoa. Sen perusteella ei veronsaajien veroaade muodostu verovelan syntyvuodelta pienemmäksi ja verovelvollisen käytettävissä oleva varallisuus suuremmaksi. Tosin arvonnousua voidaan hyödyntää vakuusarvon mahdollistavalla lainanotolla ja saada käyttöön varoja ilman tuloverotusta.

⁴⁰ MEL 8 § 3 mom:ssa on rajoitus tuon lain soveltamisalan ulkopuolisesta ammatista saaduille tuloille.

⁴¹ Korkorasituksen määrän muodostumisesta voidaan puhua tarkasteltaessa verovelvollisen asemaa. Laajemmassa tarkastelussa kyseessä on korkorasituksen jakautuminen verovelvollisen ja veronsaajien välillä.

⁴² Yritystoimintaan liittyvät korot vähennetään yritystulosta ennen sen jakamista pääoma- ja ansiotuloksi. Muut korot vähennetään ensisijaisesti pääomatulosta. Jos pääomatulon tulo-

korot vähennetään yritystulosta ennen sen jakamista pääoma- ja ansiotuloksi. Verouudistus lisää korkomenojen verovaikutuksen vastaavuutta eri tulotason verovelvollisilla. Ilmeisesti yritysverotuksen uudistus johtaa verokantojen erojen supistumiseen ja neutraliteetin lisääntymiseen myös mahdollisuuksissa muodostaa veroluottoa.

Lainojen olemassaolo voi verouudistuksen jälkeen jo sinänsä johtaa verorasituksen muuttumiseen. Laina, mutta ei veroluotto, otetaan huomioon määritettäessä maatalousyrityksen nettovarallisuuden määrää, jonka perusteella pääomatulon osuus määritetään. Velat pienentävät nettovarallisuutta ja samalla pääomatulon osuutta. Riippuu verovelvollisen ja hänen puolisonsa tulotasosta ja ansiotulon veroasteikoista, kumpana tulo tulee ankarammin verotetuksi, ansiotulona vai pääomatulona. On paljon tiloja, joilla jaettu ansiotulo ei puolisoilla yllä valtionverotuksessa verotettavaksi. Kunnallisverotuksessa verokanta on yleensä alhaisempi kuin pääomatulon verokanta, 25 %.

Uudistus, joka johtaa ainakin suuremmilla tiloilla systemaattisesti juuri tilan velkarahoituksella hankkineiden verovelvollisten verorasituksen muodostumiseen suuremmaksi, ei ole oikeasuuntainen. Tilannetta lieventää TVL 149 §:n tilapäinen erityissäännös. Sen mukaan pitkäaikaisista veloista saadaan jättää puolet, kuitenkin enintään 500 000 markkaa, huomioon ottamatta laskettaessa nettovarallisuutta, jonka perusteella pääomatulo-osuus lasketaan.

Nimenomaan tilakaupassa on suuri merkitys luototusmuotojen hyödykekohtaisella neutraliteetilla.⁴³ Suora lainoitus on periaatteessa kohdeneutraali. Veroluoton muodostamisessa on vahvat hyödykekohtaiset rajoitukset. Lain säännökset rajoittavat menon vähennyskelpoisuutta. Nimenomaan maatalousyrityksen ostovaiheen hankintamenosta suuri osa on vähennyskelpvotonta. Tämä koskee kaiken maapohjan hankintamenoa, ja puuston hankintamenoa pinta-alaverotusjärjestelmässä.⁴⁴

lähteeseen syntyy korkomenoista tappiota, pääomatulon verokantaa vastaava osa korkomenoista vähennetään ansiotuloon kohdistuvasta verosta. Ylittävä määrä voidaan vähentää myöhempien vuosien pääomatulosta. Ks. TVL 132 §.

⁴³ Tilakohtaiset ja tuotantosuunnittaiset erot maatalouden yritysomaisuuden jakautumisessa eri verokohtelujen alaisuuteen ovat suuret. Viljatiloiilla maapohjan osuus on huomattavasti suurempi kuin tietyillä karjatalouden aloilla.

⁴⁴ Vähennyskelpoisesta hankintamenosta voi muodostua veroluottoa siinä määrin, kuin verotuksen jaksotussäännökset sallivat taloudellista arvonalennusta suuremmat menokirjaukset. Tämän merkitys ei pitkäikäyttöistä vaihto-omaisuutta lukuun ottamatta ole keskimäärin kovin suuri.

Suoran lainan ja veroluoton neutraalisuutta voidaan tarkastella myös siinä suhteessa, edellyttääkö niiden toteuttaminen sukulaiskauppaa.⁴⁵ Kysymyksellä on relevanssia sikäli, että nämä kaupat ovat maatalouden toivottavan rakennekehityksen kannalta eri suuntaan vaikuttavia. Suoraa lainaa voidaan periaatteessa antaa sukulaissuhteesta riippumatta, ja siis myös lisämaaksi ostoihin. Veroluoton siirtäminen edellyttää kaupan tapahtumista lähisukulaisten välillä, mikä merkitsee käytännössä tilan jatkamista itsenäisenä.⁴⁶

Aktiivisesti tehtyjen, lähinnä maatalousirtaimistoon liittyvien veroluottojen osalta siirtymisratkaisu saattaa johtaa epäneutraliteettiin sukulais- ja muiden kauppojen välillä. On kiistatonta, että täysihintaisissa kaupoissa veroluotot purkautuvat sukulaisuudesta riippumatta.⁴⁷ Jos lahjanluonteisissa kaupoissa veroluotot purkautuvat alkuperäiseen hankintamenoon tai sitä alhaisempaan todennäköiseen luovutushintaan, tilanne on neutraali sukulaiskaupan ja muun kaupan välillä.

Tanskassa maatalousirtaimistoon ja -rakennuksiin liittyvät veroluotot siirtyvät sukulaiskaupoissa riippumatta hintatasosta. Tällainen järjestely merkitsee luotonannon sitomista varsin vahvasti olosuhteisiin, jotka toisaalta voivat olla maatalouden rakennekehitykselle epäedulliset. Ulkopuoliselle tehdyn tilakaupan asettaminen rahoitustuen suhteen sukulaiskaupan asemaan edellyttäisi varsin mittavaa suoran lainoituksen antamista. Kun ulkopuolisissa kaupoissa kauppahinnat lisäksi ovat keskimäärin selvästi korkeammat kuin sukulaiskaupoissa, rahoitustarve olisi varsin suuri.⁴⁸

⁴⁵ Suomen verolainsäädännössä operoidaan arvonnousujen vaihtoehtoisissa käsittelyissä laajuuspohjalla. Laajuusetu annetaan siten, että myyntitulo on joko kokonaan tai osittain verovapaata, ja ostaja saa hankintamenon kauppahinnan perusteella. Veroluotto tavallaan raukeaa silloin, kun myyntitulo on verovapaata tuloa. Veroluottoa ei siirry siten, että luovuttajan verotuksen hankintamenojäännös siirtyy luovutuksen saajan verotuksen hankintamenoksi kauppahinnan asemesta. Aktiivisin toimin, eli poistoin ja aliarvostuksin muodostettu veroluotto saat-
taa ainakin osittain siirtyä luovutuksen saajalle. Tätä kysymystä on lahjanluonteisten luovutusten osalta käsitelty 7 luvussa.

⁴⁶ Veroluottoa siirtyy lähinnä kaupan ollessa lahjanluonteinen. Täysihintaisessa substanssin kaupassa ennenaikaiset kulukirjaukset purkautuvat myyntituloa vastaan. Tosin Tanskan säännösten mukaan veroluotot voivat siirtyä myös täysihintaisissa lähisukulaisten välisissä kaupoissa.

⁴⁷ Tällaisia kauppia ei sukulaiskauppojen joukossa juuri ole. Ainakin luovutusten osoittaminen täysihintaisiksi on hyvin vaikeata.

⁴⁸ Vaara, että valtion edullinen lainoitus nostaisi tilojen kauppahintaa on vieraiden välisissä kaupoissa ehkä vielä suurempi kuin sukulaiskaupoissa. Sukulaiskaupoissa kauppahinnan korottamiselta pidättelee tarve saada siirretyksi varallisuutta seuraavalle sukupolvelle. Ulkopuoliselle taholle myyvä henkilö pyrkii saamaan maksimaalisen hinnan maatilasta.

Valtion suora lainoitustuki ei ole periaatteessa sidottu siihen, tapahtuuko tilakauppa sukulaisten vai vieraiden henkilöiden välillä. Lainaa voidaan antaa yhtä hyvin tilan itsenäiseksi talousyksiköksi ostavalle kuin lisämaaksi ostavalle. Suoran lainatuen saamisen ehtona olevien kauppahintarajojen asettaminen niin alhaisiksi, että luovutuksen olisi oltava osin lahjoitus, tekee lainoituksesta sukulaissidonnaisen. Valtion maatilalainoitusta koskevat säännökset eivät sinänsä aseta kauppahinnan rajaa alle käyvän arvon.⁴⁹ Lainoituksen edellytyksenä on, ettei luovutushinta ylitä omaisuuden käypää maataloudellista arvoa.⁵⁰ Lainoituksen ulkopuolisten tukimuotojen, lähinnä sukupolvenvaihdoseläkkeen ja aloittamisavustuksen kauppahintaehdot johtavat siihen, että maatilojen kaupat tapahtuvat alle käyvän arvon ja myös valtion lainoitus kohdistuu tällaisiin kauppoihin.⁵¹

Verouudistus saattaa muuttaa sukulaiskauppojen ja vieraskauppojen keskinäistä asemaa heikentämällä lisämaan ostajan suhteellista verotusasemaa. Voitaaneen lähteä siitä, että lisämaa päättyy pääosin keskikokoista suuremman tilan omistajalle, jonka nettotulo myös on keskimääräistä suurempi. Progressiivisessa verotuksessa veronsaajan kuluosuus muodostuu vastaavasti suuremmaksi kuin pienituloisella. Tämä on kompensoinut lisämaan ostajien käyttämän yleisten rahalaitosten luoton korkeampaa korkotasoa. Koroista tulee nykyään osa vähennettäviksi tasaisen verokannan mukaisesti verotettavasta pääomatulosta. Suurituloisen lisämaan ostajan suhteellinen verotusasema heikkenee aiemmasta korkojen suhteen.⁵²

Arvioitaessa julkisen luototusavun mitoitusta sukulaisten välisissä ja muissa tilakaupoissa on otettava huomioon rahoituksen tarve näissä kaupoissa. Tässä suhteessa on kaksi eri suuntiin vaikuttavaa tekijää. Lisämaaksi maatalan ostavan henkilön suhteellinen rahoitusrasitus on pienempi kuin itsenäiseksi tilaksi

⁴⁹ Tanskassa nuorelle viljelijälle tilan ostoon annettavan valtion tukeman lainan määrä on sidottu tilan markkina-arvoon. Lainan määrä on myös riippuvainen korosta. Korkeammalla korolla olevaa lainaa saa enemmän, matalakorkoista lainaa vähemmän. Tarkemmin lainan ehdoista ks. Landbrugshåndbog s. 40 ss.

⁵⁰ Maatalan käypä maataloudellinen arvo on eri suuruinen myytäessä tila itsenäiseksi yksiköksi ja lisämaaksi. Maataloudellinen arvo lasketaan sillä perusteella, mitä tilasta kannattaa maksaa. Pienen tilan arvo itsenäiseksi myytäessä on näin laskien pienempi kuin lisämaaksi myytäessä.

⁵¹ Maatalouden tuen edellytyksiä hankkeen kannattavuuden osalta koskee MEL 7 § ja lainoitusta MEL 17 2 mom. Aloittamisavustuksen ehdoista ja määrästä ks. maaseutuelinkeinoasetus 14 §.

⁵² Lisämaan osto lainalla pienentää lisäksi pääomatulon osuutta. Peltomaa arvostetaan nettopääoman määrän laskennassa huomattavasti alle markkina-arvon. Näin lainan määrä, joka otetaan sellaisenaan laskelmaan, voi helposti muodostua suuremmaksi kuin peltomaan arvo.

ostajan.⁵³ Toisaalta sukulaiskaupat tehdään huomattavasti alihintaisina.⁵⁴ Huonoimmassa asemassa on verotuksessa suositun sukulaispiirin ulkopuolinen alalle etabloituva ostaja, joka ostaa tilan itsenäiseksi yritykseksi.

9.3.3 Luototusedun lopullinen kohdentuminen lainassa ja veroluotossa

9.3.3.1 Suoran lainatuen siirtymisongelma

Maatilan kauppahintaa sukulaiskaupoissa vahvistettaessa otetaan lähtökohdaksi pitkälti se, kuinka suuri rasitus tilan ostajalle voidaan asettaa. Tähän rasitukseen ja sen ajalliseen jakautumiseen vaikuttavat paljon tilakaupan rahoitusedot. Ulkopuoliselta taholta tuleva koroltaan ja maksuajaltaan edullinen ja maatalouden tuottokykyyn ja pääoman takaisinmaksuajaksi sopiva luotto parantaa ostajan taloudellista asemaa.

Valtion lainoituslain saaminen johtaa käytännössä pyrkimykseen siirtää lainoituslain tilan myyjätaholle ja ostajan sisaruksille kauppahintaa korottamalla. Tämä merkitsee ostajalle ja maataloudelle tarkoitetun lainatuen siirtymistä taholle, jolle sitä ei ole lainoituslainausten tarkoituksella tarkoitettu. Siirtymän estämiseksi on MEL 17 § 2 momenttiin otettu säännökset lainoitettavan kauppahinnan enimmäismääristä.⁵⁵ Säännöksillä ilmeisesti on vaikutusta sikäli, että niiden nojalla kyetään epäämään lainoitus ylisuurilta kauppahinnoilta. Ilmeisestikään säännös ei kykene täysin estämään edun siirtämistä.⁵⁶

⁵³ Merkittävät lisämaiksi ostamisen mahdollisuuksia rajoittavat tekijät ovat nykyään tuotantorajoiukset ja velvoitekesannointi. Tuotantorajoiukset voivat estää tuotannon lisäämisen tai tehdä sen kannattamattomaksi asettamalla enimmäismäärän ylittävän tuotannon osalta vientivastuun tuottajalle. Velvoitekesannointi taas heikentää maapohjan suhteellista asemaa tuotantopanoksena. Tosin tällaiset rajoitukset vaikuttavat myös peltomaan hintaa alentavasti ainakin, jos markkinat toimivat rationaalisesti.

⁵⁴ Tämä vähentää rasitusta, joskin lahjaverovelvollisuus saattaa pienentää eroa.

⁵⁵ MEL 54 § sisältää valtuutuksen Maatilahallitukselle (sittemmin lakkautettu) tarkempien ohjeiden antamiseen lainoituslainausten enimmäiskauppahinnan määrittelystä. Maatilahallituksen toimeksiannosta on tehty tutkimus ja sen perusteella ohje maatalayrityksen kannattavuuden laskemiseksi. Ks. Enroth.

⁵⁶ Valtiontalouden tarkastusvirasto on tutkinut (Tarkastustoimiston kertomus 391/51/87) valtion lainoituksen vaikutusta maatilojen kauppahintoihin sukupolvenvaihdoksissa. Lopputulokseksi on (s. 21), että halpapakorkoisella lainalla osittaisrahoitettujen sukupolvenvaihdoskauppojen kauppahintojen nousu oli ollut nopeampaa kuin maa- ja metsätalouden yleinen hintakehitys. Mahdollisena osasyynä tähän pidettiin lisääntyneitä investointeja tiloilla.

Henkilöllisen kohdentumisen muuttuessa myös edun taloudellinen luonne muuttuu. Etu, joka tilan ostajalle tulee alikorkoisena lainana, muuttuu kauppahinnan korotuksena myyjälle siirtyessään hänelle lopulliseksi eduksi.⁵⁷ Myyjälle siirtyvä etu päättyy normaalina kauppahinnan lisänä verotettavaksi. Luovutusvoittoverotuksen säännösten mukaan kiinteistön ja sillä olevien rakennusten myyntitulo on verovapaata sukulaiskaupoissa. Maatalousirtaimiston osalle tulevan korotuksen verotus riippuu lahjanluonteisten kauppajen verotuksesta.⁵⁸

Ostajan verotuksessa kauppahinnan korotus ei tuo kuin osalla määrältään vähennyskelpoista menopohjaa. Maapohjan, asuinrakennusten ja metsän sekä sen puuston osuus maatalan pääomakannasta on runsas 70 %.⁵⁹ Loppuosa omaisuudesta on sellaista, jonka hankintameno on verotuksessa vähennyskelpoista.⁶⁰ Vähennyskeltottomien menojen suuri osuus aiheuttaa sen, että verotus vaikeuttaa tilan ostajan asemaa siitä, mitä lainaedun siirtyminen sinänsä merkitsee.

Faktisesti merkittävään asemaan kauppahinnan rajoittajina ovat nousseet sukupolvenvaihdoseläkkeen sekä aloittamisavustuksen saamisen ehdot (MEA 12–

Kasvun oli niin voimakasta, että tarkastustoimisto piti aiheellisena kehityksen seuraamista. Tutkimuksesta annetussa Maatalouden taloudellisen tutkimuslaitoksen lausunnossa pidettiin johtopäätösten tekoa tutkimusmenetelmä ja -aineisto huomioon ottaen epävarmana ja todettiin asian tutkiminen yleensäkin vaikeaksi. Valtiontalouden tarkastusviraston tutkimusta arvioi tutkustusneuvosto piti tarpeellisena tietopohjan lisäämistä sanotunlaisissa tutkimuksissa. Näkemyksistä, joiden mukaan valtion lainoitus nostaa tilojen kauppahintoja, mainittakoon *Hanneliuksen*, s. 16 esittämä näkökanta. Hänen mukaansa käytettäessä tilan ostoon halpalkorkoista valtion lainaa etu siirtyy kohonneena kauppahintana ostajan kanssaperillisille ja päättyy asunnon hankintaan kaupunkieihin. Korkeakorkoista pankkilainaa käytettäessä peltomaan tuotto menee korkoina pankkeihin. Tutkimus ja lausunnot on tehty aikana, jolloin laissa ei ollut kauppahintarajoituksia.

⁵⁷ Kauppahinnan korotuksen siirtyessä ostajan sisaruksille on yleensä lisänä lahjaverotus. Tämän varallisuudensiirtymän verokanta on lähisukulaisten välisissä luovutuksissa alhainen tuloverotuksen verokantoihin verrattuna. Sukupolvenvaihdoksen lahjaverorasitus lisääntyy siksi, että varallisuutta siirtyy rahana ostajan sisaruksille eikä alihintaisella kaupalla ostajalle. Korotuksen määräistä alihintaa ei käytännössä kyetä ostajan verotuksessa varmuudella todentamaan. Vastaava rahasuoritus ostajan sisaruksille päättyy varmemmin lahjaverotettavaksi.

⁵⁸ Jos veroluotot purkautuvat lahjanluonteisissa luovutuksissa, ei kauppahinnan korotuksella ole vaikutusta verotukseen. Jos veroluotot purkautuvat vain siltä osin, kuin luovutus on vastikkeellinen, korotus lisää myyjän verotuksen nettotuloa.

⁵⁹ Ks. *Ylätalo – Pyykkönen* s. 21 s. Siitä ilmenee, että koko maatalatalouden pääomakanta on 200 mrd. markkaa. Maatalouden pääomakanta on 95 mrd. markkaa ja peltomaan osuus siitä runsas 40 %. Tiedot koskevat vuoden 1989 hintoja. Sen jälkeen peltomaan arvo on selvästi alentunut.

⁶⁰ Metsätalouden todellisen tulon verotusjärjestelmässä myös metsän ja puuston osalta saa vähennyskelposta menoja. Metsävähennys on 50 % hankintamenoista.

14 §).⁶¹ Niiden pohjana on tuottoarvo sellaisena kuin PK 25:2:ssa säädetään.⁶² Maataloushallinnossa uskotaan aloittamisavustuksen kauppahintoja alentavaan vaikutukseen.⁶³ Jos sukupolvenvaihdoseläkejärjestelmää ei jatketa vuoden 1995 jälkeen, aloittamisavustus vähäisen merkityksensä takia ei yksistään liene tehokas kauppahinnan rajoitin.⁶⁴

9.3.3.2 Veroluoton siirtymäedun kohdentuminen

Yrityksen sukupolvenvaihdos on Tanskassa mahdollista toteuttaa kauppana siten, että veroluotot siirtyvät ostajalle.⁶⁵ Tällainen mahdollisuus edellyttää eri-

⁶¹ Aloittamisavustuksen määrään vaikuttavat kauppahintarajat ovat varsin monimutkaiset. Pääperiaate on, että avustuksen määrä on pieni, jos kauppahinta on hyvin alhainen. Kauppahinnan noustessa tiettyyn tasoon vertailuarvoon (PK 25 luvun mukainen arvo) nähden, avustus on täysimääräinen. Kauppahinnan määrän ylittäessä vertailuarvon tuki alenee ja loppuu kokonaan. Tuen saannin kauppahintarajan yläpäässä sallitaan muiden kuin vanhempien ja lasten välisissä kaupoissa korkeampi hintataso. Kauppahinnan ollessa enemmän kuin 1,75 kertaa vertailuarvon on oikeus avustukseen vain muissa kuin vanhempien ja lapsen välisissä kaupoissa. Sukupolvenvaihdoseläkkeestä enemmän edempänä.

⁶² Tämä tuottoarvo ei ole tilakohtaisesti tulevaisuuden todennäköisten tulovirtojen ja menovirtojen erotuksen perusteella päämäärittämällä laskettu tuottoarvo. PK 25:2:n mukainen lunastusarvo lasketaan sekä metsämaan että peltomaan osalta samoilla keskimääräisillä tuottope-
rusteilla, joita käytetään varallisuusverotuksessa. Varallisuusverotuksen mukaisista arvoista on kuitenkin poikettava, jos tilan olosuhteet, kuten puuston tai rakennusten poikkeuksellinen arvo, sitä edellyttävät. Aloittamisavustuksessa käytettävää vertailuarvoa vahvistettaessa elottoman maatalousirtaimiston arvoksi otetaan verotuksen menojäännös ja elävän irtaimiston arvoksi käypä arvo (MEA 14 § 3 mom.).

⁶³ Ks. kom. miet. 1989:40 s. 50. Empiiristä tutkimusta aloittamisavustuksen kauppahintavaikutuksesta ei kuitenkaan liene. Aloittamisavustuksen enimmäismäärä on 75 000 mk. Järjestelmässä kauppahinnalla on vaikutus tuen määrään, mutta suuria porrastuksia ei ole. Avustuksen lopullinen nettovaikutus riippuu siitä, mihin se käytetään. Siltä osin kuin avustuksella katetaan verotuksessa vähennyskelpoisia menoja, nämä eivät ole verotuksessa vähennyskelpoiset. Tämä vähentää tuen arvoa. Jos menolla katetaan asuinrakennuksen korjausta tai lyhennetään sitä varten otettua korkeakorkoista lainaa, avustus on aiemmin ollut verovapaa MVL 5 § 4 kohdan mukaan. Kun tämäkin etu on säädetty veronalaiseksi, koko aloittamisavustuksen arvo on laskettava verotuksellisesti nettoperusteisesti. Aloittamisavustuksen taloudellinen merkitys on suhteellisen vähäinen. Eri asia on, miten kaupan osapuolet avustuksen arvon kauppahinnan asetannassa mieltävät.

⁶⁴ Valtion lainoistutuen saannista leimaverolain 30 §:n 1 mom. 4 kohdan nojalla seuraava vapautus leimaverovelvollisuudesta korostaa lainan saannin merkitystä ja lainan saannin ehtojen noudattamista.

⁶⁵ Tanskan lainvalmisteluaineistosta, Betænking nr 1111/1987 s. 54 ilmenee, että jatkuvuus on tarkoitettu myös täysihintaisiin luovutuksiin. Jatkuvuus ei koske kiinteää omaisuutta muuten kuin rakennusten poistojen osalta.

tyisjärjestelyjä ostajan aseman turvaamiseksi. Kauppahinnan suuruuden suhteen rajoittamaton veroluoton siirtymä sukulaiskaupoissa johtaa maksimaalisesti hyödynnettyä ostajan rasituksen muodostumiseen käyvän arvon mukaisen hinnan ja veroluottojen yhteismäärän suuruiseksi.⁶⁶

Veroluottojen siirtyminen ostajalle on Tanskassa vaihtoehtoinen menettely niiden purkautumiselle. Verotuskäsittelyn valitseminen edellyttää Tanskassa kaupan osapuolten välistä sopimusta ja sitoumusta verotusta varten.⁶⁷ Näin ostaja voi päättää minkälaiseen kauppahintaan hän suostuu. Veroluoton muodossa annetun tuen päätyminen ostajalle ja siis maatalouselinkeinoon on osapuolten sopimuksen varassa, joten tuen antajalla eli veronsaajilla ei ole täyttä varmuutta tuen kohdistumisesta.

Veroluottojen siirtymisestä muodostuvan edun pysyttäminen ostajalla on varmemmin turvattavissa siten, että veroluoton siirtymä sidotaan kauppahintaan. Veroluottoa siirtyisi ostajalle vain siltä osin, kuin kauppahinta ei ylitä myyjän verotuksen menojäännöstä, joka katsotaan vastikkeellisuuden rajaksi.⁶⁸ Veroluottoa siirtyy vain luovutuksen vastikkeettomalta osalta. Kauppahintasidonnaisuuden toteuttaminen säädösten avulla varmistaa siirtyvän veroluoton hyödyn jäämisen lopullisesti ostajan eduksi.⁶⁹

Suomessa veroluoton siirtäminen ostajalle kauppahinnan ylittäessä myyjän verotuksen menojäännöksen ei ole mahdollista.⁷⁰ Siinä tapauksessa, että lahjan-

⁶⁶ Ostajan verorasitukseen vaikuttaa se, otetaanko veroluotto huomioon ostajan lahjaverotuksessa. Tanskassa sitä ei oteta huomioon lahjaverotuksessa, vaikka perintöverotuksessa otetaankin. Ks. *Silfverberg*, Gåvoskatt i nordiskt perspektiv s. 347. Asian merkitystä ja laskentaperusteiden ja -menettelyn tärkeyttä korostetaan jatkuvuusperiaatteen siirtymistä valmistelleen komitean mietinnössä. Ks. Betænkning nr. 1111/1987 s. 71 ss. Vrt. Landbrugshåndbog 1990 s. 176, jossa todetaan, etteivät veroviranomaiset käytännössä ota huomioon veroluottoa vaan käyttävät lahjaverotuksen perusteena yleisiä arvonmäärityspäätöksiä.

⁶⁷ Ks. Betænkning nr. 1111/1987 s. 69. Verotuksellista jatkuvuutta elinaikaisessa sukupolvenvaihdoksessa pidettiin niin poikkeuksellisenä, että jatkuvuuden valitsemisen katsottiin edellyttävän luovutuksen osapuolten yksimielisyyttä. Mietinnön mukaan osapuolilla pitää olla mahdollisuus muuttaa jatkuvuusratkaisusta tekemäänsä sopimusta, jos lahjaverotuksessa korotetaan hyödykkeiden arvoja.

⁶⁸ Siltä osin kuin kauppahinta alittaa myyjän menojäännöksen, ostajalle muodostuisi menopohjaa enemmän, kuin hänen maksamansa määrä edellyttäisi. Ostajan verotuksessa menopohjaksi tulee myyjän verotuksen menojäännös. Myyjän verotuksessa evättäisiin fiktiivinen tappio, jonka menojäännöksen ja sitä alhaisemman kauppahinnan erotus muodostaa.

⁶⁹ Menettely johtaisi tosin suhteellisen vähäiseen veroluoton siirtymään verrattuna Tanskassa toteutettuun sääntelyyn. Luovutuksen vaikutukset osapuolten veronmaksukyvyn kehittymiseen huomioon ottaen järjestely on suositeltava.

⁷⁰ Maatalousirtaimiston osalta tapahtuu tuloutus kauppahinnan ylittäessä menojäännöksen. Luovutusvoittoverotuksen alaisen omaisuuden osalta veroluotot purkautuvat, joko veronalaiseksi tuloksi tai sukupolvenvaihdoskaupassa verovapaasti.

luonteisten kauppojen verotukseen sovelletaan jakamisperiaatetta tai tässä tutkimuksessa suositeltua pääasiallisuusperiaatetta, veroluottojen muodostaman edun pysyminen ostajalla on pitkälti turvattu.

Reaalimaailman ja toiminnan aikaisen verotuksen erot vertailumaiden ja Suomen välillä aiheuttavat sen, että vastaava veroluottojen kauppahintaan sitomaton siirtyminen ei Suomessa ehkä ole suositeltavaa. Tanskassa sukulaiskauppojen ja ulkopuolisten välisten kauppojen hintatasojen ero on pienempi kuin Suomessa.⁷¹ Tämän takia riski kokonaishinnan muodostumisesta liialliseksi on ilmeisesti pienempi.⁷² Suomen maatalousverotuksen kassaperiaate ilman varastojen arvomuutoksien seurantaan johtaa vaihto-omaisuudessa suurien veroluottojen muodostumiseen. Potentiaalisen siirtyvän veroluoton määrä olisi tältä osin merkittävästi suurempi kuin Tanskassa.

9.4 Yrittäjäläkkeet tilakaupan tukimuotoina

Maatilan myyvä eläkeiän saavuttanut viljelijä on oikeutettu ansioeläkkeeseen. Eläkkeen saaminen parantaa luonnollisestikin myyjän tulevia toimeentuloedellytyksiä. Tämä antaa mahdollisuuksia kauppahintana otettavan toimeentuloturvan alentamiseen. Näin ostajan maksettavaksi tuleva kauppahinta pienenee. Valtio osallistuu eläkevakuutusten kustannuksiin merkittävällä panoksella.⁷³ Valtion kustantamia eläkejärjestelyjä voidaan pitää julkisen vallan tukimuotoina tilakaupalle.

Maatalousyrityksen myyvä henkilö voi tilanteen mukaan saada eri lakeihin perustuvaa eläkettä. Oikeus varsinaiseen yrittäjäläkkeeseen syntyy vanhuuden

⁷¹ Maatilojen kauppahinnat olivat Tanskassa vuonna 1988 ulkopuolisten välisissä kaupoissa 107 % verotusarvosta ja sukulaiskaupoissa 86,5 % vastaavasta. Luvut koskevat koko maata pääkaupunkiseutua lukuun ottamatta ja kaikkia tilasuuruusluokkia. Joissakin suurissa tilakokoluokissa ero oli vain runsas 10 prosenttiyksikköä. Tietolähde: Statistisk årbog 1990. Danmark. s. 264–265. Tiedot koskevat vain maapohjaa rakennuksineen, ei maatalousirtaimistoa. Suomesta ei ole tarkkoja hintatasovertailuja siksi, että vieraiden välisiä kauppvoja on hyvin vähän.

⁷² Kokonaishinnalla tarkoitetaan tässä kauppahinnan ja siirtyvän veroluoton yhteismäärää. Ylihinnoittelu voi olla tahatonta. Veroluoton määrää on vaikeata laskea. Siihen vaikuttaa se, milloin veroluotot tulevat faktisesti purkautumaan. Kun tähän vielä lisätään maatalousomaisuuden arvonnäyrityksen vaikeus, erehdykset ovat mahdollisia.

⁷³ Maatalousyrittäjäläkkeiden kokonaiskustannuksista noin 80 % kantaa valtio. Sukupolvenvaihdoseläkkeen aiheuttamista lisäkustannuksista valtio vastaa SpvEL 41 §:n mukaan samassa suhteessa kuin MYEL-eläkkeiden kustannuksista. Osa näistä kuluista on kuitenkin luettu maatalouden tuloksi tuloratkaisuissa Ks. HE n:o 209/1990 vp. laiksi maatalousyrittäjien sukupolvenvaihdoseläkkeestä ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi s. 7.

perusteella 65 vuoden iässä.⁷⁴ Eläkkeen saanti ei edellytä tilan myymistä eikä edes maatilatalouden harjoittamisen lopettamista. Maatalan kaupan varsinaisesti liittyvät sukupolvenvaihdoseläke ja luopumiseläke.⁷⁵ Näille eläkkeille on annettu erityisiä maatalouspoliittisia tavoitteita tilakaupan yhteydessä.

Maatalouden yrittäjäeläkkeen maksujen ja eläkkeen määrä perustuu tilan vahvistetun työtulon määrälle. Työtulo määräytyy sekä peltomaan että metsämaan osalta hehtaariperusteisesti tilakoon kasvun mukaan vahvasti porrastaen.⁷⁶ Tällainen eläkkeen määrääntymisperuste ilmeisesti johtaa eläkkeen muodostumiseen suurilla tiloilla pienemmäksi, kuin se nettotuloperusteisella eläkemaksun ja eläkkeen määrittämisellä muodostuisi.⁷⁷

⁷⁴ Tässä esityksessä varsinainen MYEL-eläke jää vähemmälle huomiolle. Tämän eläkkeen merkityksestä luopuvan polven toimeentulon turvaajina antaa vertailu eläkkeen määristä eräisiin muihin ansioeläkkeisiin. Vanhuuseläkkeet olivat vuonna 1989 keskimäärin kuukaudessa: MYEL 646 mk, LEL 1 123 mk ja TEL 2 086 mk. Eläkkeiden määrien eroja selittävät pitkälti niiden määrän laskennassa käytetyt keskiansiot (vuonna 1988) MYEL 2 450 mk, LEL 4 450 mk ja TEL 7 050 mk. Lähde: Mela-taskutieto 1989 s. 17 ja 18. Vuonna 1991 MYEL-työtulo oli keskimäärin 4 200 mk/kk. Melan toimintakertomus vuodelta 1991 s. 8. Osaselityksenä keskimäärien eläkkeiden eroihin on myös se, että MYEL-järjestelmä on ollut toiminnassa vasta vuodesta 1970 lähtien kun TEL- ja LEL-järjestelmät ovat toimineet 1960-luvulta asti. Kertymäajoissa on siten eroja. Eläkkeen määriä toimeentulon kannalta arvioitaessa on otettava huomioon, että maatalousyrittäjä saa eläkkeelle siirtyessään tilasta kauppahintaa. Vastaavasti hän myös useimmiten menettää aiemman asuntonsa tilakaupassa. Näitä muutoksia ei tapahdu muilla ansioeläkkeiden saajilla.

⁷⁵ Vuodesta 1986 lähtien on ollut mahdollisuus siirtyä varhaiseläkkeelle (L 26.7.1985/668). Alin ikäraja maatalousyrittäjillä on 55 vuotta. Eläkkeeseen oikeutettu on henkilö, jonka työkyky on alentunut niin, ettei hänen kohtuudella voida edellyttää jatkavan entistä työtään. Tämän laajaa työntekijöiden ja yrittäjien joukkoa koskevan lain voimassaolo ei jääne pitkäaikaiseksi, koska yleisenä pyrkimyksenä on eläkeiän korottaminen. Varhaiseläkkeen merkitystä maatilataloudessa, erityisesti sen suhdetta sukupolvenvaihdossäännöksiin on tutkinut *Tolonen*. Säännöksellä ei ole suurta merkitystä tämän tutkimuksen kannalta.

⁷⁶ Peltomaan 12 ensimmäiseltä hehtaarilta perustyötulon määrä on 640 mk/ha. Porrastuksen yläpäässä, 62 ha ylittävältä osalta perustyötulo on vain 10 mk/ha. Tällä välillä on porrastuksia joissa arvo on korkeampi. Hieman lievempi porrastus on metsämaan osalta. Ks. MyelL 8 b ja 8 c §. Säännökset eläkkeen ja eläkemaksun perusteena olevan työtulon määrittämisestä ovat maatalousyrittäjien eläkelain 8-8j §:ssä. Hehtaariperusteisesti vahvistetun perustyötulon pohjalta laskettava työtulo voi poiketa edellisestä 80 – 130 %. Jos yrittäjiä on vain yksi, vaihteluväli on 70 – 115 %. Erityistapauksissa työtulo voidaan määritellä edellisistä poiketen (8 b § 5 mom).

⁷⁷ Valtion korkean kustannusosuuden johdosta MYEL-eläkejärjestelmää ei voida verrata TEL- ja LEL-eläkkeisiin, joissa eläke perustuu joko työntekijän tai työnantajan palkan perusteella maksamaan määrään. Tähän nähden MYEL-eläkkeiden ansiosidonnaisuudesta poikkea-va laskentaperuste on oikeasuuntainen.

Maatalousyrittäjien sukupolvenvaihdoseläkkeestä annetun lain (L 28.12.1990/1317) mukainen eläke voidaan katsoa tilakaupan erityiseksi tukitoimeksi. Sukupolvenvaihdoseläkkeen avulla pyritään saamaan tilanpidosta luopuva sukupolvi siirtymään normaalia varhemmin eläkkeelle ja siirtämään yrittäjän vastuu nuoremalle sukupolvelle.⁷⁸ Näin on haluttu rekrytoida alalle motivoituneita tilanpidonjatkajia.⁷⁹

Varhaisin eläkeikä on lain 6 §:n 1 momentin mukaan 55 vuotta normaalin vanhuuseläkkeen 65 vuoden asemesta. Eläkesuoritus muodostuu perusmäärästä ja täydennysosasta. Perusosa on samansuuruinen kuin työkyvyttömyyseläke, johon myyjä olisi oikeutettu tilan hallinnan siirtymishetkellä. Täydennysosa on kansaneläkkeen pohja- ja lisäosan yhteismäärän suuruinen.⁸⁰

Eläke-edun päätyminen osittain myös tilan ostajan ja maatalouselinkeinon hyväksi on pyritty turvaamaan asettamalla eläkkeen saannin ehdoksi kauppahinnan enimmäisrajoitus. Eläkkeen saamisen ehtona on lain 13 §:n mukaan, että kauppahinta on enintään 1,25 kertaa kysymyksessä olevan omaisuuden perintökaaren 25 luvun 2 §:n mukaisen arvon suuruinen. Suhteen ollessa 1 tai sen alle eläke on täysimääräinen. Eläkkeen määrä alenee 14 §:n 2 momentin mukaan puoleen, jos mainittu suhde on 1,01-1,25.⁸¹ Rajoitus johtaa siihen, että etu ainakin jossain määrin siirtyy ostajalle.⁸²

Sukupolvenvaihdoseläkkeen saannin edellytyksiin liittyy tekijöitä, jotka ilmeisesti edistävät tilakoon suurentumista.⁸³ Pienien tilojen päätymistä eläkkeen piiriin vähentää lain 5 §:n 1 momentin 3 kohdan säännös, jonka mukaan luovut-

⁷⁸ Sukupolvenvaihdoseläkkeelle 1980-luvun lopulla siirtyneiden viljelijöiden keski-ikä oli keskimäärin noin 58 vuotta. Jatkajat olivat keskimäärin 28-vuotiaita. Ks. kom. miet. 1989:64 s. 50 s.

⁷⁹ Varhennettu yrittäjänvastuun siirtyminen antaa ostajana yleensä olevalle jälkeläiselle mahdollisuuden kehittää tilaa itsenäisesti pitemmän aikaa ja parantaa sen kannattavuutta mm. pinta-alaa lisäämällä.

⁸⁰ Sukupolvenvaihdoseläkkeen määräytymisestä ks. SpvEL 14–16 §. Keskimääräinen eläkkeen määrä oli vuonna 1991 alkaneiden eläkkeiden osalta miehillä 3 020 mk ja naisilla 2 630 mk kuukaudessa. Melan toimintakertomus vuodelta 1991 s. 14. Luku ei vastaa kaikkien tuona vuonna maksettujen kyseisten eläkkeiden keskimääräistä tasoa.

⁸¹ Lainvalmistelussa oli pohdittavana vaihtoehto antaa järkevänä pidettävän rajan ylittävän kauppahinnan määrän alentaa eläkkeen määrää. Tätä pidettiin vaikutuksiltaan positiivisempänä, mutta tekniseltä toteutettavuudeltaan hankalampana menettelynä. Ks. kom. miet. 1989:64 s. 74 s.

⁸² Samalla kauppahintarajoitus merkitsee sitä, että laki tulee faktisesti sovellettavaksi vain sukulaisten välisiin kauppoihin. Laissa ei ole nimenomaisia sukulaisuusehtoja, mutta alle käyvän arvon ei kauppooja juuri tapahdu vieraiden välillä.

⁸³ Tilastojen mukaan sukupolvenvaihdostilojen keskikoko on vuosien kuluessa kasvanut. Keskimääräinen peltoala oli vuonna 1974 14,1 ha ja vuonna 1989 19,3 ha. Tämä ei osoita si-

tajan valtionverotuksen alaiset tulot muusta kuin maatilataloudesta eivät saa ylittää 60 000 markkaa.⁸⁴ Toisaalta järjestelmän piiriin kelvollisen maatalan vähimmäiskoko on pieni. Järjestelmän piiriin saattaa päätyä niin pieniä tiloja, etteivät ne tulevaisuuden muuttuvissa olosuhteissa ole elinkelpoisia.⁸⁵

Sukupolvenvaihdoseläkkeen tarkoituksenmukaisuutta voidaan arvostella sekä maatalous- että sosiaalipoliittisin perustein.⁸⁶ Sukupolvenvaihdoskauppojen melko valikoimaton tukeminen saattaa olla kyseenalaista, jos maatalouden kannattavuus edellyttää tilakoon suurentamista ja selektiivisyyttä tukitoimien kohdentamisessa.⁸⁷ Sosiaalipoliittiset perusteet eivät riitä tuen peruste-

nänsä sukupolvenvaihdoseläkkeen vaikutuksia vaan järjestelmän piiriin tulleiden tilojen keskkokoa. Tilakoon kasvuun ovat vaikuttaneet myös muut tekijät. Vuonna 1988 sukupolvenvaihdoseläketiloista 50 % kuului peltoalaltaan tilasuuruusluokkaan 10 – 20 ha. Eläkkeen saanti edellyttää lain 11 §:n 3 kohdan mukaan, ettei luovutettavaa tilaa pirstota tai ettei tilaa ole 10 vuoden aikana ennen luovutusta pirstottu.

⁸⁴ Raja tarkoittaa viitenä luovutusta edeltäneenä vuonna keskimäärin vuotta kohti saatua valtionverotuksessa veronalaista tuloa. Ulkopuolisten tulojen suuri määrä johtuu useissa tapauksissa tilan pienenä aiheuttamasta lisätulojen tarpeellisuudesta. Sivutulosten suuri määrä on monesti samanaikainen eläkkeen hylkäämisperuste tilan taloudellisen jatkamiskelvottomuuden kanssa. Ks. kom. miet. 1989:64 s. 51 s.

⁸⁵ Lain 11 §:n mukaan vähintään 12 peltohehtaarin tila katsotaan aina jatkamiskelpoiseksi. Ehdoton alaraja on 2 peltohehtaaria. Tällä kokovälillä edellytysten arviointi perustuu kannattavuusselvitykseen. Se esitetään maksuvalmiuslaskelman avulla. Ks. HE 209/1990 vp. laiksi maatalousyrittäjien sukupolvenvaihdoseläkkeestä ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi s. 5 s. Säännöksen vähimmäiskokovaatimus ei ole merkittävästi tiukentunut aiemmasta. Vuonna 1988 alle 10 peltohehtaarin tilojen osuus sukupolvenvaihdostiloista oli 18,7 %. Alle 20 peltohehtaarin tilat muodostivat 70 % sukupolvenvaihdostiloista. Yli 30 peltohehtaarin tiloja oli vain 10 %. Ks. kom. miet. 1989:64 s. 25. Mietinnössä, s. 51, todetaan muodostuneiden viljelmien olleen yleensä 2 – 3 kertaa jatkamiskelpoisuuden vähimmäiskokoa suurempia. Kannattavuusedellytykset tulevat jatkossa vaatimaan tilakoon merkittävää suurentamista. Ilmeisesti vain pieni osa järjestelyn piiriin kuuluneista tiloista täyttää tulevaisuuden kokovaatimukset. Komitean mietinnössä esitellään varsin monipuolisesti sukupolvenvaihdos- ja luopumiseläkkeelle asetettuja tavoitteita ja niiden toteutumista. Viimeisimpänä tarkasteluvuotena on yleensä 1988. Tämän suhteellisen vanhan tietoaikaisen käyttöarvoa lisää se, että tuoreimmat vuodet edustavat viimeisimpiä taloudellista taantumaa edeltäneitä normaalimääräisten sukupolvenvaihdosten vuosia.

⁸⁶ Ks. HE 209/1990 vp. s. 5, jossa todetaan, että sukupolvenvaihdoseläkkeen alaikärajan asettamisessa alhaiseksi on korostetusti maatalouspoliittiset tarkoitukset.

⁸⁷ Tulevaisuudessa on ilmeisesti tarvetta maatalousyritysten määrän vähentämiseen. Viljelijän eläkkeelle siirtyminen on luonnollisin tilamäärän vähentämismenetelmä. Vanhuuseläkkeen ikärajan muodostuminen sukupolvenvaihdoksen hetkeksi antaisi potentiaaliselle tilanpidonjatkajalle mahdollisuuden toimia muissa ammateissa ja löytää itselleen ja yhteiskunnalle edullisemman ratkaisun kuin maatalousyrittäjäksi ryhtyminen.

luiksi.⁸⁸ Yleisenä pyrkimyksenä yhteiskunnassa on eläkeikärajojen korottaminen. Pitkälti julkisin varoin maatalousyrittäjille kustannettu eläke niin varhaisessa iässä kuin 55 vuotta, ei vaikuta perustellulta.⁸⁹ Sukupolvenvaihdoseläke on saatavissa vuosina 1991–1995 tapahtuviin luovutuksiin. Saattaa olla, että lain voimassaoloa ei ole tarkoituksenmukaista jatkaa.

Luopumiseläkejärjestelmä toimi pitkään tilan itsenäisen toiminnan lopettavana vaihtoehtona sukupolvenvaihdoseläkkeelle. Eläkkeelle siirtyminen saatettiin toteuttaa joko lopettamalla tilan itsenäisyys myymällä tila lisämaaksi tai lopettamalla maataloustuotanto.⁹⁰ Viimeksi mainitussa tapauksessa tila jätettiin myymättä, ja sitouduttiin olemaan viljelemättä sitä ja myymättä sitä määräaikana eläkkeen alkamisesta itsenäiseksi tilaksi.⁹¹ Luopumiseläkkeen alaikäraja oli sama 55 vuotta kuin sukupolvenvaihdoseläkkeessä.⁹²

⁸⁸ Sosiaalipoliittisilla perusteilla, kuten maatalousyrittäjien heikolla terveydentilalla tai ikääntymisellä ei alhaista eläkeikärajaa lainvalmisteluaineiston mukaan voida perustella. Ks. HE 209/1990 vp. s. 5.

⁸⁹ Eläkkeen alaikärajaa on muutettu säännösten voimassaolon aikana. Alunperin ikäraja oli 60 vuotta. Vuosina 1978–79 se oli väliaikaisen lain (443/78) nojalla 58 vuotta. Vuoden 1980 alusta lähtien alaikäraja on ollut 55 vuotta. Alaikärajan määrittäminen on sekä maatalouspoliittisesti että sosiaalipoliittisesti merkittävä kysymys. Maatalouspoliittisesti on kysymys järjestelmän tehosta ja sosiaalipoliittisesti viljelijäväestölle annettavan erityisedun suuruudesta.

Sukupolvenvaihdoseläkkeiden kustannukset olivat vuonna 1989 433,8 miljoonaa markkaa ja vuonna 1990 477 miljoonaa markkaa. Järjestelmän tuella on vuoden 1989 loppuun mennessä siirtynyt 22 703 tilaa nuoremmalle jatkajalle. Sukupolvenvaihdoseläkkeelle oli tuolloin jäänyt kaikkiaan 32 844 viljelijää. Ks. HE 209/1990 vp. s. 3.

⁹⁰ Luopumiseläkelaisia (4.1.1974/16) myöhempien muutoksineen operoidaan luopumisella maatalouden rakenteen parantamiseksi. Tilan myymistapauksessa ehto täyttyy, jos myynnin tuloksena syntyy jatkamiskelpoinen maatila (1 § 1 mom.). 6 §:n 1 momentissa on lueteltu luovutustilanteet, jotka täyttävät luopumiseläkkeen ehdot.

⁹¹ Lain 6 §:n 2 momentin 2 ja 3 kohdissa on peltoa koskevat käyttörajoitussitoumukset, joiden täyttäminen oikeuttaa eläkkeeseen. Luopumiseläkkeen saanti viljelemättömyyssitoumusten perusteella on johtanut markkinoilla olevan lisäpeltomaan vähäisyyteen alueille, joissa käyttörajoitussitoumuksia on tehty paljon. Vuonna 1986 voimaan tullut mahdollisuus luopumiseen käyttörajoitussitoumuksin johti koko luopumistoiminnan lisääntymiseen ja lisäpeltomarkkinoille tulevan peltomaan suhteelliseen vähenemiseen. Luopumiseläkkeiden luopumistavoista ks. Melan vuosikertomus 1991 s. 15.

⁹² Viimeksi mainitun eläkkeen saanti tai hakeminen esti luopumiseläkkeen saannin. Luopumiseläkettä maksetaan lain 8 §:n mukaan täysimääräisenä niille, jotka eivät saa säännöksessä mainittuja eläkkeitä ja vähennettynä niille, jotka saavat kyseisiä eläkkeitä. Eläke määräytyy 9 §:n mukaan hehtaariperusteisesti alenevan porrastuksen mukaan ilman, että ostajan tulotasolla tai eläkekertymillä on vaikutusta eläkkeeseen. Vuonna 1991 alkaneen luopumiseläkkeen keskimääräinen kuukausimäärä oli täydellä eläkkeellä 1 890 mk ja vähennetyllä eläkkeellä 1 050 mk. Melan vuosikertomus 1991 s. 15.

Vuoden 1993 alusta luopumiseläkejärjestelmä on korvattu luopumiskorvausjärjestelmällä.⁹³ Luopumiskorvaus ei ole muodoltaan eläke, mutta täyttää vastaavalla tavalla ennenaikaisen vetäytymisen ja MYEL-vanhuuseläkkeen alkamisen välisen ajan toimeentulotarpeen. Luopumiskorvausjärjestelmällä tavoitellaan suurempaa tehoa tuotannon supistamisessa, kuin luopumiseläkkeillä oli.⁹⁴ Luopumiskorvauksen piiriin on kaavaltu tulevan myös keskisuuria tiloja.⁹⁵ Korvauksen suhteellista edullisuutta keskisuurille tiloille on parannettu mm. poistamalla luopumiseläkkeen määräytymisperusteissa ollut tilakoon suurentuessa pienenevä yksikkökorvaus.⁹⁶ Kuten luopumiseläke loppuvaiheissaan, ei myöskään luopumiskorvaus ole tilakaupan edistämismväline vaan tuotannonrajoitusmenettely.⁹⁷

9.5 Tilakaupan tukimuotojen yhteisvaikutuksesta

9.5.1 Tilakaupan tukimuodot ja rakennekehitys

Maatalan kaupan verotukseen liittyy tukia, jotka edistävät nimenomaan sukupolvenvaihdoksia. Tuen kohdentumisen kontrollointi siten, ettei tuki päädy edistämään sukupolvenvaihdosta tiloilla, joilla ei ole jatkossa toimintaedellytyksiä, on vaikeata. Varsinkin luovutusvoittoverotukseen liittyvät sukulaislouputusten laajuusedut ovat kontrolloimattomina uhka tilakoon suurentamiselle.

Tilakaupan verotuksen jaksotusetu kohdistuu melko luonnostaan sukulaislouputuksiin. Vieraiden välisissä substanssikaupoissa tätä etua on vaikea antaa, koska kauppahinta on yleensä lähellä käypää arvoa ja purkaa veroluoton. Jak-

⁹³ Laki maatalousyrittäjien luopumiskorvauksesta.

⁹⁴ Järjestelyn piiriin tulee suurempia tiloja. Lisäksi korvaukseen oikeuttavana toimena on vain tuotannon lopettaminen, ei tilan myynti lisämaiksi.

⁹⁵ HE 194/1992 vp. laiksi maatalousyrittäjien luopumiskorvauksesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi s. 3 s.

⁹⁶ Luopumiskorvausjärjestelmän tavoitteista ks. HE 194/1992 vp. s. 3 s. Korvauksen määräytymisperusteista ks. s. 5. Harjoitetun maatalouden voimaperäisyys vaikuttaa korvauksen määrään. Enimmäismäärä on kuitenkin sukupolvenvaihdoseläkkeen enimmäismäärän suuruisen.

⁹⁷ Korvaukseen oikeuttava luopuminen on sitoutumista olemaan käyttämättä peltomaata ja maatalousrakennuksia maataloustuotantoon. Rajoitussitoumus käsittää myös myynnin tai muun luovuttamisen tähän tarkoitukseen. Korvauksen saannin alaikäraja on 55 vuotta. Sitoutumisaika on varsin pitkä, enimmillään 15 vuotta. Tilan maataloustuotanto päättyy siis kokonaisuudessaan 6–15 vuoden ajaksi. Siirtämällä tilan myyntiä luopumiskorvausjärjestelmä ilmeisesti myös vähentää sukulaiskaupan ja samalla tilan itsenäisenä jatkamisen todennäköisyyttä. Toisaalta sitoumusaikana tilan pellot ovat poissa lisämaamarkkinoilta.

sotuksellinen veroetu on kuitenkin tilakaupassa hyvin toivottava. Sen osalta vieraiden välisten kauppohen diskriminointi ei ole suhteellisesti niin voimakasta kuin luovutusvoittoverotuksen laajuusratkaisuissa.

Verotuksen kautta annetun tuen kohdentamisen epäneutraalisuutta on mahdollista lievittää muiden tukimuotojen kohdentamissäännöksillä. Lainoitussäännökset voidaan tehdä täysin neutraaleiksi. Lainoituspolitiikassa on kuitenkin pyrkimysten ristiriitaisuuksia, jotka vaikeuttavat neutraliteetin tavoittamista. Pyrkimys pysyttää lainoituksella annettu tuki maataloudessa johtaa kauppahintarajoi-
tuksiin. Jos ne ovat hyvin tiukat, lainoitus päättyy sukulaiskauppoihin.

Valtion lainoistuksen myöntäminen tilakauppaan, jonka tekee kannattavaksi nimenomaan alhainen kauppahinta, on maatalouden rakennekehityksen kannalta epäedullinen. Suomessa maatilän kaupan lainoituksessa on tällaisia piirteitä. Lainoitusta päättyy suhteellisen pienille ja heikosti kannattaville tiloille. Ostohankkeen kannattavuus edellyttää kauppahinnan alhaisuutta. Lainoituksen lisäksi tukea näille sukulaistuovutuksille annetaan luovutusvoittoverotuksen ja lahjaverotuksen kautta. Vieraiden välisen kaupan suora lainoistutuki voitaisiin asettaa sukulaiskaupan vastaavaa lainoistutukea korkeammaksi, sillä vieraiden välisille kaupoille ei anneta tukea luovutusvoittoverotuksen ja lahjaverotuksen kautta.⁹⁸ Lainoitussäännökset eivät Suomessa ole neutraalit sukupolvenvaihdoskaupan ja vieraskaupan välillä. Näin verosäännöksiin liittyvä samansuuntainen epäneutraalisuus ei oikaistu.

Lainoistuskelpoisen maatilän kaupan kriteereissä tilän tuotannollisten edellytysten sekä potentiaalisen ostajan ammatillisten valmiuksien korostaminen vähentäisi kauppahinnan tason merkitystä. Lainoituksen saannin ja määrän sitominen kauppahinnan sijasta tilän markkina-arvoon lisäisi neutraalisuutta.⁹⁹ Saman prosentin mukaan käyvästä arvosta laskettu lainoistutus johtaa alihintaisissa sukupolvenvaihdoskaupoissa korkeampaan lainoistutusprosenttiin kuin muissa kaupoissa. Vieraiden väliset kaupat tapahtuvat pääosin lisämaiksi, johon tarkoitukseen myytyä pienen tilän tuottoarvo on korkeampi kuin itsenäisenä. Näin pienempi rahoituksen lainoistususuus korreloi hankinnan kannattavuuden eron kanssa.

Maatalouden yrittäjäeläkkeinä kanavoituva julkinen tuki on periaatteessa neutraali normaalin vanhuuseläkkeen osalta. Se tulee kaikille maatalousyrittäjille

⁹⁸ Luonnollisestikin myös vieraskaupan seurauksena oleva pienen tilän poistuminen ja vastaanottavan tilän kannattavuuden parantaminen on lainoituksen lisäystä puoltava seikka.

⁹⁹ Tanskan valtionlainoistutuksessa nuorille viljelijöille ei ole asetettu lainkaan kauppahintarajoituksia. Ks. Landbrugshåndbog s. 40 ss. Lainan enimmäismäärä lasketaan prosentteina ostetun tilän markkina-arvosta. Lainan määrään vaikuttaa korkoprosentti siten, että esim. 10 %:n korolla lainoistutusprosentti on 21 ja 16 %:n korolla 24.

65 vuoden iässä.¹⁰⁰ Sitä vastoin sukupolvenvaihdoseläke on käytännössä vahvasti sidottu sukulaisuuteen, vaikka säädökset eivät sukulaisuutta edellytäkään.

Aloittamisavustuksen sitominen kauppahintaan on toteutettu tavalla, joka edellyttää huomattavasti alle käyvän arvon olevaa kauppahintaa.¹⁰¹ Aloittamisavustus sinänsä kuuluu tilanpidon aloittajille eikä tilan lisämaaksi ostavalle henkilölle. Avustuksen ehtojen sitominen tilan kannattavuuden asemesta kauppahintaan johtaa sellaistenkin tilojen päättymiseen itsenäisiksi, jotka soveltuisivat paremmin lisämaaksi.

Verotuksen sukulaisuudetuksia suosivan, heikosti kontrolloitavan tuen epätoivottavat vaikutukset eivät ilmeisestikään tule oikaistuiksi muiden tukimuotojen vaikutuksesta. Pikemminkin voidaan epäillä, ovatko muutkaan tuet ja niiden antamisen laadulliset ja määrälliset kriteerit siten mitoitettut, että tilakoko kehittyä toivottavalla tavalla.

9.5.2 Tilakaupan tukimuotojen sallittavuudesta EY:n ja GATTin valossa

Maatalan kaupan tukien hyväksyttävyyden arviointi on kaksiosainen tehtävä. Tietyn tuen hyväksyttävyys on ensin tutkittava GATT-säännösten puitteissa. Tämä kansainvälisen kaupan säännöstö sitoo EY:tä, jonka on mukautettava säännöstönsä siihen. EY:n jäsenvaltiota sitovat sekä GATTin että EY:n säännökset.¹⁰² Tietyn kotimaisen tukisäännöksen sallittavuuden arviointia vaikeuttaa GATTin ja EY:n sääntelyn yleispiirteisyys.

GATTin neuvottelun alaisina olevien säännösten taustalla on tiettyjen vapaakaupan periaatteiden turvaaminen.¹⁰³ Näitä periaatteita ei saa loukata antamalla kilpailua vääristäviä tukia.¹⁰⁴ Tämän tutkimuksen kannalta kotimainen tuki ja sen

¹⁰⁰ Tosin tämän eläkkeen saaminen ei edellytä tilan myymistä ja maataloustuotannon lopettamista.

¹⁰¹ Aloittamisavustuksen ehdoista ks. maaseutuelinkeinoasetus 12, 13 ja 14 §.

¹⁰² Siitä, mikä asema OECD:llä on maatalouspolitiisessa kansainvälisessä yhteistyössä, ks. *Hintikka*, Maatilahallinnon aikakauskirja 2/1992 s. 1 ss. Hintikka raportoi OECD:n Pariisissa 26.27.3.1992 pidetyn maatalousministerikokouksen tapahtumista. Nimenomaan OECD:n omien tavoitteiden moninaisuus ja niiden alisteisuus GATT-neuvotteluihin nähden käy ilmi esityksestä.

¹⁰³ GATT-neuvotteluissa ovat pitkälti vastakkain Yhdysvaltain ja EY:n maatalouspoliittiset pyrkimykset. Yhdysvaltain ja EY:n maatalousuudistusten yhtäläisyyksistä ja eroista ks. *Moyer – Joshing*. Teoksessa esitellään eri kohdissa pyrkimyksiä ja niiden toteuttamismenetelmiä.

¹⁰⁴ Tuet on jaettu eri värisiin niiden hyväksyttävyyden mukaan. Punaiseen tukeen kuuluvat maataloustuotteiden kansainvälistä kauppaa vääristävät tuet. Tällaisia ovat tuotannon mää-

sallittavuus ovat merkittäviä kysymyksiä.¹⁰⁵ Parhailleen käytävissä GATT-neuvotteluissa lähtökohtana on kotimaisen maataloustuen kuuluminen vähennettävien tukien piiriin.¹⁰⁶ Tästä on kuitenkin varsin laajasti poikkeuksia.

Kotimaisen maataloustuen sallittavuuden perusehto on, ettei tuki vääristä lainkaan tai vääristää mahdollisimman vähän kansainvälistä maataloustuotteiden kauppaa. Menettelyllisinä lisäehtoina on, että tuki täytyy antaa julkisista varoista julkisten ohjelmien mukaisesti ilman siirtoja kuluttajilta.¹⁰⁷ Tuki ei saa olla muodoltaan hintatukea tuottajalle.¹⁰⁸

Edellä esitelty sallittujen tukien hahmotus on alustava. Neuvotteluprosessi on kesken. Ei ole varmaa tietoa periaateratkaisusta, miten tukea leikataan.¹⁰⁹ Kohdistetaanko leikkaukset tukiin, jotka suoranaisemmin saattavat vääristää kauppaa? Vai tuleeko kokonaistuki vähennettäväksi, jolloin kotimaisten suorien tukien rajoitukset ovat todennäköisempiä kuin edellisessä vaihtoehdossa? Viimeksi mainittu vaihtoehto vaikuttaa olevan tällä hetkellä neuvotteluissa vahvemmillä.¹¹⁰ Siihen liittyvä rajoituksen alaisen tuen ja etenkin sen poikkeaman määrittely johtanee siihen, ettei tässä työssä käsiteltävien tilakaupan tukimuotojen jatkaminen ole vakavasti uhattuna.

rään sidotut tuet. Niistä pyritään luopumaan siirtymäajan kuluessa. Vihreätä on tuki, joka ei ole kilpailua vääristävä, ja jota ei sen johdosta tulla poistamaan. Oranssi tuki on vaikutuksiltaan edellisten välimuoto. Sen määrää tullaan vähentämään. Kolmiportainen värijako, jota erityisesti Yhdysvallat on esittänyt, havainnollistaa tukien luonnetta. Kuitenkin käsitykset siitä, mikä tukimuoto kuuluu minkäkin värin piiriin ja minkälaista suhtautumista mikin väri tarkoittaa, poikkeavat neuvottelujen osapuolten välillä. Neuvottelutilanteesta vuonna 1990 ks. *Huhtaniemi*, PTT Katsaus 2/1990 s. 4 ss.

¹⁰⁵ GATT-neuvotteluissa merkittävänä kysymyksenä ovat vientituki ja tuontisuoja. Ne ovat vapaakaupan kannalta vahingollisia ja siirtymäkauden aikana lopetettavia. Kotimainen tuki voi olla muodostaan riippuen enemmän tai vähemmän kilpailua häiritsevää.

¹⁰⁶ Ks. GATT-neuvotteluesitys s. L 6. artikla 6 ja s. L 13 Annex 2 kohta 1.

¹⁰⁷ Suoria tukia koskeissa säännöksissä on asetettu erikoisehtoja. Suorina sallittuina tukimuotoina mainitaan mm. suora tulotuki, investointiavustukset ja tuotannonrajoitusavustukset. Lisäksi todetaan mahdolliseksi antaa muuta kuin nimenomaisesti mainittua suoraa tukea, jos se täyttää tietyt edellytykset. Suoran tuen määrä ei saa perustua tuotannon laatuun tai määrään peruskauden jälkeisenä aikana. Myöskään tukea ei saa sitoa peruskauden jälkeisiin hintoihin. Tuen sitominen peruskauden jälkeiseen tuotantopanostukseen vie tuen rajoitusten piiriin. Sallittavuuden ehtona on myös se, ettei tuen saaminen edellytä tuottamista. Ks. GATT-neuvotteluesitys s. L. 15 ss. (kohdat 5 ja 6–13).

¹⁰⁸ Ks. GATT-neuvotteluesitys s. L 13 Annex 2 kohta 1.

¹⁰⁹ *Viatte* s. 7 ss. on käsitelty laajasti maatalouspolitiikan kansainvälisiä ongelmia, maatalouselinkeinon uusia suuntautumismahdollisuuksia ja uudistamishankkeita erityisesti GATTin ja OECD:n näkökulmasta.

¹¹⁰ GATT-neuvotteluissa tukirajoitusten kohdistamisesta esitetyistä kannanotoista ks. *Huhtaniemi*, PTT Katsaus 2/90 s. 3 ss.

EY:n järjestelmässä hyväksyvä suhtautuminen maatalouden tukiin voi ilmetä kahdella tavalla. Järjestö voi velvoittaa jäsenmaat tietyn tarkemmin sääntelemänsä tuen järjestämiseen.¹¹¹ Yhteisö voi vaihtoehtoisesti antaa jäsenvaltiolle oikeuden tietynlaisen tukisäännösten käyttöönottoon. Yhteisössä määritellään tuen ehdoille tietyt raamit. Jäsenmaa joutuu hyväksyttämään tukea koskevat säännöksensä järjestön toimivaltaisella elimellä. Tuen kustannuksista yhteisön osuus on 0–100 % tuen laadusta riippuen. Vastaavasti jäsenmaan osuus on jäännösosa kustannuksista.

Maatalouteen liittyvän tuen sallittavuus tulevaisuudessa EY:n piirissä on suhteellisen vaikeasti ennustettavissa. Vaikuttaa siltä, että järjestössä ollaan siirtymässä suoran tulotuen käyttöön. Tämä on liittynyt maataloustuotteiden tuottajahintojen alentamiseen ja tuotantokiintiöiden pienentämiseen. Suoran tuen maksamiseen on liittynyt myös sosiaalisia piirteitä sikäli, että tuki on tullut suhteellisesti suurempana pienemmille tiloille. Tässä luvussa käsiteltävien maatalan kaupan tukitoimien hyväksyttävyydestä on mahdollista esittää tulevaisuuden ennusteita, joiden varmuusaste on vaihteleva.

Suomen tilakaupan julkisten tukitoimien käytettävyyttä EY:n jäsenenä on vaikea arvioida monien epävarmuustekijöiden vuoksi. Ei tiedetä minkälaiset säännökset järjestön sisällä ovat voimassa jäsenyyden mahdollisesti alkaessa. Ei ole varmaa, missä määrin ne sitovat uusia jäsenmaita, ja kuinka pitkän siirtymäkauden jälkeen. Tarkan ja luotettavan selvityksen puuttuessa joudutaan johtopäätöksiä tekemään voimassa olevien säännösten perusteella ja ottamalla huomioon havaittavia trendejä.

EY:n jäsenyyden vaikutusta maatalouden ja tilakaupan mahdollisiin verosäännöksiin voidaan arvioida usealla perusteella. Voidaan tarkastella välittömän verotuksen yhdenmukaistamispyrkimyksiä yleensä. Toteutettujen tai valmisteltavien yhdenmukaistamistoimien laadun, kohdentumisen ja motiivien perusteella voidaan arvioida maatalousverotuksen asemaa.¹¹² Empiirinen havainto EY-maiden maataloutta ja tilakauppaa koskevien verosäännösten eroista antaa sellaisen kuvan, että suuriakin eroja on siedetty.¹¹³

¹¹¹ Tuen saamisen ehdot on säännöksissä määritetty ja yksittäistapauksen kuuluminen tuen piiriin on tavanomaista säädöstulkintaa.

¹¹² Valtioneuvoston tiedonannossa eduskunnalle Euroopan yhteisön jäsenyydestä s. 7 todetaan, että siirtymäkauden aikana maatalojen kilpailukykyä parannetaan muuttamalla maatalouteen liittyvää verotusta kokonaisuudessaan ja erityisesti sukupolvenvaihdoskäytäntöä. Ilmeisesti hallitus katsoo, että tilakaupan verotuksessa on jopa verorasituksia keventäviä kehittämismahdollisuuksia EY:n puitteissa.

¹¹³ Eri EY-maiden maatalousverotusta yleensä ja tilakauppaa koskevat säännökset poikkeavat merkittävästi toisistaan. Hyvänä esimerkkinä ovat Tanskan ja Saksan maataloutta kos-

Välittömän verotuksen harmonisointi on EY:n piirissä pitkään ollut vähäistä.¹¹⁴ Nytemmin on harmonisointityö tietyillä aloilla alkanut tuottaa tulosta. Harmonisoinnin painopistealueet määräytyvät toiminnan kansainvälisyyden asteen mukaan.¹¹⁵ Kansainvälisesti liikkuvaisimman pääoman, talletusten ja portfoliosijoitusten antaman tulon verotus on erityisesti yhdenmukaistamisen tarpeessa.¹¹⁶ Kansainvälisten yritysten voittojen, etenkin jaettujen osinkojen verotus edellyttäisi myös yhdenmukaistamistoimia valtioiden välillä.¹¹⁷ Maatalousyritykset ovat etäällä kansainvälisestä toiminnasta. Välittömän verotuksen harmonisointi ei ole maatalousyrityksissä samalla perusteella kiireellistä kuin kansainvälisten yritysten.¹¹⁸

Maatilan kaupan lainoitustuen osalta tulevaisuus on vaikeammin ennustettavissa kuin verotuksen. EY:ssä on säännökset investointituesta. Suoran tuen li-

kevat verosäännökset. Maatalouden verotussäännöksiä ei ole ponnekkaasti pyritty harmonisoidaan EY:n piirissä. Tämä yhdessä reaali maailman vähäisten tarpeiden kanssa antaa olettaa, että harmonisointihankkeita ei ole pian odotettavissa.

¹¹⁴ EY:n välittömän verotuksen harmonisoinnista ja sen kehityksestä ks. *Englund* s. 154 ss.

¹¹⁵ Kansainvälisiä sidoksia omaavien toimien verotuskohtelussa tulee ratkaistavaksi, missä määrin halutaan verokilpailua eri valtioiden välillä. Verotuksen yhdenmukaisuuden tasolla säädellään verotuksen neutralisuutta kohdemaan valinnassa. *Viherkentä*, TTT Katsaus 1/1993 s. 54 ss., on käsitellyt verojärjestelmän sopeuttamista EY-jäsenyyteen. Tuloverotuksen osalta hän toteaa EY:n normien toistaiseksi rajoittuneen yritysverotuksen kansainvälisiin kysymyksiin. Viherkentän mukaan lähivuosina ei ole odotettavissa yritysverotuksen laaja-alaista harmonisointia. Henkilöverotuksen katsotaan Viherkentän mukaan pääasiassa kuuluvan kunkin jäsenmaan päätösvaltaan. Pääomatulojen verotuksen harmonisoinnissa EY:n säännöksiin ei ole onnistuttu. Pääomatulojen verotuksessa kansainvälisen yhteistyön tiivistäminen on vaihtoehdona pääomatulojen verotuksen painumiselle yhä alemmalle tasolle. Työtulojen verotuksesta ei Viherkentän mukaan ole odotettavissa direktiivejä. Sitä vastoin työvoiman liikkuvuus yli rajojen aiheuttaa tarvetta varmistaa, ettei verotus muodosta työvoiman saantia heikentävää tekijää. Verojärjestelmän kilpailukykyyn tultaneen kinnittämään huomiota varsinkin työtulon korkean verotuksen maissa. Asiaan liittyvistä näkökohdista ks. mts. 58 ss.

¹¹⁶ Laajaksi muodostunut verosopimuskäytäntö ja yhdenmukaisuus sen piirissä ei poista verosäännösten yhdenmukaistamisen tarvetta.

¹¹⁷ EY:n komissio asetti riippumattomien asiantuntijoiden ryhmän uudistamaan yhtiöverotusta yhteisön alueella (ns. Rudingin komitea). Komitea päätyi suosittamaan, että yritysverotuksessa ei päädyttäisi tiukkaan harmonisointiin. Kansalliselle lainsäädännölle asetettaisiin tietyt raamit, joiden avulla ongelmia voitaisiin ratkoa. Tarve rajoittavaan säätelyyn muodostuu kansainvälisissä suhteissa. Ks. *Conclusions and recommendations of the committee of independent experts on company taxation* s. 10 ss.

¹¹⁸ Periaatteessa maatalouden verotuksen suhteellisen tason erot eri maissa vaikuttavat maatalousyritysten kykyyn kilpailla maataloustuotteiden kansainvälisillä markkinoilla. Tällaiselle näkökohdalle ei ole annettu vielä niin suurta painoa, että se johtaisi verosäännösten yhdenmukaistamistoimiin.

säksi tuki voi olla korkosubventiota lainapääomalle.¹¹⁹ Investointituessa on pääpyrkimyksenä kehittää toimintaa tiloilla. Tarkoituksena on tehostaa ihmistyövoiman käyttöä sen tarvetta vähentävin investoinnein rakennuksiin ja koneisiin.¹²⁰ Investointiapu ei siis suuntaudu tilan ostovaiheeseen. Merkillä pantavaa on, että tilan avustuskelpoisiin kehittämisinvestointeihin ei kuulu lisämaan hankinta.¹²¹

EY:n säännökset antavat jäsenmaalle mahdollisuuden tukea oman lainsäädäntönsä nojalla ja omin varoin tilakauppaa.¹²² Tukimuotoina voivat olla suora avustus ja lainan korkosubventio.¹²³ Tällaiset tuet täytyy hyväksyttävä yhteisössä.¹²⁴ EY:n jäsenmaassa Tanskassa on tilakaupan rahoitukseen saatavissa valtion korkotukea ja valtion takaus. Erityissäännökset on ensimmäistä tilaansa ostavia alle 40-vuotiaita viljelijöitä varten. Tuki ei ole sidottu kaupan osapuolten lähisukulaisuuteen.¹²⁵

EY:n asettamissa ehdoissa, joilla jäsenmaa oikeutetaan nuoren tilan ostajan tukemiseen, ei ole määräästä kauppahintarajoituksesta.¹²⁶ On vaikeata sanoa varmasti, tulisiko EY:ssä hyväksytyksi kauppahintarajoitus. Vahva rajoitus muuttaa avustuksen kohdistumista ja siten luonnetta mikä on rakennekehityksen kan-

¹¹⁹ Kustannukset investointiavusta jakautuvat yhteisölle ja jäsenvaltiolle. Council regulations n:o 2328/1991 artikkelit 6 ja 31.

¹²⁰ Council Regulation n:o 2328/91 title IV sisältää säännöksiä maatalan investointiavusta. Avustettavien investointien lajit on määritelty 6. artiklassa.

¹²¹ Council Regulation n:o 2328/91 7 artiklassa suljetaan maan hankinta nimenomaisesti avustusten kohteiden ulkopuolelle. Tämä on maatalouden rakennekehityksen kannalta epäedullinen ratkaisu.

¹²² Council Regulation n:o 2328/1991 artiklassa 10 esitetään avun antamisen ehdot. Niihin kuuluu toiminnan itsenäisyyttä, toiminnan suhteellista laajuutta työn määrässä ja osuutena viljelijän toiminnasta. Myös aloittajan ammatilliselle pätevyydelle asetetaan vähimmäisvaatimukset.

¹²³ Mainitun 10 artiklan 2 kohdan mukaan suoran avustuksen enimmäismäärä on 10 000 ecua. Vaihtoehtoinen korkotuki lainalle saa olla enintään 5 % 15 vuoden aikana ja määrältään 10 000 ecua.

¹²⁴ Council Regulation n:o 2328/1991 artikla 29.

¹²⁵ Tanskassa on vuodelta 1985 laki nuorien viljelijöiden lainoista (L n:o 150 17/4 1985). Sen ehdot täyttävät melko tarkasti EY-direktiivin vastaavat ehdot. Ks. Landbrugshåndbog 1990 s. 40 ss.

¹²⁶ Suomessa aloittamisavustuksen, valtion lainan ja sukupolvenvaihdoseläkkeen ehtona oleva enimmäiskauppahinta on niin alhainen, että sen seuraaminen johtaa ostajan lahjaveroitukseen suuressa osassa tapauksia. Suomessa maatalan kaupan suorasta tuesta aloittamisavustus ja valtion lainoitus edut päättyvät ostajalle. Myyjä voi saada edun sukupolvenvaihdoseläkkeen muodossa. Näiden etujen mieltäminen yhteisiksi siinä määrin, että kauppa tehdään alle käyvän arvon, edellyttää kaupan osapuolten lähisukulaisuutta. On vaikea kuvitella, että myyjä osittain lahjoittaisi tilan vieraalle saadakseen sukupolvenvaihdoseläkkeen ja jotta ostaja saisi etuja valtiolta.

nalta epäedullista.¹²⁷ Se, että EY:ssä ei tueta tilojen lisäämään ostoja ja siis tilakoon suurentamista, ei merkitse, että tukea sallittaisiin säädeltävän tavalla, joka heikentää pyrkimyksiä maatalouden tehokkuuden lisäämiseen.¹²⁸

Maatalousyrittäjien eläkevakuutusjärjestelmä on varsin etäällä maataloustuotannosta, eikä julkinen eläketuki sinänsä aiheuta kilpailun vääristymistä maataloustuotteiden markkinoilla. Eläkkeelle siirtyvien viljelijöiden sosiaalisen aseman parantamista EY:n säännökset tuskin tulevat estämään sikäli, kuin tuki on sosiaalisesti oikeutettua ja maatalouden kilpailuasemaan vaikuttamatonta. Maatilan kaupan varhaistamiseen tähtäävien eläke- ja korvaussäännösten motiivit saatavat olla maatalouspoliittiset enemmän kuin sosiaalipoliittiset. Tämä tekee säännösten sallittavuuden tulevaisuudessa epävarmemmaksi.

EY:ssä on äskettäin otettu käyttöön säännökset maatalousyrittäjän varhaiseläkkeestä. Niiden mukaan viljelijä voi saada 55 vuotta täytettyään luopumiskorvausta, jos hän luopuu maatalouden harjoittamisesta. Tuen kustantavat EY:n alainen rahasto ja jäsenmaa yhdessä.¹²⁹ Jäsenmaille suotu sääntelymahdollisuus ei osoita järjestön tulevaa kantaa luopumistukeen, joka on käytännössä sidottu sukulaiskauppoihin.

Tässä vaiheessa vaikuttaa siltä, että maassamme maatilan kaupan tukemiseen liittyvät toimet ovat paljolti mahdollisia GATT-ratkaisun ja mahdollisen EY-jäsenyyden jälkeenkin. Kuitenkin on todennäköistä, että EY:n taloudellista tukea ei ole saatavissa lainoitukselle, aloittamisavustukselle eikä sukupolvenvaihdoseläkkeelle.¹³⁰ Verotuksen suhteellinen merkitys ei tulle heikkenemään. Verotus vaikuttaa tukitoimien kokonaisedullisuuteen.

¹²⁷ Tosin sukupolvenvaihdoskauppojen tukemisen vaikutus keskimääräisen tilakoon suurentamiseen riippuu paljolti siitä, mikä asetetaan tilojen vähimmäiskooksi tai muuten kannattavuuden alarajaksi.

¹²⁸ Council Regulation (EEC) No 2328/91 7. artiklan 1 kohdassa suljetaan maan hankintameno eri muotoisten investointiavustusten ulkopuolelle.

¹²⁹ Ks. Proposal for a Council regulation Com(91) 415 final. Avun määristä ja mudoista ks. artikla 3. Kustannusten jaosta jäsenmaan ja yhteisön kesken ks. artikla 8.

¹³⁰ Johtopäätökset perustuvat useiden maataloushallinnossa työskentelevien ja EY-jäsenyyden valmistelutehtävissä toimivien henkilöiden kanssa huhtikuussa 1993 käytyihin puhelinkeskusteluihin. Tilanteeseen liittyy paljon epävarmuustekijöitä (minkä johdosta tässä ei ole nimetty lausunnon esittäjiä ja kannanottoja). Suomen maatilan kaupan tuet ovat luonteeltaan sellaisia, ettei EY yleensääkään sellaisiin osallistu. Se osallistuu yleensäkin vähän maan hankinnan rahoituksen tukemiseen. Suomen itse kustantamien tukien hyväksyttävyyys on riippuvainen siitä, katsotaanko tukien vääristävän kilpailua.

10 KOKOAVIA LOPPUPÄÄTELMIÄ

10.1 Tulojen veronalaisuus tilakaupassa

Maatilan kaupan verotuksessa on tulon laajuusratkaisussa lainsäädännöllistä liikkumatilaa lähinnä luovutusvoittoverotuksen puolella. Tätä liikkumatilaa on käytetty varsin laajasti ja epätasaisesti verrattuna sekä kotimaisen liikkeen luovutukseen että tämän tutkimuksen vertailumaiden maatalousverotusta koskeviin säännöksiin. Sukupolvenvaihdoskaupoissa luovutusvoittoverotusta ei tapahdu. Kun otetaan vielä huomioon maatalousrakennusten palautuvien poistojen sijoittaminen luovutusvoittoverotuksen alaisuuteen ja siitä seuraava vastaamattomuus ostajan ja myyjän verotuksissa, sukulaiskauppojen asema on erityisen edullinen.

Sukupolvenvaihdoskauppojen vahva suosinta verotuksen laajuusratkaisussa on monisärmäinen kysymys. Elinkelpoisen tilan alhaiseen kauppahintaan sovellettuna tällainen suosinta on hyväksyttävissä rakennepoliittisesti. Alihintaaisessa kaupassa myyntitulon verovapaus- ja vastaamattomuusedut osapuolten verotuksessa eivät tule maksimaalisesti hyödynnetyiksi. Veronhuojennus on aiheellinen, jotta saadaan vähemmin verokustannuksin realisoiduksi varat, jotka tarvitaan myyjätahon ja ostajan sisarusten kohtuullisten taloudellisten vaateiden täyttämiseen. Huojennus mahdollistaa nettovarojen muodostamisen alhaisemmalla kauppahinnalla, mikä vähentää tilakaupan taloudellisia rasituksia.¹

Sukupolvenvaihdoskauppoihin liittyvien luovutusvoittoverotuksen huojennusten kohdistuminen elinkelvottomiin tiloihin ei ole rakennekehityksen kannalta toivottavaa. Verosäännöksiin veroedun kohdentumista on tässä suhteessa vaikea kontrolloida. Itsenäisinä jatkavien ja samalla sukupolvenvaihdoshuojennusten piiriin tulevien tilojen valikoitumisen olisi tapahduttava muilla perusteilla.

¹ Toisaalta sukupolvenvaihdosluovutukset mahdollistavat korkean kauppahinnan ottamisen veroseuraamuksitta. Jossain määrin korkeamman kauppahinnan ottamista estävät tilakaupan tukitoimiin liittyvät kauppahintarajoitukset.

Tilojen tulevat toimintaedellytykset olisivat luonnollisin peruste. Tilakaupan julkisilla edistämistoimilla saattaisi olla vahva ohjaava vaikutus myös verohuojennusten faktiseen kohdentumiseen. Verotuksen ulkopuolisten tukitoimien kohdentamisella vain elinkelpoisille tiloille on siis suuri rakennepoliittinen merkitys myös verotuksen kautta.

Tilakaupan merkittävien laajuusetujen kohdistuminen tietynlaiseen yrittäjäomaisuuteen asettaa verotusmenettelylle suuria vaatimuksia. Myyntitulon verokohtelua koskevien säännösten tarkoituksen toteutumisen ratkaisee käytännössä lopullisesti se, kuinka oikeassa suhteessa tilasta maksettu kauppahinta verotuksessa jaetaan kaupan eri kohteille. Käytännössä tilakaupan verotuksessa ei yleensä muodostu merkittäviä ongelmia hyödykkeiden sijoittamisessa verotuksellisesti oikeaan kategoriaan. Sitä vastoin väärään lopputulokseen päätyminen riski on suuri jaettaessa tilan kokonaiskauppahintaa eri hyödykkeille.

Verosäännöksissä määritelty tulon veronalaisuuden ja verovapauden välinen raja voi väärän kauppahinnan jaon takia tulla vedetyksi materiaalisesti väärään paikkaan. Tämän estämiseksi verotuksessa käytettävissä olevaa eri hyödykkeiden käypää arvoa koskevaa tietoa on olisi lisättävä. Tähän viittaavat paitsi verotuksessa käytännössä yksittäistapauksissa tapahtuvat selvät virheet, myös vertailu eräissä muissa maissa vastaavassa jakotilanteessa käytettävään tietoainekseen.

Maatalousirtaimiston osalta ei ole maatalousyrityksen luovutustapauksia varten säädetty myyntitulon verovapauteen johtavia säännöksiä. Maatalousirtaimiston osalle tulevaa myyntituloa verotetaan kuten toiminnan aikaista tuloa. Maatalousyrityksen myynnissä tulon verokanta saattaa irtaimiston kauppahinnan osalta poiketa merkittävästi toiminnan aikaisesta. Tämä verokantaongelma on taloudellisesti tarkastellen lähellä laajuuskysymystä. Verokantaan liittyy verovelvollisten välillä tasavertaisuusongelmia sen mukaan, miten paljon kертatuloa muodostuu ja miten sitä progressiointasauksen kannalta käsitellään.

Maatalouden verotuksessa Suomessa sovellettava tuloksenlaskentamenettely johtaa menojen varhaiseen vähentämiseen ja tulojen myöhäiseen verottamiseen. Tulojen ja menojen verotuskäsittely on erotettu reaalisesta toiminnasta. Vaihtomaisuuden hankintamenot ovat verotuksessa vähennyskelpoiset jo ennen niiden kuluttamista tai luovutusta. Vaihto-omaisuuden käytöllä aiheutettu varastojen arvonnousu ei tuloudu ennen kuin se realisoidaan ja maksu saadaan. Maatalousyrityksen myyminen merkitsee toimintakauden loppua ja johtaa periaatteessa koko toimintakauden nettotulojen ja jo verotettujen nettotulojen erotuksen verottamiseen. Tämä erotus voi yksittäistapauksissa muodostua hyvinkin suureksi.

Progressiovaikutuksen eliminoimiseksi tilakaupan verotuksessa toteutettu

sääntely perustuu Suomessa jaksotusoikeuden antamiseen erääseen vaihto-omaisuuden ryhmään kuuluvien hyödykkeiden myyntitulolle. Jaksotusoikeuden antaminen juuri ja vain kotieläinten myyntitulolle ei ole täysin onnistunut kohdistus. Ensiksikin kaikilla kotieläintalouden aloilla ei muodostu kumuloitumisongelmaa.² Toisaalta muilla tuotantosuunnilla saattaa nimenomaan tilan myyntitilanteessa syntyä huomattavia veronalaisia kertatuloja, jotka jäävät progressionsauksen ulkopuolelle. Nykyisellä sääntelyllä progressionsauksen tarve ja sen saatavuus eivät kohta tarkalleen.

Maatilataloutta lopetettaessa syntyvän kertatulon progressionsausmenettely olisi ilmeisesti saatavissa elinkeinon sekä sisäisen että ulkoisen vertailun suhteen tasapuolisemmaksi ja neutraalimmaksi, jos siirryttäisiin tulontausausmenettelyyn. Tällä menettelyllä on mahdollista jakaa verotettavaksi purkautuva kertatulo veroa määrättäessä sen kertymävuosien pituiselle ajalle. Laskentamenettelyssä käytettävä enimmäisaika, 5 vuotta, riittää hyvin maatalousyrityksen kaupassa syntyviin progressionsauksen tarpeisiin.

10.2 Lahjanluonteisen kaupan verotus

Lahjanluonteisen yrityskaupan tuloverotuksellisesti merkittävin kysymys on veroluottojen siirtyminen myyjältä ostajalle. Silloin, kun yritysomaisuuden lahjanluonteinen kauppa johtaa veroluottojen purkautumiseen, normin taustamotiivina on kohdistaa meno tulon kohdalle yrityksen omistajanvaihduksesta huolimatta. Tämä johtaa luovuttajan tekemien ennenaikaisten kulukirjausten purkautumiseen hänen verotuksessaan. Näin on elinkeinoverotuksessa yksittäisten hyödykkeiden lahjanluonteisten luovutusten yhteydessä tehty yksityiskäytön verotussäännöstä hyväksi käyttäen jo kauan. Sama menettely on erään tulkinnan mukaan mahdollinen myös maatalouden osalta vuodesta 1989 lähtien.

Yritysomaisuuden muodostaman tulolähteen siirtyessä lahjanluonteisella kaupalla yritystoimintaa jatkavalle henkilölle, menon vaikutusaikanaan kertaalleen vähennetyksi tuleminen ei edellytä veroluottojen purkamista. Luovuttajan verotuksessa tehtyjen etupainoisten kulukirjausten purkautuminen ei ole laajuusvaan jaksotuskysymys yritystoiminnan kokonaisuuden kannalta tarkasteltuna. Luonnollisestikin yksittäisen verovelvollisen tasolla – siis myyjän ja ostajan kannalta – asia on nähtävissä laajuus- tai kohdistamiskysymyksenä.

² Tiloilla, joilla myytävän eläimistön kasvatuskausi on lyhyt (teurassikala, broilerinkasvattamo) ja joilla käytetään pääosin ostorehua, ei merkittäviä tuloutumisongelmia ole.

Yrityksen myynnin verotuksessa mahdollisesti purkautuvien ennen aikaisten kulukirjausten muodostumisen kannalta maatalousyrityksen toiminnan aikainen verotus poikkeaa muiden yritysten verotuksesta. Maatalousyritykseen sisältyy suhteellisesti ottaen paljon omaisuutta, jonka hankintameno ei ole verotuksessa vähennyskelpoista ja jonka alihintaan myynnistä ei siten voi syntyä tuloutuksia.³ Toisaalta maatalousyrityksessä muodostuu toiminnan aikaisen kassaperusteisen tuloksenlaskennan vuoksi vaihto-omaisuuden osalta runsaasti potentiaalista purkautuvaa veroluottoa.

Veroluoton purkautuminen ei olisi sopusoinnussa maatalan oston julkisen lainoituspolitiikan kanssa. Valtion tilanostolainojen saamisen edellytyksenä on käytännössä, ettei tilasta maksettava kauppahinta ylitä tilan tuottoarvoa.⁴ Valtion suoraan lainoitustukeen oikeuttava kauppahinta on niin alhainen, että se edellyttää luovutuksen lahjanluonteisuutta. Vastikkeettoman luovutuksen osan verotamisessa on veroluoton purkautumisen laajuuden suhteen lainsäätämistasolla eri vaihtoehtoja. Veroluottojen purkautumisvaihtoehdon valitseminen merkitsee sitä, että julkinen valta toisaalta antaa suoraa lainaa ja toisaalta epää veroluoton.⁵

Veroluoton siirtämisellä ostajalle voidaan saada suoraa lainaa parempi varmuus luoton pysymisestä maatalouselinkeinon piirissä.⁶ Onhan veroluoton säilymisen ja siirtymisen nimenomaisena edellytyksenä se, että kauppahinta on alhainen. Korkeampi kauppahintahan purkaa veroluoton myyjällä. Käytännössä asia ei liene aivan näin suoraviivainen.⁷

³ Satunnaisen myyntivoiton ottamatta jättämisestä ei veroteta. Sinänsä verottaminen ei aina edellytä perusteluikseen kulukirjauksien tulouttamista. Esimerkiksi osakkeiden myyminen osakeyhtiöstä osakkaalle alle käyvän arvon johtaa tuloutukseen (tai sitä vastaavaan vähimmäisveron määrän korottamiseen).

⁴ Käytännössä tilan lainoituskelpoinen kauppahinta määräytyy pitkälti tuottoarvon perusteella. Maanostolainoituksen ehdot sinänsä eivät sido kauppahintaa suoraan tilan tuottoarvoon vaan peltomaasta siihen tarkoitukseen hankittuna maksettuihin markkinahintoihin. Maatilalainoituksen yleinen periaate lainoituskelpoisuuden sitomisesta hankkeen kannattavuuteen johtaa käytännössä lähelle tuottoarvoa. Samaan suuntaan vaikuttaa aloittamisavustuksen kauppahintakriteeri, joka on sidottu PK 25 luvun mukaiseen tuottoarvoon.

⁵ Erona tosin on se, että suora laina tulee valtiolta tai sen subventoimana, veroluoton antamiseen osallistuvat myös kunnat ja kirkko.

⁶ Maatalan ostoon annettavien valtion lainojen ehdot maksimikauppahinnasta ilmeisesti käytännössä pidättelevät kaupan osapuolia kauppahinnan nostosta suhteellisen tehokkaasti. Kaikissa tapauksissa ei näin kuitenkaan ole. Aiottu alkuperäinen hinnoittelu ja korkeampi vaihtoehto voivat kumpikin olla alle lainoitusehtojen rajan. Lainoitusehdot eivät tällöin toimi rajoittajana. Veroluoton siirtymän ehdot voidaan laatia sellaisiksi, että ne toimivat kaikilla kauppahintatasoilla.

⁷ Riippuu kauppahinnan jakamisen oikeasuhtaisuudesta, missä määrin veroluoton siirtymisen sallivan säännöksen tarkoitusperä toteutuu. Kauppahinnan painottuminen liiaksi muuhun kuin maatalousirtaimistoon johtaisi säännöksen tarkoituksen vastaiseen tulokseen.

Maatalousyrityksen luovutus on maassamme veroluoton purkautumisen suhteen sääädöstasolla samassa asemassa kuin muunkin yrityksen luovutus. Eräät käytännön olosuhteet aiheuttavat kuitenkin sen, etteivät maatalousyritys ja muut yritykset ole faktisesti samassa asemassa. Liikkeyritysten toiminnan aikana ei verotuksen tuloksenlaskennan, lähinnä vaihto-omaisuutta koskevien perusteiden erillaisuuden takia synny veroluottoa suhteellisesti niin paljon kuin maatalousyrityksessä.⁸ Erilaisten yhtiömuotojen käyttö ja siis substanssikauppojen välttäminen vähentää ongelmaa liikeyritysten osalta.

Kansainvälisessä vertailussa veroluottojen totaalinen purkautuminen lahjanluonteisten maatalousyritysten kauppojen verotuksessa edustaisi varsin ankaraa linjaa. Tanskassa ja Norjassa veroluoton purkautumisen ongelma on hoidettu verovelvollisille hyvin edullisella tavalla. Tanskassa sukulaiskaupan osapuolet voivat jopa täysihintaisissa kaupoissa sopia jatkuvuusperiaatteen soveltamisesta luovutuksen verotuksessa, jolloin veroluotot eivät purkaudu. Norjassa toteutuu epäjatkuvuus siten, että ostaja saa verotuksen hankintamenon käyvän arvon perusteella ilman, että myyjällä tapahtuu täysimääräistä veroluottojen purkautumista.

Saksassa on lahjanluonteisen luovutuksen verotuksessa käytössä pääasiallisuusperiaate. Sitä sovellettaessa luovutus katsotaan vastikkeettomaksi, jos kauppahinta alittaa myyjän verotuksen menojäännöksen ja vastikkeelliseksi, jos se ylittää sen. Vain menojäännöksen ylittävä kauppahinta purkaa veroluottoja. Ruotsissakaan lahjanluonteisessa kaupassa ei tulouteta kulukirjauksia suoralinjaisesti alkuperäiseen hankintamenuun tai sitä alhaisempaan käypään arvoon asti.⁹

Haettaessa veroluottojen purkautumisongelmaan ratkaisua ei pidä toisaalta unohtaa, että veroluottojen muodostumismahdollisuus on verovelvolliselle jo sinänsä etu. Tämän edun nauttimisen jälkeen mahdollisesti syntyvän haitan eliminoimismenettelynä voi tulla kysymykseen myös tuon haitan aiheuttavan edun vähentäminen. Purkautuvan tulon muodostumisen vähentäminen juoksevan toiminnan verosäännöksiä muuttamalla saattaa vaikuttaa laajasti maatalouden tuloksenjärjestelymahdollisuuksiin. Esimerkiksi vaihto-omaisuuden arvonmuutosten säätäminen verotettavaan nettotuloon vaikuttaviksi on tällainen toimenpide. Sen toteuttaminen olisi suuri periaatteellinen muutos.

Veroluottojen siirtymässä on monia ratkaisumalleja totaalisesta siirtymisestä totaaliseseen purkautumiseen. Aiemmin tässä tutkimuksessa on asetettu Saksassa toteutettavan menettelyn kannalle.¹⁰ Se on varsin lievän veroluottojen siirtymän

⁸ Jos veroluottoa muodostuu, se on nopeasti purettavissa ennen yrityskauppaa.

⁹ Lahjanluonteisen tilakaupan seurauksena purkautuvat veroluotot ovat toiminnan aikaisen jaksoitussäännösten erojen johdosta maassamme ilmeisesti suuremmat kuin vertailumaissa. Tämä asettaa suuria vaatimuksia progressiontaussäännöstellle.

¹⁰ Ks. 7. luvussa esitettyä.

mahdollistava säätely verrattuna Tanskassa toteutettuihin järjestelyihin, jotka periaatteessa olisivat mahdollisia myös Suomessa. Tärkeätä on mitoittaa progressiontasausmenettely sellaiseksi, että se kykenee toteuttamaan tehtävänsä siinäkin tapauksessa, että veroluottojen purkautuminen on laajaa.

Lahjanluonteisten kauppajen verokohtelun valinnassa on otettava huomioon menettelyn toteutettavuus. Maatilatalouden yritysomaisuuden käyvistä arvoista verotusmenettelyyn hankittavaa tietoa on lisättävä, jos halutaan toteuttaa verotus jakamisperiaatteella siten, että menetelmän todellinen tarkoitus toteutuisi. Myös veroluottojen täydellisen purkamisen toteuttaminen edellyttäisi nykyistä tarkemmat tiedot, jotta verovelvollisen oikeusturvanäkökohdat tulisivat huomioon otetuiksi.

10.3 Maatalouden tukipolitiikka ja maatalan kaupan verotus

Julkisen vallan harjoittamalla maatalouden tulopolitiikalla on erityinen vaikutus tilakaupan yhteydessä. Erityisesti tuotannon määrään sidotussa tuessa tapahtuvat muutokset tuovat mielenkiintoisia lisäpiirteitä. Nimenomaan tilan kaupan yhteydessä nämä tuen muutokset konkretisoituvat vahvasti. Verotus tuo lisänsä tähän muutosprosessiin.

Maatalan ostajan edellytykset selvitä taloudellisesti maatalan hankinnasta riippuvat viime kädessä paljolti siitä, minkä tasoista hintaa hän saa tuotteistaan. Tuotteiden hintataso taas vaikuttaa yhtenä tekijänä peltomaan hintaan. Tulevat tuotto-odotukset kapitalisoituvat maahan. Tämä automaatti voi verotuksen vaikutuksesta tuoda muutoksia tilakaupan rasiusten muodostumiseen ostajalle. Maan hinnan noustessa maapohjan osuus tilan kauppahinnasta on noussut, samoin verotuksessa vähennyskelvottoman kauppahinnan osuus. Peltomaan hinta on noussut huomattavasti etenkin 1970-luvun lopulla ja 1980-luvulla.

Maatalouspolitiikassamme ollaan paljolti ulkomaisten paineiden alaisina ryhdytty tai ryhdytään vähentämään sellaista maatalouden tukea, jonka saaminen on liitetty tuotannon määrään. Tällainen tuki on ollut erityisen altis kapitalisoitumaan maatalousmaahan. Tuen vähentämisen voidaan olettaa alentavan maatalousmaan hintatasoa. Maatalousmaan arvon aleneminen johtaa verotuksessa maatalouden tulosta vähennyskelvottoman kauppahintaosuuden pienenemiseen.¹¹

¹¹ Tässä on lähdetty siitä, että maatalouden tuen alentuminen ja tulevaisuuden tuotto-odotusten heikentyminen eivät aiheuta tilan ulkopuolelta hankittujen tuotantopanosten hintojen alenemista siinä määrin kuin maapohjan.

Kauppahinnan alentumisen kohdentuminen juuri vailla veronsaajien kuluosuutta jäävälle osalle lisää alennuksen merkitystä tilan maksuedellytysten kannalta.

Maatalouden tulotuen ja tulotason alentuminen ja siitä johtuva tilan tuottoarvon alentuminen saattavat tilakaupan vaiheessa johtaa ongelmallisiin tilanteisiin. Tuottoarvon tuleva aleneminen saattaa, etenkin tietyssä murrosvaiheessa, jäädä maatalousmaalle tilakaupassa vahvistettavaa hintaa määritettäessä huomiioon ottamatta.

Sellaisissa tapauksissa, joissa maapohjan kauppahinta on määräytynyt aiempien vuosien korkeampiin tuottotekijöihin perustuvan tuottoarvon perusteella, mutta kauppahinta tulee maksettavaksi tulevaisuuden heikommasta tuotosta, ostajan rahoitustilanne muodostuu vaikeaksi. Verotustekijät kärjistävät syntyvää epäkohtaa. Ostaja joutuu maksamaan toteutuvia parempien tuotto-odotusten perusteella määräytyvän kauppahinnan ilman veronsaajien kuluosuutta. Tilan myyjällä on ollut mahdollisuus realisoida lievästi verotettuna tulona aiempien, sittemmin perusteettomiksi osoittautuneiden tuotto-odotusten aiheuttama maapohjan hinnannousu.

Tulotuen kohdentamisen erityiskysymys on pienien tilojen tukeminen. Pienten, elinkelvottomien tilojen kannattavuuden ylläpitäminen tuotannon tai tuotantopanoksien määrään sidotun tuen avulla saattaa antaa liian positiivisen kuvan näiden tilojen tulevaisuuden näkymistä.¹² Tästä on seurauksena, että väestöä ei siirry pientiloilta tuottavampiin töihin maatalouden ulkopuolelle. Näin ei myöskään saada pientiloja lisäämään suurempien tilojen kokoa ja kannattavuutta. Tilakoon suurentamisen avainhetki on kunkin tilakaupan tapahtuminen. On epätoivottavaa, että liian pieni tila päättyy jatkamaan todellisen kannattavuuden hämärtävän, joko toiminnan aikaan tai tilakauppaan liittyvän tuen vuoksi.

Mahdollisuutta toteuttaa sukupolvenvaihdoksen asemesta tilan myynti ulkopuoliselle lisämaiksi vaikeuttavat ostajan puolella olevat tekijät. Erilaiset tilakohtaiset tuotantorajoitukset ja -kiintiöt rajoittavat mahdollisuutta lisätä tuotantoa ja hyödyntää suuremman yksikkökoon ja tasapainoisemman tuotanto-

¹² Tuotantoon sidottu tuki ei periaatteessa ole sidottu tuotannon pieneen määrään. Kuitenkin alueelliset tuotantotuet saattavat johtaa tähän siksi, että tuetuilla alueilla on keskimäärin pienempiä tilayksiköitä kuin muualla. Tuotantopanostukseen sidotusta tuesta on soveltamisalaltaan laajin ja merkittävin pinta-alalisä. Joillekin tuotantopanoksille on säädetty erityistuki. Nämä tuet ovat suppea-alaisia ja liittyvät alueelliseen tukeen. Jos tuottajahintoja tullaan merkittävästi laskemaan, pienten tuotantoyksikköjen suhteellinen asema heikkenee. Hinta- ja tuotantopolitiittisen tuen vaikutuksesta tilasuuruusluokittain ks. TM 1990: VM 22 s. 31 s sekä tuotantosuunnittain s. 33 s.

panosrakenteen tuomaa kannattavuuden parantumista.¹³ Rajoituksista olisi päästävää eroon. Vaikeuttamalla tilojen laajentamista rajoitukset faktisesti ohjaavat potentiaalisten lisämaatilojen jatkamiseen itsenäisinä.

Tässä tutkimuksessa on useamman kerran tuotu esiin lähisukulaisten välisen kauppajen verotuksellisen suosinnan ohjailuvaikutuksen vahingollisuus. Aivan ilmeisesti suorien maatalouspoliittisten toimien kautta syntyvät olosuhteet vaikuttavat ratkaisevasti rakennekehitykseen.¹⁴ Verotuksella on vain marginaalinen merkitys. Rajatapauksissa, kun tilan tulevat kannattavuusedellytykset ovat lähellä, sukulaiskaupan veroedut saattavat johtaa sukupolvenvaihdoskauppaan.

Tässä tutkimuksessa käsitellyillä veronäkökohdilla ja valinnoilla erilaisten verokohtelujen välillä on erityistä merkitystä säädeltäessä elinkelpoisen tilan sukupolvenvaihdosta. Verotuksen aiheuttamien rasitusten sääntelyväli ja tilojen potentiaalinen tukemisaste on laaja. Verotuksen suhteellinen merkitys maatalon kaupan tukitoimena tulee lisääntymään. Tämä korostaa yhdenvertaisuus- ja oikeusturvanäkökohtien tärkeyttä maatalon kaupan verotuksen yhteydessä.

¹³ Nämä saattavat estää lisämaan hankinnan tai alentaa lisämaan hankinnan kannattavuutta enemmän kuin lisämaan hankinnalla normaalisti saavutettava tuotantoyksikön suurentumisetu ja tuotantopanosten tasapainoitusetu hyödyttäisivät. Näin vähenee lisämaaksi ostavan henkilön kyky maksaa enemmän tilasta kuin myyjän potentiaalisen sukulaisostajan. Tuotantorajoitukset ilmeisesti vähentävät lisämaan kysyntää, mikä puolestaan alentaa hintatasoa.

¹⁴ Olosuhteet vaikuttavat lisämaaksi ostavien henkilöiden laajentamismahdollisuuksiin. Maatalouden olosuhteet vaikuttavat myös potentiaalisen tilanpidon jatkajan päätöksentekoon, kun hän vertailee sitä, kummasta on mahdollisuus saada parempi toimeentulo, tilalta vai tilan ulkopuolelta.

ENGLISH SUMMARY

TAXATION OF FARM SALES

I Introduction

Taxation of farm sales is a complex subject for research. While this study concentrates on an economic examination of the tax norms related to farm sales, it also considers the traditional legal interpretations. The content of many of the relevant tax regulations is unclear, and therefore subject to interpretation.

The uniform regulations for taxation of commercial enterprises, such as those applied to the sale of business assets, do not apply to taxation of farm sales. As the regulations for taxation of capital gains are applied to the sale of fixed assets, an overall evaluation of the norms at statute level is in order. The implementation of general abstract principles in taxation, for example single taxation of income and single deduction of expenditure, is the criterion used in this examination.

A farm sale almost always involves the transfer of physical property, while the sale of a commercial enterprise usually involves the sale of shares. Concentration on assets imparts special features to the study. Norms are always more general than the real world to which they are applied, and with respect to the content of their assets, farms are a very heterogeneous group. The results of applying norms to the real world in a variety of situations is the subject of this research. Does the ultimate result of their application conform to the legislators' intent? Or, if no specific intent was expressed, does the result conform to general principles of taxation?

After determining the consequences of a norm in the real world, there is generally cause to consider the result in terms of tax policy. A norm may make the transfer of a farm more advantageous than that of other firms or in the light of tax law theory. In such cases the acceptability of this advantage must be weighed

against other public support for farm sales. Is a tax subsidy in harmony with other support? Are the various forms of support acceptable with respect to their amount and allocation in terms of other agricultural policy goals, especially those of structural policy?

Due to the complexity of the research task, tax law was examined from a variety of vantage points, and also from outside the realm of jurisprudence. The traditional approach of the legal scholar, that is the interpretation of regulations, necessitates treatment of material used in preparation of the law, legal practice and legal literature. Legal practice in the taxation of farm sales is therefore the most significant source. Data on the real world were available from both Finnish and international research on agricultural economics. Statistics on agricultural economics were also useful. Finnish, Nordic and German literature were the source of information for research on the general principles and theories of taxation.

II The special features of farm sale taxation

Farm sales involve special features that are of significance with respect to taxation. Some of these features are related to the nature of physical property. Most farm sales occur among close relatives; many such sales are therefore in the nature of gifts. Most of them also involve sales of business assets. There are also corporate forms typical of agriculture.

The value of the net assets of a farm stems largely from land, and such property is subject to capital gains taxation. Agricultural buildings and write-offs exceeding the true depreciation on them are also included. The nominal tax on capital gains is 25%, although sales between close relatives are exempt from taxation. Proceeds from the sale of other agricultural property are taxed as normal agricultural income, without any relief. The fact that the total sale price is divided among commodities that are subject to different tax treatment is of considerable significance for the eventual taxation.

The fact that a farm sale is often in the nature of a gift has diverse economic ramifications. With respect to taxation, a transfer is seen as a gift if the sale price in its various forms is less than the current value of the commodities. The consequences of write-offs in excess of true depreciation are a significant issue here. Is the tax authority of the opinion that the seller has, by virtue of the gift, disposed of property, so that the write-offs exceeding true depreciation should be taxed, as in a sale? Or should the transferee be placed in the position of the seller with respect to taxation, in which case write-offs in excess of true depre-

ciation are transferred to the buyer? Or should there be a compromise in which the transferee is placed in the position of the transferor with respect to that portion of the sale considered a gift, as in the case of pure gifts or inheritance? In such cases, the non-gratuitous portion of the transfer is treated as a sale.

In most cases farm ownership is direct, and not through a company. Proceeds from the sale of fixed assets subject to capital gains tax are paid to spouses acting in the capacity of sellers in proportion to their ownership. Proceeds from the sale of other agricultural property are considered agricultural income. That portion of those sales proceeds considered unearned income is divided to spouses in proportion to their ownership of net assets. The remainder of the agricultural income is considered earned income, which is divided on the basis of the value of the spouses' work. In selling a firm, the price of the shares has no effect whatsoever on the income of the firm or on the cost to the buyer of acquiring the physical property. When the seller is a natural person, sale of the shares is taxed in accordance with the provisions concerning taxation of capital gains.

Some 20% of all farms are usually in the form of a death estate or "rudimentary partnership". To a large extent, a death estate is taxed in the manner of a partnership, and is itself subject to taxation. The "rudimentary partnership" mentioned above is not. A death estate can be transferred to a single partner by selling all the shares to him. Write-offs in excess of true depreciation are transferred to the buyer. Again, a rudimentary partnership is not itself subject to taxation, and its property is held jointly. This also affects the allocation of income from the property of such a partnership.

III Taxation of a farm seller

Determining the proceeds from the sale of a farm is not simple. In sales of farms among relatives, part of the payment is generally made in the form of a life annuity, based on the real property transferred. Depending on the method of payment, such compensation is either the entire sale price or the normal income. Payment in money is always taxable income; usufruct with respect to the property is considered part of the sale price. With respect to taxation of the buyer, all payments are considered part of the sale price. In this respect, there are discrepancies in the taxation of the parties to the sale.

With respect to its nominal value, interest free debt incurred in the purchase of farm property in Finland is considered part of the sale price. In fact, interest-free debt thus incurred includes both the interest and the sale price, which ought

to be separated in taxation of the parties to the sale. This is not of any great importance in Finland, because interest-free debt is not common in the purchase of farm property.

The sale price of farm property, land and buildings is taxed in accordance with the provisions of capital gains taxation. The formal tax rate is 25%, and is based on nominal values. Inflation is not considered in computing the acquisition cost. Instead of the inflation-adjusted acquisition cost, the equivalent of 30% of the sale price, or in cases of longer-term ownership 50%, can be deducted. This partially offsets indexing of the acquisition cost. Ownership of real agricultural property is on average very long-term, and therefore the procedure does not always adjust adequately for inflation. The nominal right of deduction for interest on debt for financing the purchase of land must be taken into account when evaluating the taxation of the sale of land with respect to inflation. That part of the interest corresponding to adjustment and compensation for inflation may be deducted from previous income on operations. In terms of effect, this corresponds in part to the right to deduct the acquisition cost. Sales between close relatives are exempt from taxation.

Proceeds from the sale of agricultural buildings are also subject to capital gains taxation. Depreciation made on agricultural buildings during the period of operations are therefore tax-exempt in sales between close relatives. On the basis of the sale price, the buyer receives a tax-deductible acquisition cost. This is particularly advantageous for the parties to the sale. A comparable advantage cannot be derived from the sale of the real property of a firm. In certain other situations taxation during the period of operations and exemption from capital gains taxation provide taxpayers with favourable tax treatment.

Proceeds from sale of agricultural movables are normal taxable income. Net expenditure can be deducted from income from sales entered as cash. Due to application of this "cash principle", the acquisition cost of inventories is deducted before the income generated with the expenditure is subject to taxation, for example through sale of a commodity. Thus inventories do not generally include any undeducted costs of acquisition at the time of sale. In applying the cash principle in Finnish agricultural taxation, appreciation of stocks is not taken into account. Untaxed appreciation accumulated in inventories is taxed in connection with the sale of a farm. This occurs particularly with respect to domestic animals such as dairy cattle.

The eventual taxability of non-recurring income is a problem expressly because earned income is taxed progressively by the central government. There are special provisions for resolving the problem of progressive taxation of non-recurring income. Proceeds from the sale of domestic animals can be divided

between the year of sale and the following two years. In principle, the procedure for adjustment of progressive taxation can be applied to other agricultural inventories.

The regulations for matching of proceeds from the sale of livestock do not, however, lead to a materially equal result. The same regulations are applied to the final realization occurring in the sale of all kinds of livestock. The same provisions are applied to hogs, which are shipped out two or three times a year, and to dairy cattle, which are kept for several years. The end result is not equal. In practice, no general procedure for adjustment of progressive taxation is applied to other inventories, although in individual cases they too may yield significant net income in the final realization.

This study recommends application of the same general method for adjusting progressive taxation in the sale of a farm as that applied in the non-recurring realization of a firm. This would lead to more equal treatment of different lines of farm production. Equality between farms and between farms and other enterprises would increase significantly.

IV Taxation of the farm buyer and allocation of the sale price to the commodities in question

Questions on two different levels must be resolved with respect to the acquisition costs incurred by the buyer on the basis of the purchase price. On the level of principle, the status to be assigned the buyer's evaluations when the sale price is allocated between different commodities must be resolved. A second, more technical question, concerns how the sale price can be divided among the different commodities.

According to the subjective theory, which holds a strong position in Finnish tax law, expenditure incurred for the acquisition of income is tax-deductible. In its pure form, the subjective theory cannot be applied to the division of the sale price of a farm. The values assigned by the buyer to different commodities on the basis of his own choices cannot serve as the basis for division of the sale price. As a rule, values confirmed on objective grounds are used in division. For some of the commodities, the market value is the current value. For others, such as production buildings, the current value is the buildings' share of the estimated yield of the farm, calculated according to the most advantageous production method.

There are obstacles to a division based on the subjective evaluation of one party to the sale which differs from current values. The division must be equal

in the taxation of both parties, in order to ensure realization of the principle of reciprocity. This is important if income is to be taxed only once while it is accumulating, and expenditure deducted only once while it is generating income, despite the change of owners.

In Finland, acquisition of the information needed to realize a division based on current values has proved difficult in practice. The information provided by the parties to the sale for purposes of taxation is deficient. More detailed information is needed, particularly about the most important and most problematic commodities, production buildings and stands of timber. The rather common practice of using tax values does not permit a division based on current values, since tax values differ significantly from them. The extent of the difference varies greatly, depending on the commodity.

This study recommends a division based on the current values of commodities and application of the same criterion in the taxation of seller and buyer alike. Additional information about commodities is needed to carry out a division based on current values. The information needed in the taxation procedure can be increased either by requiring taxpayers to provide reliable detailed information, especially on the value of standing timber and agricultural buildings, or by expanding the right of tax authorities to acquire the necessary information from other authorities.

V Taxation of sales in the nature of gifts

It is difficult in practice to determine whether a farm sale is in part a gift. In principle, such a sale is in part a gift if the payment made by the transferee is smaller than the remuneration received in return. Determining the value of both the remuneration and the buyer's payment is problematic. Both factors make it difficult to decide whether the transfer is in the nature of a gift.

With respect to determination of the nature of the sale, it is important to know what payments made by the buyer make the transfer non-gratuitous. This can be done in either net or gross terms. In net terms, the difference between remuneration from the transferor and the payment made by the transferee is a gift. In gross terms, both payments are separate, and the transfer involves some payment.

In theoretical models, taxation of sales in the nature of gifts can lead to very different end results. Equal tax treatment for transfer of property by means of a gift and use of a commodity for private purposes leads to taxation of larger expense entries than economic depreciation would justify. The taxpayers receive

the advantage that excess depreciation will not be taxed immediately if the buyer is placed in the position of seller with respect to taxation. A "succession method" of this kind is used in Denmark. Separate tax treatment of buyer and seller is stressed to the extreme by a method in which the acquisition cost in the taxation of the transferee is determined on the basis of the current value of the commodities, even when the write-offs in excess of true depreciation are not subject to taxation. This occurs in Norway.

Various alternatives are available for taking a gratuitous portion into account in taxation methods in which the existence of such a portion is emphasized. The methods in question can be divided into two main groups. In applications of the first, or "principle of unity", the transfer is treated as either a sale or a gift. In the second, the "principle of division", the transfer is divided for purposes of taxation into two parts, gift and sale. The relevant tax regulations are applied to both parts.

Taken to the extreme, application of the principle of unity leads to treatment of the transfer as a sale, even if only limited payment is made. This application is not made in the countries used for comparison in this study. The limit for transfer can be a certain level, for example tax values. This approach is used in Sweden. In flexible application of the principle of unity division of the transfer into gratuitous and non-gratuitous portions is achieved by comparing the remuneration with the transferor's net expenditure for purposes of taxation. If the remuneration is less than the net expenditure of the transferor, the transfer is a gift. The transferor is not taxed because the loss is fictitious. The transferor's net expenditure becomes the acquisition cost of the transferee. If the remuneration exceeds the net expenditure, the transfer is a sale. The sale price is income from which the seller can deduct net expenditure. The acquisition cost in the buyer's taxation is determined on the basis of the sale price.

When the principle of division is applied, the sale price is income to the seller. From the sale price, he may deduct an amount corresponding to the remunerated part of the transfer from his net expenditure. In taxation, the acquisition cost to the buyer is determined partly on the basis of the sale price. The buyer also receives an amount of the transferor's net expenditure equal to the gratuitous portion of the transfer.

In Finland, the principle of division is applied in taxation of a farm sale that is in the nature of a gift. Interpretations vary. An application based on the pre-valued interpretation does not entirely conform to the theoretical model.

This study is critical of applications of the principle of division. In practice, application of the method is difficult. Division of transfers into non-gratuitous and gratuitous portions calls for exact information on the current values of the

commodities. In Finland, the information available for taxation is generally inadequate for proper application of the method. An essential factor in the model, reduction of the transferor's net expenditure for the gratuitous part, has no effect if the sales income is tax-exempt. This is true for buildings. There is no net expenditure for inventories at the time the farm is sold. Thus there is nothing to be transferred for the gratuitous part to the buyer's taxation. When applied to a farm, the principle of division does not have the effect characteristic of the method.

This study recommends application of the principle of unity in a form in which the relationship between the sale price and the seller's net expenditure, i.e. whether the sale price is greater or less than the net expenditure, determines whether the transfer is a sale or a gift. This is easier to apply in practice. Moreover, it is more effective than the principle of division in assuring a single deduction for the expenditure while it is generating income.

VI International comparison

The study has compared the tax regulations governing farm sales in the Nordic countries and Germany from a number of vantage points. The comparison has dealt with taxability of income, the special arrangements regarding non-recurring income, and taxation of a sale in the nature of a gift.

The differences in taxability are mainly related to the proceeds from sale of real property. In Norway and Denmark, proceeds from the sale of land are in practice tax-exempt in all transfers. In Sweden, proceeds from sales are also subject to tax, with no index adjustments for cost of acquisition. In Germany, there is some tax relief in such cases. In Finland most sales, i.e. those involving change of owner generation, are tax-exempt; others are subject to taxation. Finland is the only country in which sales involving change of generation are favoured over other kinds.

In Finland, more untaxed non-recurring income is accumulated during operations than in the countries chosen for comparison. Such untaxed income is in fact subject to taxation in connection with a farm sale. In Sweden, excessive progressive taxation of non-recurring income has been eliminated uniformly and efficiently with the method for computing taxes. In Germany, tax relief in the form of a lower percentage is available for non-recurring income that becomes subject to taxation in the sale of a farm. In Denmark and Norway, there are no provisions for adjustment of progressive taxation. In these countries, provisions for matching do not lead to substantial taxation of non-recurring income. Fur-

thermore, the problem of progression is alleviated by flat-rate taxation of proceeds from the sale of commodities as unearned income and by subjecting inventories to progressive taxation. In the light of comparison, the situation in Finland is worst in view of taxation of non-recurring income and the non-uniformity of the regulations for adjusting progressive taxation.

The spectrum of methods used in taxation of sales in the nature of gifts is extensive. In Norway, taxation breaks the principle of reciprocity. The seller is not taxed on the difference between the current values of the commodities and the net expenditure, although the buyer is allowed to take full account of current values in acquisition costs. In Denmark, succession is applied. A buyer falling within a certain circle of close relatives is placed in the same position as the seller with respect to taxation, that is the seller's net expenditure is transferred to him, regardless of the amount of the sale price. In Germany a flexible principle of unity is applied, in which the seller's net expenditure from the commodities limits the extent of the remuneration. In Sweden, the legal position is not entirely clear. The principle of division will apparently be applied. The same principle is applied in Finland.

VII Subsidies for farm sale taxation and direct support of farm sales

The tax exemption for the sale of a farm is related to the proceeds from sale of property, expressly in sales between close relatives. This benefit is unusual, both in international terms and when compared with the tax treatment of the sale of a business enterprise in Finland. Proceeds from the sale of the real property of a business enterprise are regarded as commercial income. Tax relief for change of generation in limited companies and partnerships has no effect whatsoever on the tax treatment of the net assets of a business.

The write-offs in excess of true depreciation involved in farm sales, that is those transferred to the buyer, are also connected with close kinship. These matching benefits are transferred only in sales that are in the nature of gifts, which are made only between close relatives. The benefit obtained in the transfer of write-offs in other countries is also connected with the close kinship of the parties involved.

Making tax relief contingent upon the close kinship of the parties to the sale may hinder efforts to increase the size of farms, and subsidies may be directed to farms that are too small. It is difficult to direct these benefits through taxation. It should be possible to make use of other forms of support, for exam-

ple terms of financing for farm sales, and thereby allocate tax relief more effectively.

Farm sales are supported by government loans and interest subsidies. The eligibility of farm sales for subsidies in the loan term is resolved for example on the basis of farm size and sale price. The requirements set for farm size are rather broad, considering the farm size that will be required in the future. The yield estimate for the farm is the basis for the maximum sale price.

One means to promote farm sales, the change-of-generation pension, makes it possible to retire at the age of 55. The low sale price necessary for pension eligibility promotes change-of-generation sales. Farms transferred within this system are clearly larger than average. However, it is still not certain that the farms transferred will meet future needs for efficiency with respect to size. Grants for founding a business have been made to promote farm sales. A sale price below current market value is the prerequisite for receiving this relatively minor benefit in its entirety.

On the whole, the forms of direct subsidy available for farm sales are not directed in a manner that would increase farm size to the level required in the future. A sale price below the market price is often the condition for receiving a subsidy. With respect to loans, for example, a more neutral criterion would be market value. More emphasis should also be placed on the professional skill of the future farmer when granting a subsidy. If special subsidies as such are inadequate to promote enlargement of farm size, neither do they successfully channel subsidies through taxation.

OIKEUSTAPAUKSET

KHO 1944 I 48	s. 237	KHO 1979 II 534	s. 70
KHO 1949 II 391	s. 185	KHO 1979 II 537	s. 177, 178
KHO 1951 II 599	s. 185	KHO 1979 II 547	s. 184
KHO 1965 II 769	s. 185	KHO 1979 II 551	s. 184
KHO 1968 II 515	s. 189	KHO 1979 II 552	s. 67, 158, 159, 168
KHO 1969 I 51	s. 218	KHO 5.11.1979 T:4593a	s. 188
KHO 1970 II 516	s. 189	KHO 1980 II 538	s. 240
KHO 1971 II 588	s. 199	KHO 1980 II 549	s. 70
KHO 10.3.1971 T:1094	s. 188	KHO 14.1.1980 T:183	s. 70
KHO 22.12.1971 T:5450	s. 188	KHO 1981 II 536	s. 79
KHO 1972 II 526	s. 91	KHO 2.12. 1981 T:5653	s. 95
KHO 1972 II 537	s. 177, 178, 180	KHO 1982 II 530	s. 182
KHO 22.3.1972 T:1047	s. 237, 243, 253	KHO 1982 II 534	s. 65
KHO 7.6.1972 T:2292	s. 188	KHO 1982 II 585	s. 66
KHO 10.4.1973 T:1514	s. 70	KHO 22.3. 1982 T:1163	s. 91
KHO 19.9.1973 T:3617	s. 186, 188	KHO 1983 II 521	s. 240
KHO 1974 II 528	s. 85, 91, 98	KHO 1983 II 547	s. 70
KHO 1974 II 531	s. 185	KHO 1983 II 548	s. 190
KHO 24.1.1974 T:333	s. 188	KHO 12.4.1983 T:1263	s. 97
KHO 1975 II 550	s. 57	KHO 1984 II 51	s. 197
KHO 1975 II 551	s. 57	KHO 1984 II 52	s. 197
KHO 1975 II 552	s. 57	KHO 1984 II 53	s. 197
KHO 1976 I 52	s. 240	KHO 1984 II 511	s. 183
KHO 1976 II 540	s. 161	KHO 1984 II 522	s. 184
KHO 26.5.1976 T: 2140	s. 62	KHO 1984 II 553	s. 189
KHO 1977 II 504	s. 188	KHO 1984 II 605	s. 96
KHO 1977 II 516	s. 182	KHO 1984 II 607	s. 87, 99
KHO 1977 II 533	s. 87	KHO 1985 II 558	s. 91
KHO 1977 II 544	s. 62	KHO 1985 II 559	s. 184
KHO 1977 II 658	s. 212	KHO 1985 II 560	s. 85
KHO 1977 II 659	s. 212	KHO 1985 II 598	s. 99
KHO 16.6. 1977 T: 2586	s. 69	KHO 1985 II 599	s. 99
KHO 1978 II 614	s. 183	KHO 1985 II 601	s. 88
KHO 26.9.1978 T:4029	s. 70	KHO 1986 II 518	s. 48
KHO 1979 II 518	s. 177	KHO 1986 II 528	s. 240

KHO 1986 II 538	s. 193, 194
KHO 1986 II 560	s. 48
KHO 1986 II 575	s. 302
KHO 27.1.1986 T:331	s. 302
KHO 1987 B 523	s. 237, 240
KHO 1987 B 536	s. 87, 96
KHO 21.6.1988 T:2681	s. 97
KHO 1989 B 505	s. 50
KHO 1988 B 591	s. 201
KHO 1.3.1989 T:499	s. 94
KHO 18.6.1990 T:2087	s. 184
KHO 2.11.1990 T: 3765	s. 67, 159, 160, 168
KHO 25.9.1991 T:3302	s. 169
KHO 6.3. 1992 T:798	s. 99
KHO 21.9.1992 T:3309	s. 185
KHO 26.5.1993 T:2018	s. 260

KVL:n ennakkotietoja:

KVL 1983:897	s. 190
KVL 1984:512	s. 96
KVL 1984:765	s. 91
KVL 1989:128	s. 190, 196
KVL 1989:197	s. 86, 88, 98
KVL 1990:567	s. 50
KVL 1992:152	s. 197

Lääninoikeuden päätös:

Kuopion LO:n päätös 18.11.1992 T:488/II	s. 68
---	-------

Ruotsalaisia ratkaisuja:

RÅ 1983 Ba 14	s. 270
RSV/FB Dt 1985:6	s. 213

ASIAHAKEMISTO

alihinnoittelu disponointina s. 247–
alihintaisuus

- käsitteenä s. 206–
- toteaminen s. 215–
- ilman lahjoitustahtoa s. 217
- ja lahjoitustahtoa s. 214–

almindelig indkomst s. 273

aloittamisavustus s. 309, 318

ansioeläkkeet s. 312

ansiotulo s. 35, 76, 252

arvonlennustappio s. 53, 57

arvon alentuminen s. 53, 232

arvonnousu,

- peltomaan s. 51–, 53
- puuston s. 54, 106–
- verottamisen edellytykset s. 221

Aufgabe-menettely s. 283–

broileritilat s. 83–

bruttokansantuoteosuus, maatalouden s. 265

differenzierende Einheitslösung s. 230

diffuusio s. 245

disponoiminen kohdentumisesta s. 247–

ennakonpidätysvelvollisuus s. 218

ennustettavuus s. 226, 236

epäjatkuvuus s. 58–, 129–, 203, 238, 280

erillislahjoitus, maatalousirtaimiston s. 259–

extreme Einheitslösung s. 230

fiktiivinen tappio s. 69, 227, 238, 258

flexible Einheitslösung s. 230

fuusio s. 245–

fuusiotulos s. 245

hankintameno-olettama s. 55–, 249, 296

hinnoitteluvirheen oikaisusäänökset s. 247
hintatuki s. 319

inflaatio,

- arvonnousuperusteena s. 51
- ja korkovähennys s. 51–, 123–

intressipiirirajattelu s. 246

intressisuhde s. 246

investointituki s. 322

jakamismotiivi sukulaiskaupan hinnoittelussa

s. 207–

jakamisperiaate, luovutuksen s. 234–

- ja luovutusvoittoverotus s. 254

– ja vaihto-omaisuus s. 255

– ja arvostusvirheet s. 256

jatkamiskelpoisuus, maatalousyrityksen s. 314

jatkuvuus,

- laajempi s. 223, 228, 241
- tulon verottamisessa s. 59, 114
- menon vähentämisessä s. 58, 223–
- vaarantuminen konkreettisesti s. 259
- vaarantuminen abstraktisesti s. 259
- ks myös vastaavuus s. 58, 142

jatkuvuusperiaate,

- jatkuvuus, suppeampi s. 224, 227
- sukulaisluovutuksissa Tanskassa s. 275–
- yritysjärjestelyissä s. 244–

jatkuvuusseuranta s. 224

kaksinkertainen verotus,

- metsätaloudessa s. 106–
- kapitalointi s. 45–, 206, 212,
- kassaperiaate,
- pääperiaate s. 65–.
- siirtyvät velat s. 66.

- kasvinviljelytila,
– kertatulon muodostuminen s. 80–
kasvukierto, puuston s. 106
kauppa-arvomenetelmä s. 150
kauppahinta,
– käsitteen rajanvetoa s. 43–
– kohdistaminen s. 138–, 148–, 167–
– jaksottaminen s. 57–, 64–, 72–, 89–
– käteiskauppahintana s. 67–, 136–
– lahjanluonteisessa kaupassa s. 211–
– perimättä jättäminen s. 204–
kauppahintatasot,
– markkina-arvo s. 206
– tuottoarvo s. 206–
– rahoitusehtoarvo s. 208–
kauppahintavelka,
– koroton 47–
– kassaperiaatteen kannalta s. 66
– anteeksi antaminen s. 204–
kertatulon verotus,
– Suomessa s. 86–, 89–,
– kansainvälinen vertailu s. 290–
kertymäperiaate s. 103–
kiinteistöeläke ks. syytinki
kilpailua vääristävä tuki s. 318–
kohdistamisongelma,
– henkilöllinen kohdistaminen 223–
– taloudellinen kohdistaminen s. 248–
– esineellinen kohdistaminen s. 138–, 148–, 167–
kokonaisvastike s. 222–
korkotuen määrä s. 301–
korkotukilaina s. 301–
koron vähennysoikeus s. 39–, 51–, 122–,
kotielaímistö,
– hankintamenon jaksotus s. 134–
– kertatulon muodostuminen s. 81–
– myyntitulo ja sen jaksotus s. 85, 89–
– arvostusnormit, Tanska s. 273
kuittaus,
– puutavara maatalousrakennuksiin s. 59
– työpanos maatalousrakennuksiin s. 59–
– ja luovutusvoittoverotus s. 61
– kauppahinnan kuittaus ostajan
työpanosta vastaan s. 218–
– korkoetu vähennysoikeutta vastaan s. 302
kumuloitunut tulo s. 76–
kuolinpesä, käsite s. 175
– oikeussubjektius s. 175
– purkautuminen s. 183–
– osuuden kauppa s. 177–
– muuttuminen yhtymäksi s. 182
käteiskauppahinta,
– käsitteen piiri s. 65–
– kohdentuminen s. 67–, 136–
käypä arvo,
– määrittämisperuste s. 149–
– kauppahinnan jakoperusteena s. 144, 146–
– tuloutusperusteena s. 221–
– lahjanluonteisuuden toteamisessa s. 216
lahjanluonteinen kauppa,
– käsitteenä s. 205–, 214–
– alihintaisuuden alalajina s. 214–
– lahjoitustarkoituksen merkitys s. 215
– lahjoitustahdon toteaminen s. 216
– verokäsittely Ruotsissa s. 270–
– verokäsittely Saksassa s. 287–
lahjanluonteinen luovutus, ks. lahjanluonteisen kauppa
lahjansekainen kauppa, ks. lahjanluonteinen kauppa
lahjaverohuojennus s. 261–
lahjaverotuksen 3/4-säännös s. 215–, 261
lahjoitustointen lukumäärä s. 263
lainoitusedun siirtyminen s. 307–
leimaverosta vapautus s. 309
lisäys metsän myyntituloon s. 105, 111–
luopumiseläke s. 315
luopumiskorvaus s. 316
luovutustappio s. 53, 57
luovutusvoittoverotus,
– soveltamisala (Suomessa) s. 48–
– metsätaloudessa (Suomessa) s. 104–, 113–
– Tanskassa s. 271–
– Norjassa s. 277–
maatalousyhtymä s. 187–
– muodostuminen s. 187–
– osuuden myynti s. 189–
– tulolähteenä s. 191–
– laskentasubjektina s. 192–, 197–,
– yhtymätili s. 194–
maitotaloustitilat,
– kertatulon muodostuminen s. 82
– tuotantopanosrakenne s. 16
mantal s. 20

- markkina-arvo, maatilan s. 206
 menojäännös, myyjän verotuksen,
 – vastikkeellisuuden rajana s. 231–, 255–
 – siirtymä luovutuksensaajalle s. 227, 235
 – kauppahinnan kohdistamisessa s. 160–
 menon kohdistaminen s. 244, 281
 metsävähennys s. 104, 114
 myyntitulon verotus Saksassa 282–
 määräämisperiaate s. 121, 168
- naudanlihaa tuottavat tilat s. 82–
 nettovarallisuus s. 304
 neutraalisuus s. 230, 245
 – metsävähennyksen osalta s. 115
 – maatalousrakennusten osalta s. 61
 – osapuolten sukulaisuuden suhteen s. 305,
 318
- nimiperiaate, lahjoituksissa s. 263
 nominaalinen verotus s. 51–, 267
- objektiivinen arvostus s. 119, 143–
 odotusarvo s. 150–
 oikeusvarmuus s. 226
 oranssi tuki s. 319
 osuustodistus s. 50
- palkanmaksun muuntuma s. 66
 perintöosuus s. 180
 perusparannusinvestoinnit s. 126–
 perustyötulo, eläkkeen määräytymisessä s.
 312
- punainen tuki s. 319
 puu ja hedelmät -oppi s. 247
 pääasiallisuusperiaate,
 – käsitteenä s. 226
 – menojäännöspäristein s. 231–, 255
 – raja-arvot s. 230–
 pääomatulo,
 – laadullinen kriteeri s. 37–, 55
 – maatalouden tulosta määräytyvä s. 37
 – vahvistamisen siirtymäsäännös s. 252
- rahoitusehtoarvo s. 208
 rajataso, vastikkeellisuuden määrittämisen s.
 231–
 rakennusten poistot tilakaupassa,
 – Norjassa s. 278
 – Ruotsissa s. 266–
 – Suomessa s. 58–
 – Tanskassa s. 272
- realisointi, verottamisen edellytyksenä s. 221
 realisointiaika s. 74
 realisointitoimi s. 235
- satotasot s. 265
 Schenkung unter Auflage s. 212
 sisärosumuuskorvaus s. 43
 – tuloutushetki myyjällä s. 66, 67
 – ennakkoperintönä s. 208
 – verokäsittely Saksassa s. 288
 sivulahjan kunnallisverotus s. 264
 Sonderabschreibung s. 286
 subjektiivinen arvostus s. 119, 138–
 subjektiivinen (meno)teoria s. 138
 substanssikauppa s. 183–
 subventoitu laina s. 209
 sukupolvenvaihdoseläke s. 218, 313–
 sukupolvenvaihdoshuojennus,
 – luovutusvoittoverotuksessa s. 55–
 – perintö- ja lahjaverotuksessa s. 261
 summa-arvomenetelmä s. 150
 suorat tuet tilakaupassa s. 294–
 synkronointi, tuloverotuksen
 ja lahjaverotuksen s. 263, 292
 syytinki,
 – tulona s. 44–
 – menona s. 47
 – vastikkeellisuustarkastelussa s. 212
 særlig indkomst s. 272
- taloudellinen liittymä s. 248
 taloudellinen nykyarvo s. 152–
 tax expenditure s. 293
 tekninen nykyarvo s. 152
 teurassikatilat s. 83–, 93
 todistustaakka s. 169–
 toiminnallinen itsenäisyys s. 245
 tukkualennus, maatilan kauppa-arvossa s. 207
 tulolähdeajattelu s. 189–
 tulolähteen lahjoitus s. 241
 tulontasaus s. 85–, 97–
 – soveltamisala s. 86
 – Ruotsissa s. 269
 tulontuottamiskyky s. 229
 tulotasoneutraliteetti s. 303–
 tulotuki s. 295
 tuloverovelka,
 – lahjanluonteisissa kaupoissa s. 228
 – perintö- ja lahjaverotuksessa s. 262

- ul>
- tuottoarvo,
 - käypänä arvona s. 152–
 - kauppahintatasona s. 206–
- tuottoarvomenetelmä s. 150
- tuotto-odotusten kapitalisoituminen s. 52–, 329
- uttaksreglerne s. 280–
- vaihto-omaisuus,
 - arvostus Norjassa s. 278–
 - arvostus Tanskassa s. 273
- vapaakauppa s. 318
- varainsiirtoverot s. 211
- varallisuudenlisäys s. 228, 233, 236
- varaus yrityksen ostoon s. 298
- varhaiseläke s. 312, 323
- vastaamattomuus,
 - metsätalouden verotuksessa s. 114
 - maatalousrakennusten verotuksessa s. 58–, 129–
 - syytingin verokohtelussa s. 46–
- vastaavuusperiaate s. 142–, 229
- kauppahinnan kohdistamisessa s. 141–
- vastikkeellisuuden arviointi s. 211–
- bruttoperiaate s. 213–
- nettoperiaate s. 213–
- velkavastuun siirtyminen,
 - käteissuorituksena s. 66,
 - vastikkeellisuustarkastelussa s. 213– s
- verokanta s. 228, 242, 250
- verokantahuojennus, Saksan s. 287
- veroluoton pohja s. 228
- veronmaksukykyisyys s. 299
 - likvidipainotteinen s. 137
 - lahjaverotuksessa s. 216
 - lahjanluonteisessa kaupassa s. 222
- veronsaajien kuluosuus s. 228, 303
- verontasausvaraus, Ruotsin s. 268
- verotuki s. 293–
- verotuksen harmonisointi s. 321
- verotusarvo,
 - koneet ja kalusto s. 163
 - kotieläimistö s. 163
 - maatalousmaa s. 161
 - metsä ja puusto s. 161
 - maatalousrakennukset s. 162
- verotusarvojen merkitys,
 - kauppahinnan jakamisessa s. 158–
 - arvostustasona lahjaverohuojennuksessa s. 261
 - vastikkeellisuuden rajatasona s. 234
- vihreä tuki s. 319
- virallisperiaate 121
- yksityiskäyttönottosäännös s. 239
- yritysmuodon muutos s. 245–, 249
- yritysomaisuuden erillisluovutukset s. 260–