

**VAASAN YLIOPISTO
KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA
TALOUSOIKEUDEN LAITOS**

Petri Ollinkoski
**TULOLÄHDEJAON MERKITYS MAATILAOSAKEYHTIÖN
VEROTUKSESSA**

Talusoikeus
Pro gradu- tutkielma

VAASA 2014

SISÄLLYSLUETTELO	sivu
1. JOHDANTO	9
1.1. Tutkimuksen taustoja	11
1.2. Tutkimustehtävä ja tutkimuksen tavoite	17
1.3. Tutkimuksen kulku	18
1.4. Lähdeaineisto	19
2. MAATALOUS SUOMESSA	21
3. MAATILATALOUDEN VEROTUS	25
3.1. Maatilatalouden tuloverolain soveltamisala	25
3.2. Maatalouden puhdas tulo	27
3.3. Maatalouden tulojen ja menojen kirjaamisperusteet	27
3.4. Jaettavan yritystulon määräytyminen maatalouden harjoittajalla	29
3.5. Maatalouden nettovarallisuus ja sen määrittäminen	30
3.6. Yritystulon jakaminen ansio- ja pääomatuloksi	34
4. OSAKEYHTIÖ	36
4.1. Kirjanpito	38
4.2. Kirjaamisperusteet	39
4.3. Yritystulon laskenta osakeyhtiössä	39
4.4. Osakeyhtiön nettovarallisuus	39
5. TULOLÄHDEJAKO	44
5.1. Henkilökohtainen tulolähde	46
5.2. Elinkeinotoiminnan tulolähde	46
5.3. Maatalouden tulolähde	47
5.4. Tulolähdejaon rajanvetoa	48
5.4.1. Henkilökohtainen tulolähde – elinkeinotoiminnan tulolähde	48
5.4.2. Henkilökohtainen tulolähde – maatalouden tulolähde	52
5.4.3. Maatalouden tulolähde – elinkeinotoiminnan tulolähde	58

6. TULOLÄHDEJAON VAIKUTUKSEN MAATILA- OSAKEYHTIÖN KIRJANPITOON JA VEROTUKSEEN MAATALOUDEN TULOLÄHTEEN KANNALTA	62
6.1. Kirjanpito	62
6.2. Nettovarallisuus	64
6.3. Kotieläimet	65
6.4. Osuuskuntien osuudet	66
7. JOHTOPÄÄTÖKSIÄ	68
LÄHDELUETTELO	71
OIKEUSTAPAUSLUETTELO	74

LYHENNELUETTELO

EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
HAO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
MMM	Maa- ja metsätalousministeriö
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki 15.12.1967/543
MYEL	Maatalousyrittäjän eläkelaki 14.7.1969/467
OYL	Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624
TIKE	Maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskus
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
VAL	Laki varojen arvostamisesta 22.12.2005/1142
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
VEROHp	Verohallituksen päätös
YEL	Yrittäjän eläkelaki 22.12.2006/1272

VAASAN YLIOPISTO**Kauppatieteellinen tiedekunta**

Tekijä:	Petri Ollinkoski	
Tutkielman nimi:	Tulolähdejaon merkitys maatalaosakeyhtiön verotuksessa	
Ohjaaja:	Pekka Vainio	
Tutkinto:	Kauppatieteen maisteri	
Laitos:	Talousoikeuden laitos	
Oppiaine:	Talousoikeus	
Linja:	Yritysjuridiikka	
Vuosi:	2014	Sivumäärä: 75

TIIVISTELMÄ

Tutkimuksen kohteena on tulolähdejaon vaikutus maatalaosakeyhtiön verotuksessa. Tutkimuksessa pohditaan tulolähdejaon vaikutusta osakeyhtiömuotoisen maatalouden kirjanpitoon, osakeyhtiölakiin ja maatalouden tulolähteen verotukseen.

Maataloudessa tapahtuneet muutokset ovat aiheuttaneet tarpeen muuttaa luonnollisena henkilönä harjoitettua toimintaa yritysmuodossa tapahtuvaksi toiminnaksi. Maatilojen liikevaihdon kasvu, suuret investoinnit ja niiden myötä riskien ja vastuiden kasvu, laajentaminen, monialaisuus ja tilakoon kasvu ovat olleet syitä muutokselle, jossa tavanomainen perheviljelmä on muutettu osakeyhtiöksi. Osakeyhtiö maataloudessa on uusi toimintaympäristö maatalouden harjoittamiselle.

Tulolähdejako on lähinnä yksinomaan verotukseen liittyvä periaate, muussa lainsäädännössä tulolähdejako ei tunneta. Tulolähdejaolla on vaikutusta verotuksen kautta myös muihin verovelvollista koskeviin ratkaisuihin. Alun perin tulolähdejako on luotu suojaamaan kuntia veronsaajana.

Tulolähdejako aiheuttaa ongelmia, kun kyseessä on maataloutta harjoittava osakeyhtiö. Osakeyhtiölaki ja kirjanpitolaki eivät ole ristiriidassa toistensa kanssa, mutta maatalouden tuloverolain vaatimusten sovittaminen ei ole yksiselitteistä em. lakien suhteen. Muutostarve maatalouden tuloverolaissa on olemassa koskien maataloutta harjoittavaa osakeyhtiötä.

ASIASANAT: maatalous, maatalousverotus, tulolähdejako, osakeyhtiö

1. JOHDANTO

Suomen maatalous on kokenut muutoksia historiansa aikana. Maatalouden harjoittaminen voidaan jakaa talonpoikais-, tuottaja- ja yritysvaiheeseen. Talonpoikaisvaiheessa toiminta perustui omavaraistalouteen ja tuotannon erikoitumista ei ollut lainkaan. Tuottajavaiheessa toiminnalle syntyi muitakin toimijoita, maataloustuotteille muodostuivat markkinat ja tuottajan lisäksi muodostui maatalouden sidosryhmiä. Yritysvaihe maataloudessa on kehittynyt sen jälkeen kun Suomi liittyi Euroopan Unioniin vuonna 1995. (Haapanen, Heikura & Leino 2004: 15–27)

Euroopan Unioniin liittymisen jälkeen Suomen maatilat ovat kokeneet rakennemuutoksen edellisen viidentoista vuoden aikana. Maatilojen määrä on vähentynyt 2000-luvun alusta vuoteen 2012 viidenneksellä, vuonna 2012 Suomessa oli 59 042 maatilaa (Matilda: 2013). Kahdella kolmasosalla näistä tiloista oli tuotantosuuntana kasvintuotanto ja kolmasosalla kotieläintuotanto. Lisäksi tiloista lähes kolmannes harjoitti perusmaatalouden ohella myös muuta yritystoimintaa. (Matilda: 2013).

Peltoala maatiloilla on keskimäärin 38,91 ha ja viljelijät on keski-ikältään 51-vuotiaita. Maatiloista yksityishenkilöt omistavat edelleen 88 %:a, maatalousyhtymän (verotusyhtymä) tai kuolinpesän omistuksessa on 10 %:a maatiloista ja vain 1 % maatiloista on osakeyhtiön omistuksessa. (Matilda: 2013).

Maatalouden merkitys Suomen bruttokansantuotteesta on vähentynyt viimeisen 30-40 vuoden aikana. Lisäksi EU:n alueella maatalouden tuottavuus ja kilpailukyky on laskeutunut suhteessa muuhun maailmaan (Ulkoasiainministeriö:2012).

Maatilatalouden harjoittaminen tapahtuu yleisesti luonnollisena henkilönä, kuolinpesänä tai verotusyhtymänä (Kiviranta 2013). Suomessa maatalouden harjoittaminen perustuu perheviljelämä tyyppiseen yritysmuotoon. Maatalouden harjoittajat ovat rinnastettavissa ammatinharjoittajiin (Haapanen ym. 2004:74). Maatilalla voidaan harjoittaa myös toimintaa yritys muodossa, avoimena tai kommandiittiyhtiönä tai osakeyhtiönä. Myös osuuskunta on mahdollinen, mutta maataloudessa tällainen toimintamuoto sopii maataloudenharjoittajien yhteistoimintaan esimerkiksi yhteishankintoja tai rehuntuotantoa varten.

Maatalouden harjoittaminen osakeyhtiömuodossa on varsin uusi toimintamuoto ja määrällisesti osakeyhtiömuotoisia maatiloja on hyvin vähän verrattuna maatalouden harjoittajien kokonaismäärään. Vuoden 2012 lopussa osakeyhtiömuotoisia maatiloja oli 616 kpl (Matilda: 2013).

Maa- ja metsätalouden tuloverotus on eniten suomalaisen maatalouden harjoittajan toimintaan vaikuttava verotusmuoto. Tuloverotus on vuotuista ja määräytyy kalenterivuositain. Pääperiaatteiltaan maatalousverotus vastaa hyvin pitkälti yritysverotusta, ovathan niihin liittyvät verolait säädetty hyvin samaan aikaan, Maatilatalouden tuloverolaki vuonna 1967 ja elinkeinoverolaki vuonna 1968 (Kiviranta:2013).

Tulolähde on yksi tuloverotuksen keskeisimmistä ja merkittävimmistä käsitteistä (Mattila 2009:131). Verotuksessa tulolähteet jakautuvat henkilökohtaisen, elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulolähteeseen. Tärkein merkitys tulolähdejaolla on siihen, että verovelvollisen eri tulolähteiden tulot ja menot sekä varat ja velat kohdistetaan siihen tulolähteeseen, johon ne kuuluvat. Tulolähteet ovat verovelvollisen sisäisiä laskentayksiköjä (Wikström 2005:135). Verovelvollisella voi olla vain yksi tai kaikki kolme tulolähdettä. Tulolähteiden jaottelussa tärkeä merkitys on kunkin tulolähteen verolailla, henkilökohtaisen tulolähteen verolaki on tuloverolaki (30.12.1990/1535), elinkeinotoiminnan tulolähteen elinkeinoverolaki (24.6.1968/360) ja maatalouden tulolähteen maatilatalouden tuloverolaki (15.12.1967/543).

Tuloverotuksessa perusteen tulon käsitteeseen muodostavat tulolähteet. (Wikström 2006:135). Tulolähdejako vaikuttaa jokaisen verovelvollisen toiminnassa. Luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä (perikunnalla), avoimella tai kommandiittiyhtiöllä sekä osakeyhtiöllä voi olla kaikki kolme tulolähdettä. Yritysmuodolla ei ole vaikutusta tulolähdejako, ei voida siis ajatella, että esimerkiksi avoimen yhtiön tulolähde on vain elinkeinotoiminnan tulolähde. Avoin yhtiö voi harjoittaa myös sekä henkilökohtaisen että maatalouden tulolähteen toimintaa.

Verotusyhtymä, joka on verotuksellinen laskentayksikkö, tekee poikkeuksen kuitenkin tästä ajattelusta. Verotusyhtymä voi harjoittaa henkilökohtaisen tai maatalouden tulolähteen toimintaa, mutta jos se harjoittaa elinkeinotoiminnan tulolähteen toimintaa, silloin se muuttuu elinkeinoyhtymäksi (avoimeksi tai kommandiittiyhtiöksi).

Kun maatalaosakeyhtiö omistaa tai hallitsee maatilaa ja harjoittaa maataloutta, tulolähdejaon perusteella sille muodostuu maatalouden tulolähde. Tulolähde tai tulolähdejako ei sinänsä luo ongelmaa maatalaosakeyhtiössä. Ongelmalliseksi sen tekee osakeyhtiötä säätelevien osakeyhtiölain ja kirjanpitolain säädökset, jotka täytyy sovittaa yhteen maatalouden verotusta koskevan maatalouden tuloverolain kanssa.

1.1. Tutkimuksen taustoja

Tutkielman tavoitteena on käsitellä tulolähteen merkitystä ja vaikutusta maataloutta harjoittavan maatalaosakeyhtiön verotukseen kirjanpidon ja varojen arvostamisen näkökulmasta, varojen arvostamista lähinnä nettovarallisuuden näkökulmasta. Tutkielman tavoitteena on löytää ongelmakohdat ja löytää niiden käsittelyyn ratkaisu tai ratkaisuehdotus.

Maataloudessa on tapahtunut suuria muutoksia viimeisen kahdenkymmenen vuoden aikana. Peltopinta-ala maatiloilla on kaksinkertaistunut, tilojen määrä on laskenut 60-luvun 280 000 maatilasta vuoden 2012 59 084 tilaan. Yksikkökoot ovat kasvaneet ja tiloista on tullut entistä monialaisempia. Perheviljelmä on edelleen maatalouden harjoittamisen perusta, mutta yhtiömuotoinen toiminta on tuonut uusia malleja toiminnan harjoittamiselle (Heikura ym. 2004:11).

Maatilojen tilakoko on kasvanut ja pienten maatilojen määrä on vähentynyt. Tämä kehitys näkyy seuraavissa tilastoissa. Maatilojen määrä omistusmuodon mukaan on laskenut kaikissa muissa omistajaryhmissä paitsi osakeyhtiöissä. Määrällisesti maatiloja omistavia osakeyhtiöitä on kuitenkin vähän verrattuna luonnollisten henkilöiden omistamiin maatiloihin.

Maatalouden harjoittamisen muutokseen perheviljelmäpohjaisesta toimintamuodosta yritysmuotoon ovat vaikuttaneet seuraavat seikat:

- maatilojen koon ja riskien kasvu lisää tarvetta eriyttää perheen yksityis- ja yritysomaisuus
- teknologian ja tuottavuuden kehitys johtaa entistä suurempiin koneisiin ja investointeihin, jotka mahdollistaa vain useiden tilojen yhteistyö
- koneiden kehitys ja tehokkuusvaatimus synnyttävät urakointiyhtiöitä

- kiristynvä kilpailu ja suuret yksiköt lisäävät liiketoiminta- ja investointiriskejä
- riskisijoittaminen on tulossa muiden toimialojen tapaan maatilayritysten kehityksen vauhdittajaksi
- yhteistyörenkaiden ja yhteiskoneiden hallintaongelmat lisääntyvät
- Suomessa tullaan panostamaan yrittäjyyden ja pk- yritysten edellytysten parantamiseen ja arvostus yrittämistä kohtaan on lisääntymässä
- yhteiskunta panostaa lisääntyvästi yrityskehityspalveluihin kuten yrityshautomoihin, riskirahoitukseen, koulutukseen, kevyisiin mikro-osaakeyhtiöihin ja verotuksen keventämiseen
- osakeyhtiön perustaminen ja hallinta on muuttumassa entistä helpommaksi lainsäädännön, koulutuksen sekä neuvonta- ja tietopalvelujen kehittyessä
- sukupolven- ja omistajanvaihdoksia helpotetaan sekä tuetaan ja yritysten verotus kevenee
- maaseudun yrittäjämäisten sivuelinkeinojen merkitys lisääntyy (Haapanen ym.:2004:65)

Lisäksi mautilojen toiminnasta on tarve saada esille entistä enemmän vertailukelpoisia tunnuslukuja. Tunnuslukujen perusteella mautilaosakeyhtiötä voidaan vertailla muiden toimialojen osakeyhtiöihin. Tämä antaa toiminnan harjoittajalle, joka useinkin on osakeiden omistaja, tärkeää tietoa toiminnan taloudesta ja sen kehittymisestä. Myös mm. pankit rahoittajana ovat kiinnostuneita tunnusluvuista.

Taulukko 1: Mautilojen lukumäärä vuosina 2000, 2005, 2010, 2011 ja 2012 sekä poistuma 2000–2012. (Matilda: 2013)

Ely-keskus						Poistuma 2000–2012	
	2000	2005	2010	2011	2012	kpl	%
Uudenmaan	5031	4446	4044	3974	3802	1229	24,4 %
Varsinais-Suomen	8635	7456	6635	6471	6191	2444	28,3 %
Satakunnan	5643	4539	4015	3905	3697	1946	34,5 %
Hämeen	5733	4962	4487	4407	4228	1505	26,3 %
Pirkanmaan	5466	5105	4652	4607	4422	1044	19,1 %
Kaakkois-Suomen	5029	4348	3992	3900	3752	1277	25,4 %
Etelä-Savon	3993	3300	3032	3004	2922	1071	26,8 %
Pohjois-Savon	5596	4916	4423	4334	4184	1412	25,2 %
Pohjois-Karjalan	3417	2888	2591	2548	2434	983	28,8 %
Keski-Suomen	4133	3605	3411	3327	3232	901	21,8 %
Etelä-Pohjanmaan	8963	7916	7027	6872	6589	2374	26,5 %
Pohjanmaan	7360	6559	5736	5591	5329	2031	27,6 %

Pohjois-Pohjanmaan	6534	5818	5340	5276	5047	1487	22,8 %
Kainuun	1342	1113	1049	1048	988	354	26,4 %
Lapin	2195	1932	1772	1785	1712	483	22,0 %
Ahvenanmaan	713	614	561	535	513	200	28,1 %
Koko maa	79783	69517	62767	61584	59042	20741	26,0 %

Taulukko 2: Maatilojen keskimääräinen peltopinta-ala alueittain sekä vuosina 1995–2012 (Matilda 2013).

Ely-keskus	Vähintään 1 hehtaarin tilat	Vähintään 3 hehtaarin tilat	Kaikki maatilat
Uudenmaan	48,45	49,05	48,44
Varsinais-Suomen	47,88	48,46	47,85
Satakunnan	39,31	39,69	39,31
Hämeen	44,82	45,15	44,80
Pirkanmaan	37,06	37,40	37,05
Kaakkois-Suomen	37,69	38,12	37,67
Etelä-Savon	25,29	25,71	25,26
Pohjois-Savon	35,86	36,20	35,84
Pohjois-Karjalan	35,57	36,11	35,54
Keski-Suomen	30,52	30,99	30,48
Etelä-Pohjanmaan	37,96	38,31	37,94
Pohjanmaan	36,93	37,26	36,92
Pohjois-Pohjanmaan	45,30	45,66	45,25
Kainuun	33,22	33,81	33,19
Lapin	26,75	27,10	26,70
Ahvenanmaan	28,30	29,24	28,13
Koko maa	38,94	39,37	38,91
1995	21,68	22,33	21,68
2000	28,03	28,34	27,97
2005	33,12	33,37	33,04
2010	36,72	37,13	36,70
2011	37,39	37,80	37,37
2012	38,94	39,37	38,91

Taulukko 3: Maatilojen lukumäärä ja peltoala juridisen muodon mukaan 2008–2012
(Matilda 2013)

Vuosi	Yksityinen henkilö			Maatalousyhtymä			Perikunta		
	Tiloja	Ala ha	Keskimääräinen peltopinta-ala ha/tila ¹	Tiloja	Ala ha	Keskimääräinen peltopinta-ala ha/tila ¹	Tiloja	Ala ha	Keskimääräinen peltopinta-ala ha/tila ¹
2009	58102	2000309	34,56	4414	198055	45,02	2479	47690	19,38
2009	56712	1998865	35,39	4335	200390	46,34	2319	44611	19,36
2010	55444	1991843	36,14	4304	203756	47,54	2203	43017	19,67
2011	54349	1988025	36,72	4283	208474	48,80	2105	41021	19,59
2012	51849	1971153	38,24	4371	215573	49,56	1954	38994	20,17

Vuosi	Osakeyhtiö			Muut yhtiöt ²			Muut ³		
	Tiloja	Ala ha	Keskimääräinen peltopinta-ala ha/tila ¹	Tiloja	Ala ha	Keskimääräinen peltopinta-ala ha/tila ¹	Tiloja	Ala ha	Keskimääräinen peltopinta-ala ha/tila ¹
2009	527	28768	63,23	165	4861	31,36	115	9465	91,01
2009	551	32063	67,22	150	4996	34,94	108	8981	88,92
2010	572	34738	71,33	146	4910	36,10	98	8609	92,58
2011	598	38581	73,49	152	5388	36,91	97	8250	89,67
2012	616	40970	72,17	153	5919	40,82	99	7849	84,40

¹⁾ Sisältää vain tilat, joilla peltoa ja puutarhaa

²⁾ Rekisteröity avoin tai kommandiittiyhtiö, toiminimiyri-
tys

³⁾ Valtio, kunta, seurakunta, osuuskunta, yhteismetsä

Maatilataloudesta saadun tulon verotus on toimitettu vuodesta 1968 lähtien maatilatalouden tuloverolain mukaisesti. Lakiin on vuosien saatossa tehty muutoksien erilaisten yksityiskohtien suhteen. (Verohallinnon käsikirja 1990:9). Ennen vuoden 1993 alusta toteutettua verouudistusta lakia sovellettiin myös pinta-alaperusteiseen metsäverotukseen. Metsäverotuksen uudistuksessa olleen siirtymäsäännöksen perusteella vanha pinta-alaverojärjestelmä jäi voimaan rinnakkain uuden järjestelmän kanssa vuoteen 2005 saakka (Andersson 1995:142).

Maatilatalouden tuloverolaki ja siihen liittyvät päätökset ja ohjeet, mm. Verohallinnon päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista A131/200/2012, luovat tiettyjä vaatimuksia maataloudesta saatavan verotettavan tulon laskentaan ja ajankohtaan, milloin tulon tai menon kirjaus tapahtuu. Lisäksi laissa varojen arvostamisesta ovat omat

lukunsa osakeyhtiön varojen laskentaan ja myös muiden verovelvollisten kuin osakeyhtiön maatalouden varoihin laskettaviin eriin.

Maatilojen osakeyhtiöittäamiseen liittyvä kehitys johtuu siitä, että maatilojen koko on kasvanut ja tiloilla joudutaan investoimaan mm. peltoon, tuotantorakennuksiin, eläimiin ja koneisiin kun tuotannon volyymit kasvavat. Investoinnit ovat kasvattavat maatilojen vieraan pääoman määrää, harva aktiivitila voi tehdä investointeja oman pääoman turvin. Investointien myötä verotettava maatalouden tulos kasvaa, mutta samalla myös työmäärä lisääntyy ja riskit kasvavat.

Maatilat laajentavat toimintaansa myös perinteisen maatalouden harjoittamisen lisäksi erilaisiin muihin sivuansiotoimintoihin, maatioista on muodostunut monialaisia yrityksiä. Maatiloilla harjoitetaan sivuansiotoimintana maatalouskoneurakointia, lumenaurusta ja teiden kunnossapitoa, rakennusmaan raivausta ja maatilamatkailua (TIKE, 2007). Monialaisten maatilayritysten määrä on kasvanut koko 2000-luvun ajan, vaikka maatilojen määrä muutoin on vähentynyt.

Maatalousverotuksen verolaki on maatilatalouden tuloverolaki (myöhemmin MVL). Maatalouden tuloksen verottamisesta luonnollisella henkilöllä on säännöksiä myös tuloverolaissa (TVL) mm. tuloksen jakamisesta ansio- ja pääomatuloon, tuloksen jakamisesta yrittäjäpuolisoiden kesken sekä luovutusvoittoverotuksesta. Osakeyhtiön verotus tapahtuu pääsääntöisesti elinkeinoverolain (EVL) perusteella, koska pääosa Suomen osakeyhtiöistä harjoittaa elinkeinotoimintaa.

Maatalouden tulolähteeseen ei vuoden 1992 jälkeen ole kuulunut metsätalous vaan se on vuoden 1993 verouudistuksen jälkeen kuulunut henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Vuoden 1992 loppuun saakka maa- ja metsätalous muodostivat yhden tulolähteen ja maatalouden tulosta voitiin vähentää metsätalouden tappiollinen tulos tai päinvastoin.

Maatilatalouden harjoittamiseen osakeyhtiömuodossa, jolloin osakeyhtiölle muodostuu maatalouden tulolähde, muodostaa ongelmia mm. maatalouden verotuksen, kirjanpitolain ja osakeyhtiölain kesken verotuksen toimittamiseen ja veroilmoituksen perusteena käytettävään kirjaustapaan. Osakeyhtiön tulolähteiden olleessa henkilökohtainen tai elinkeinotoiminnan tulolähde, ei eri lakien kesken muodostu ongelmia. MVL on säädetty aikana, jolloin toimintaa on harjoitettu lähes yksinomaan luonnollisena henkilönä,

kuolinpesänä tai verotusyhtymänä. MVL ei huomioi toiminnan harjoittamista osakeyhtiömuodossa ja osakeyhtiöön liittyviä muita lakeja.

Tuloverotuksen keskeisempiä ja merkittävimpiä käsitteitä on tulolähdejako ja se on puhtaasti verotuksellinen. Tulolähteen vaikutukset verotuksessa kohdistuvat pääsääntöisesti tuloverotukseen, mutta vaikutuksia tulolähdejaolla on mm. perintö- ja lahjavero-
tukseen (Mattila 2009: 131–144).

Tulolähteet jaetaan kolmeen eri tulolähteeseen:

- henkilökohtaiseen tulolähteeseen (verolaki TVL)
- maatalouden tulolähteeseen (verolaki MVL) ja
- elinkeinotoiminnan tulolähteeseen (verolaki EVL).

Arvonlisäverotus liittyy usein liiketoiminnan muodossa harjoitettuun toimintaan, myös maa- ja metsätalouden harjoittaminen on arvonlisäverollista toimintaa. Arvonlisäverotus ei kuitenkaan muodosta tulolähdettä vaan se liittyy läheisesti maatalouden ja elinkeinotoiminnan harjoittamiseen.

Selvin merkitys tulolähdejaolla on siinä, että toiminnan tulot ja menot kohdennetaan tulolähteittäin. Ennen vuoden 1993 verouudistusta tulolähteellä oli vain merkitystä kunnallisverotuksessa, jossa verotettava tulo jaettiin tulolähteittäin. Valtionverotuksessa kaikkien tulolähteiden tulokset laskettiin yhteen ja verotettava tulo muodostui näiden voitollisten ja tappiollisten tulosten summasta (Andersson 1998: 126–135).

Tulolähdejaolla ei verotettavan lopputuloksen kannalta ole merkitystä, jos molemmat tulolähteet tuottavat voittoa. Merkitys muodostuu vasta siinä vaiheessa, kun toinen tulolähde tuottaa tappiota. Tulolähteen, joka tuottaa voittoa, tulosta ei voida vähentää toisen tulolähteen tuottamaa tappiota. Tappio voidaan vähentää vain saman tulolähteen tuottamasta voitollisesta tuloksesta.

Muualla tulolähdejako vaikuttaa mm. eläkelain määräytymiseen. Tulolähteen perusteella määräytyy useinkin se, kuuluuko verovelvollinen YEL:n vai MYEL:n piiriin.

1.2. Tutkimustehtävä ja tutkimuksen tavoite

Tutkimuksen tavoitteena on käsitellä ongelmakohtia, jotka vaikuttavat osakeyhtiön tuloksen ja varallisuuden laskentaan ja kirjanpidon kirjaamisperusteisiin sekä osakeyhtiölain vaikutuksiin, kun osakeyhtiö harjoittaa maataloutta maatalouden tulolähteessä.

Ongelmakohtien ydin tässä tutkimuksessa kohdistuu osakeyhtiölain, kirjanpidon ja maatalouden verotuksen sekä MVL:n väliseen yhteyteen. Lisäksi maatalouden varallisuuteen ja osakeyhtiön osakkeen matemaattisen arvon määrittämiseen liittyy problematiikkaa, mitä ja miten eri omaisuusosia arvostetaan maatalaosakeyhtiössä. Nämä eivät ole yksiselitteisiä ja niihin ei ole olemassa tällä hetkellä selvää ratkaisua. Tämä aiheuttaa ongelmia niin yhtiön osakkaille ja tilitoimistoille kuin verotuksen toimittamiseen. Yhtenäisen ohjeen puuttuminen myös vaikuttaa siihen, että yhtenäinen menettely puuttuu.

Osakeyhtiön tulolähdejaolla on merkitystä eri tulolähteiden verotettavan tuloksen laskemiselle samoin kuin muillakin verovelvollisilla. Maatalaosakeyhtiö on haasteellinen toimialan ja yhtiömuodon vuoksi. Toiminnan tulolähteille ja yhtiömuodolle täytyy hakea ohjeita useasta eri laista ja nivoa ne yhteen siten, että lakien edellytykset toteutuvat. Perusteita täytyy hakea mm. lain valmisteluun liittyvästä aineistosta ja asiantuntijakirjoituksista. Kun lakien vaatimukset poikkeavat toisistaan, joudutaan pohtimaan sitä, kumpaa lakia sovelletaan.

Maatalaan liittyy yleisesti myös metsä. Metsätalous maatalaosakeyhtiössä kuuluu henkilökohtaiseen tulolähteeseen, mutta se voi muodostaa myös elinkeinotoiminnan tulolähteen. Metsä maatalaosakeyhtiön tulolähteenä ei ole verotuksellisesti niinkään ongelmallinen kuin maatalous ja siihen ei liity usean eri lain vaatimusta. Metsä vaikuttaa maatalaosakeyhtiössä eniten osakeyhtiön varallisuudessa ja sen vaikutuksessa mm. verovapaan osingon jakamiseen. Maatalan yhtiöittämisessä joudutaan metsän osalta miettimään eroja eräiden tuloja ja menoja koskevien erien osalta.

Tutkimuksen ongelmana on maatalaosakeyhtiössä maatalouden tulolähteen ja maatalouden verotus. Tutkimuksen tavoitteena on löytää ongelmakohdat ja pyrkiä löytämään niiden käsittelyyn ratkaisu tai ehdotus esim. lainsäädännön muuttamiseksi sellaiseksi, jolloin ongelmakohdat poistuvat. Ongelmana on se, että maatalouden verotus MVL:n mukaan on luotu silloin, jolloin maatalouden harjoittaminen osakeyhtiömuotoisena ei

ollut millään tavoin esillä. Nyt kun toimintaa on osakeyhtiöitetty, toimintaan liittyviä verotuksen lakeja ja asetuksia ei ole muutettu vastaamaan muutosta.

1.3. Tutkimuksen kulku

Tutkimus rajataan koskemaan vain osakeyhtiömuodossa harjoitettua maataloutta osakeyhtiön omistamalla tai hallitsemalla maatilalla. Tutkimuksessa käsitellään osakeyhtiön maatalouden tulolähdettä, sen verotusta ja siihen vaikuttavia lakeja. Tutkielma ei käsittele maatalouden tuloja ja menoja vaan verotuksen suhteen keskitytään maatalouden tuloverotukseen, varojen arvostamiseen, kirjanpidon ja matemaattisen arvon laskentaan.

Tutkimuksessani esitän perusteet, mitä maatalous, elinkeinotoiminta ja henkilökohtainen toiminta ovat verotuksen kannalta. Näissä painotus on maatalouden tulolähteen ja maatalouden verotuksessa. Maatilalla tapahtuvaa sivuansiotoimintaa tutkimukseni sivuaa siltä osin, kun toiminta katsotaan maatalouden tulolähteessä tapahtuvaksi toiminnaksi. Tutkimus ei käsittele muussa yhtiömuodossa (toiminimi, avoin ja kommandiittiyhtiö) harjoitettua toimintaa. Tutkimukseni etenee yleisistä asiakokonaisuuksista yksityiskohtaisempiin. Tutkimuksessani käyn läpi perusteet siihen, milloin osakeyhtiömuodossa harjoitettu toiminta muodostaa maatalouden tulolähteen, sekä tulolähdejaottelun ja niihin liittyvät perusteet. Perusteissa käyn läpi ne asiat, jotka vaikuttavat tulolähteen määrittämiseen. Tulolähteisiin liittyvät verolait kuuluvat olennaisena tulolähdejaotelluun.

Maatilaosakeyhtiön tulolähteen muodostamaa ongelmia käyn läpi maatilatalouden tuloverolain, osakeyhtiölain ja kirjanpitolain näkökulmasta. Tämä koskee MVL, OYL ja KPL välistä suhdetta ja vaatimuksia. MVL:ssa on sellaisia kohtia, jotka poikkeavat OYL ja KPL vaatimuksista. Näitä on mm. kassa-suoriteperiaate, maatilavarallisuus ja osingonjaon perusteet. Pysin luomaan tutkimuksessani perustellun esityksen sille, mitä tulisi lainsäädännössä muuttaa, että lakien vaatimukset olisivat yhdenmukaisia.

Lopuksi pohdin ja teen yhteenvedon siitä, onko tulolähdejaottelulla merkitystä maatilaosakeyhtiössä ja voitaisiinko tulolähdejaottelusta kokonaan luopua. Yhteenvedossa pyrin löytämään ratkaisumallit ongelmakohtien poistamiselle. Pitäisikö lainsäädäntöä muuttaa jollain tavoin vastaamaan toimintaympäristön muutoksia? Onko MVL aikansa

elänyt laki ja pitäisikö maataloutta ryhtyä verottamaan kuten muutakin yritystoimintaa EVL:n mukaan.

1.4. Lähdeaineisto

Tutkimuksen lähdeaineistona on lainsäädäntö, lakien valmisteluaineisto, asiantuntija-kirjoitukset ja oikeuskäytäntö sekä maatilaosakeyhtiöön liittyvät pro gradu työt ja oma kokemus maatilaosakeyhtiön verotuksesta, tulolähdejaosta ja tulolähdejaon yleisesti aiheuttamista ongelmista. Lisäksi tutkimuksen lähteenä käytetään maatilaosakeyhtiöön liittyvää omaa ja ulkopuolista luentomateriaalia.

Lainsäädännön osalta tärkein merkitys on tulolähteiden verolaeilla. Tulolähteiden verolaeissa on määritelty, mikä toimintaa kuuluu kunkin lain piiriin. Hallituksen esityksissä on laajempia perusteluita kullekin verolaille. Vanhoista hallituksen esityksistä löytyy tulolähdejaottelun historialle perusteluita ja se, miten tulolähdejaottelu on vuosien saatossa muuttunut.

Verohallinnon ohjeet ja koulutusmateriaalit ovat merkittävä lähdeaineisto maatalouden ja yritystoiminnan verotukseen. Tässä lähdeaineistossa ongelmana on kuitenkin se kuten muutenkin tähän tutkimukseen liittyvässä materiaalissa, että molemmista aihealueista löytyy ohjeita, mutta niissä ei ole käsitelty maatalouden harjoittamista osakeyhtiömuodossa. Verohallinto on kuitenkin antanut ohjeita maatilaosakeyhtiö verotukseen, mutta niissä on osin tulkinnanvaraisiksi jääneitä kohtia. Lisäksi lähdeaineistona ovat Verohallinnon antamat ennakkotiedot maatalouden yhtiöittämisestä.

Oikeuskäytännöstä löytyy ratkaisuja tulolähdejaon määrittämisestä ja perusteista. Korkein hallinto-oikeus ja hallinto-oikeudet ovat antaneet päätöksiä maatilaosakeyhtiöihin liittyviin ongelmakysymyksiin. Maatilaosakeyhtiöön liittyviä oikeustapauksia on joitakin olemassa, jossa on ratkaistu toiminnan luonnetta ja sitä miten toimintaa verotetaan. Maatalouden harjoittamisen muuttamisesta yksityishenkilönä harjoitetusta toiminnasta osakeyhtiömuotoiseen toimintaan on olemassa oikeustapauksia rajanvedosta, milloin toiminta muodostaa osakeyhtiön todella harjoittaman toiminnan vai onko kyse edelleen yksityishenkilönä harjoitetusta toiminnasta. Sinänsä suoraan tulolähdejaotteluun liittyviä oikeustapauksia ei ole olemassa maatilaosakeyhtiön osalta.

Maatilaosakeyhtiöitä on muodostettu Etelä-Pohjanmaalla useita ja niiden toimintamuodonmuutokset, tulolähdejaot ja esille nousseet ongelmat antavat käytännön näkemystä ja lähdeaineistoa tutkimukselle. Myös aikaisemmin muodostetut osakeyhtiöt pelkän tuotantotoiminnan harjoittamiseen tai maatilakiinteistöjen omistamiseen ovat aineistoa tulolähdejaon rajanvedolle.

Asiantuntijakirjoituksia on olemassa tulolähdejaosta. Asiantuntijakirjoituksista löytyy aineistoa tulolähdejaon historialle, muutoksille ja merkitykselle. Asiantuntijakirjoitukset antavat pohjaa myös pohdinnalle tulolähdejaon merkityksestä nykyään ja mitä tulevaisuudessa tulisi tulolähdejaolle tehdä. Maatilaosakeyhtiöstä on myös artikkeleja, jotka ovat varsin uusia.

2. MAATALOUS SUOMESSA

Suomen maatalous on kokenut muutoksia historiansa aikana. Maatalouden harjoittaminen voidaan jakaa talonpoikais-, tuottaja- ja yritysvaiheeseen. Talonpoikaisvaiheessa toiminta perustui omavaraistalouteen ja tuotannon erikoitumista ei ollut lainkaan. Tuottajavaiheessa toiminnalle syntyi muitakin toimijoita. Maataloustuotteille muodostuivat markkinat ja tuottajan lisäksi muodostui maatalouden sidosryhmiä. Yritysvaihe maataloudessa on kehittynyt sen jälkeen kun Suomi liittyi Euroopan Unioniin vuonna 1995. (Haapanen, Heikura & Leino 2004: 15–27)

Euroopan unioniin liittymisen jälkeen maatilojen määrä on vähentynyt, pienet tilat ovat lopettaneet toimintansa ja jatkavien tilojen koko on kasvanut (kts. taulukko 1 ja 2). Lopettaneet tilat ovat myyneet tai vuokranneet tuotantotilat ja pellot jatkaville tiloille. Tilojen määrän väheneminen ei ole kuitenkaan vaikuttanut tuotantomäärien pienentymiseen vaan päinvastoin, tuotantomäärät ovat kasvanet.

Maatalouden harjoittamiseen talonpoikais- ja tuottajavaiheessa ei ollut yritystoimintaan liittyviä piirteitä. Toimintaan ei luotu talousarvioita eikä laskelmia toiminnan kehittymisestä ja kannattavuudesta tulevaisuudessa. Yritysvaiheessa toiminnan luonne on muuttunut yritysmaailman suuntaan. Toimintaa suunnitellaan etukäteen laajemmin kuin aikaisemmin, tuotteita markkinoidaan itse ja maatalouden tukipolitiikka edellyttää toiminnan suunnitelmallisuutta. Toiminnan laajentuessa myös ulkopuolista työvoimaa joudutaan palkkaamaan ja toimintoja osittain ulkoistetaan, jolloin tilalla työn tekee esim. urakoitsija. Aktiivisen ja toimintaansa laajentavan tilan liikevaihto on nykyään jo suurempi kuin monen pienen elinkeinotoimintaa harjoittavan yrityksen.

Maatalouden harjoittamiseen vaikuttavat kansalliset ja Euroopan Unionin maksamat tuet. Maataloutta tuetaan laajasti sekä tuotannollisen toiminnan osalta että myös siihen kohdistuvien investointien osalta. Maatalouden harjoittaja saa tukea tuotantotoimintaansa vuosittain, kun hän toimii tukien edellyttämällä tavalla. Investoidessaan mm. tuotantorakennuksiin, yhteisiin koneisiin, maatalouden harjoittajalla on mahdollista saada niihin suoraan rahallista tukea tai sitten korkotukea vieraalle pääomalle. Maatalouden saamat tuet ja tuotantoon liittyvät rajoitukset luovat maataloudelle erilaisen toimintaympäristön kuin on muussa yritystoiminnassa.

Toimintaansa kehittävät tilat ovat hankkineet perusmaatalouden rinnalle muuta toimintaa, ns. sivuansiotointia. Toimintoja lisäämällä on pyritty saamaan maatalouden rinnalle muita tulolähteitä, turvaamaan tulotaso muuttuvassa toimintaympäristössä ja pääsemään pois yhden tulolähteen varassa olevasta toimeentulosta. Perusmaataloutta haittaavat epävarmat tulevaisuuden näkymät, riippuvuus tuista ja se, että pitkällä aikavälillä on mahdotonta ennustaa toiminnan kehittymistä. Tuet ovat määräaikaista ja niihin vaikuttaa laajasti koko Euroopan unionin maatalouden kehitys. Myös konfliktit, niissä asetettavat pakotteet vaikuttavat maataloustuotteiden viennin kautta maatalouden tulokseen, varsinkin jos ne jatkuvat pitkään.

Sivuansiotointia harjoitetaan maataloilla monella eri tavalla. Osa tiloista hyödyntää maatalon koneita, kalustoa ja rakennuksia toiminnassa, osa muodostaa kokonaan uudet puitteet toiminnalle. Mahdollisesti toimintaa varten palkataan ulkopuolista työvoimaa ja se vaatii ulkopuolista rahoitusta.

Toiminnan laajentuessa joudutaan miettimään sitä, missä muodossa toimintaa on järkevää harjoittaa. Maataloutta Suomessa harjoitetaan edelleen pääsääntöisesti yksityisten henkilöiden toimesta, kuolinpesät ja verotusyhtymät tuleva seuraavina. Yhtiömuodossa maataloutta harjoittaa vain hyvin pieni osa maatalouden harjoittajista. Yhtiömuodossa toimintaa harjoitetaan osakeyhtiömuodossa, elinkeinoyhtymät maataloudessa ovat harvinaisia. Elinkeinoyhtymä voi harjoittaa maatalouteen liittyvää toimintaa mm. harjoittamalla kotieläintuotantoa usean maatalouden harjoittajan yhteistoimintana. Toiminnan harjoittamisen ja verotuksen elinkeinoyhtymät eivät tuo toimintaa sellaisia etuja, joita ei saavutettaisi jo yksityisenä henkilönä, kuolinpesänä tai verotusyhtymänä harjoitetussa toiminnassa. Elinkeinoyhtymien tulos kun jaetaan verotettavaksi kullakin osakaalla heidän henkilökohtaisessa verotuksessaan.

Maataloudessa tapahtunut rakennemuutos tilakoon kasvattamiseen on vaatinut jatkavilta tiloilta laajoja investointeja tuotantosuunnasta riippumatta. Tiloilla on jouduttu investoimaan mm. peltoon, tuotantorakennuksiin, eläimiin ja koneisiin. Investoinnit ovat kasvattaneet maatalojen vieraan pääoman määrää. Harvalla tilalla investointeja voidaan tehdä oman pääoman turvin. Investointien myötä verotettava maatalouden tulos kasvaa, mutta samalla myös työmäärä lisääntyy ja riskit kasvavat.

Maatalat laajentavat toimintaansa myös perinteisestä maataloudesta erilaisiin muihin sivuansiotointeihin. Maataloista on muodostunut monialaisia yrityksiä. Maataloilla

harjoitetaan sivuansiotoimintana maatalouskoneurakointia, lumenaurasta ja teiden kunnossapitoa, rakennusmaan raivausta ja maatilamatkailua (TIKE, MMM tietopalvelukeskus 2007). Monialaisten maatilayritysten määrä on kasvanut koko 2000-luvun ajan, vaikka maatilojen määrä muutoin on vähentynyt.

Maatilojen osakeyhtiömuodon yleistymiseen vaikuttaa moni asia:

- tilakoon kasvu
- monialaiset maatilayritykset
- verotukselliset edut
- yhteistyö maatilojen / henkilöiden kesken

Maatilan osakeyhtiöittämisessä täytyy ottaa kuitenkin huomioon seuraaviakin seikkoja:

- osakeyhtiö ei ole kannattava vaihtoehto monellekaan tilalle
- osakeyhtiön toiminta on tarkoin säännelty
- osakeyhtiössä menetetään yksityisen henkilön verotuksessa käytössä olevat verosuunnittelukeinot
- osakas / osakkaat ja yhtiö ovat eri verovelvollisia

Suuri osa maataloista ei tällä hetkelläkään voi hyödyntää verotuksen suomia etuja perinteisessä perheviljelmässä tai verotusyhtymässä. Maatilojen verotettava tulo ei muodostu niin suureksi, jolloin osakeyhtiön suomia verosuunnittelukeinoja voitaisiin hyödyntää. Veroedun saavuttamiseksi maatalouden tulos tulisi olla yli 60 000 euroa per yrittäjä, jolloin marginaaliverotus on kireää ja koko maatalouden tulos tulee yrittäjän verotettavaksi tuloksi. Osakeyhtiössä osa tuosta tulosta voidaan jättää yhtiöön nostamatta sitä esim. palkkana itselle.

Osakeyhtiön toiminta, kirjanpito ja hallinto ovat tarkoin säänneltyjä. Näiden vuoksi osakeyhtiö poikkeaa perinteisestä maataloudesta, jossa riittää muistiinpanovelvollisuus tuloista ja menoista, tilintarkastusta ei tarvitse suorittaa ja hallintoa varten maataloudenharjoittajilta ei edellytetä lainsäädännöllisesti hallinnollisia toimenpiteitä.

Osakeyhtiömuodossa yrittäjäosakkaan henkilökohtainen verosuunnittelu jää vähäiseksi. Osakeyhtiön omistaessa maatilan kiinteää omaisuutta mm. luovutustilanteessa ei voida yhtiöllä soveltaa luovutushinnan vähennyksenä hankintameno-olettamaa.

Osakas ja osakeyhtiö ovat kaksi eri verovelvollista. Osakkaan ja osakeyhtiön välisissä oikeustoimissa on käytettävä hinnoitteluperusteena käypiä arvoja. Tämä koskee myös maataloustuotannosta saatujen tuotteiden omaa käyttöä.

Maatalouden ja osakeyhtiön verotuksesta on erikseen olemassa varsin paljon kirjallisuutta ja artikkeleita, mutta maatalaosakeyhtiöstä varsin vähän. Aihe on ongelmallinen sen vuoksi, että lainsäädännössä lait ovat osittain siltä ajalta, jolloin tällainen toimintamuoto ei ollut ajankohtainen. Maatilatalouden tuloverolakia ja kirjanpito- ja osakeyhtiölakia ei ole laadittu toimimaan yhdessä.

Osakeyhtiömuodossa maataloutta harjoittavia on varsin vähän verrattuna tilojen kokonaismäärään, joka on jo aikaisemmin tullut todettua. Tässä lienee yksi syy, miksi lainsäädännössä ei ole tapahtunut muutoksia, joilla olisi yhtenäistetty eri lakien vaikutuksia toisiinsa. Maatilatalouden tuloverolain mukaan verotettavia verovelvollisia on Suomessa huomattavasti enemmän.

Maatalouden harjoittaminen yksityishenkilönä on edelleen järkevää, kannattavaa ja taloudellista pääosalle Suomen maataloista. Yksityishenkilönä voidaan hyödyntää lainsäädännön suomia monia mahdollisuuksia toiminnan kehittämiseksi ja verotukseen. Verolainsäädäntö maatalouden osalta on luotu juuri yksityisenä henkilö harjoitetun toiminnan pohjalle. Osalla tiloista ei kuitenkaan ole mahdollisuuksia täysin hyödyntää verotuksen suomia mahdollisuuksia ja tällaisessa tilanteessa yhtiömuodossa harjoitettu toiminta ei muuta tilannetta yleensä paremmaksi (Ojala 2003: 6-7).

3. MAATILATALOUDEN VEROTUS

Maatalousverotuksen tuloveroperusteet uudistettiin vuonna 1968 voimaan tulleella maatilatalouden tuloverolaillla. Laki muutti verotuksen perusteet tulojen ja menojen perusteella tapahtuvaa verotukseen aikaisemmasta laskennallisesta keskiarvotuloihin perustuvasta verotuksesta (Kiviranta 2013).

Metsäverotus perustui keskimääräiseen tuottoon pohjautuvaan pinta-alaperusteiseen verotukseen vuoteen 1992 saakka (siirtymäkauden osalta osittain vuoteen 2005 saakka). Metsäverotus kuului maatalouden tulolähteeseen em. vuosiin saakka. Vuoden 1993 verouudistuksessa metsäverotuksessa siirryttiin myös todellisten tulojen ja menojen mukaiseen metsäverojärjestelmään ja metsätalouden tulolähde muuttui maatilatalouden tulolähteestä henkilökohtaiseen tulolähteeseen (Kiviranta 2013).

Vuoden 1993 verouudistuksessa siirryttiin myös eriytettyyn tuloverojärjestelmään, tulot jaetaan kahteen tulolajiin: ansio- ja pääomatuloon. Tulonjakoa näihin kahteen tulolajiin sovelletaan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotettavaan tuloon (Andersson 1995:115). Pääomatuloksi katsotaan omaisuuden/varallisuuden tuottama tulo. Kaikki muu, mikä ei sovi tämän määritelmän piiriin, on ansiotuloa (Wikström 2006:138).

3.1. Maatilatalouden tuloverolain soveltamisala

MVL 2.1 §:n mukaan maataloudella tarkoitetaan varsinaista maataloutta sekä sellaista erikoismaataloutta taikka maa- tai metsätalouteen liittyvää muuta toimintaa, jota ei ole pidettävä eri liikkeenä. HE 204/1992 mukaan metsätalouden sivuansioitoiminnasta saatavia tuloja verotetaan myös kuten maataloutta, ellei toiminnasta muodostu erillistä liikettä. Tällaista toimintaa on mm. metsätalouden kalustolla tapahtuva urakointi. (Ossa 2002:13)

Sivuansioitoiminnalla tarkoitetaan maatalouden yhteydessä harjoitettua toimintaa, joka ei muodosta erillistä liikettä. Maatalouden yhteydessä harjoitetussa sivuansioitoiminnassa tulee olla liittyviä perusmaatalouteen.

Sivuansioitoiminnassa käytetään hyväksi tilan luontaisia edellytyksiä:

- tilan tuotantoa jalostetaan ja myydään

- toiminnassa käytetään hyväksi maatalousrakennuksia ja -koneita
- oman perheen työpanos on merkittävämpi kuin palkatun
- eläinten ruokintaan käytetään pääasiassa oman tilan tuotteita eli tuotantoon liittyvä rehuomavaraisuus
- ei sijoiteta paljon uutta pääomaa
- toimintaa ei organisoida maatilataloudesta erilliseksi

Maatalouden yhteydessä harjoitettu toiminta voidaan varsin pitkään katsoa maatalouteen kuuluvaksi liitännäistoiminnaksi. Perusedellytys on aina se, että ylipäätään harjoitetaan maataloutta, jonka sivuelinkeino toiminto voi olla (Kovalainen 2005).

Kun maatalouden sivuansiotoiminnan ja erillisen liikkeen rajaa tutkitaan, sivuansiotoimintaa verrataan varsinaiseen maatalouteen. Erillinen liike muodostuu silloin, kun sivuansiotoiminta laajenee suuremmaksi kuin varsinainen maatalous.

Tutkittaessa sivuansiotoiminnan eriyttämistä maataloudesta erilliseksi liikkeeksi, huomiota kiinnitetään toiminnan luonteeseen, maatalouden ja sivuansiotoiminnan liikevaihdon määriin. Tärkeä seikka ratkaisua tehtäessä on myös kilpailuneutraliteetti. Jos maataloudessa harjoitetaan sivuansiotoimintana sellaista toimintaa, joka ilman maatalous- / maatalouskytkentää on elinkeinotoimintaa, tulee tällöin maataloudessa harjoitettua toimintaakin verottaa elinkeinotoimintana.

MVL 2.2 §:n perusteella maatilalla tarkoitetaan itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta. Metsätilaa, johon ei lainkaan kuulu peltoja tai muita viljelysmaita, pidetään myös maatilana. Tilaa, joka on niin pieni, ettei sillä voida harjoittaa maatilataloutta, ei pidetä maatilana (KHO 15.1.1986 t. 142). Tila, jota suuruutensa vuoksi voitaisiin pitää maatilana, mutta sillä ei ole maatalous- tai metsämaata ja jota käytetään yksinomaan muuhun tarkoitukseen kuin maatilatalouden harjoittamiseen, ei pidetä maatilana (KHO 9.8.1977 t. 2967) (Verohallinnon käsikirja 1991:10–11).

Maatila voi muodostua joko yhdestä tai useammasta rekisterinumerotilasta sekä lohkomattomasta määräalasta. Edellytykset, että useat tilat tai niiden osat voidaan katsoa yhdeksi maatilaksi, ovat sama itsenäinen taloudellinen johto, talouskeskus ja yhteiset koneet ja laitteet, joilla alueita viljellään.

Aikaisemmin etäällä, eri kunnissa toisistaan erillään olevia rekisterinumerotiloja pidettiin erillisinä maatiloina. Tämä verotuskäytäntö on kuitenkin lieventynyt ja siihen on otettu kanta myös oikeuskäytännössä, KHO:n päätöksessä 7.7.2009/1741.

Jos maatalouden harjoittajalla on useampi maatila, jossa jokaisessa on talouskeskus ja koneet ja laitteet, tällöin ovat kyseessä erilliset maatilat. Tällaisessa usean maatilanteessa, jossa maatiloja on useita, jokaisella maatilalla on oma maatalouden tulolähteenensä. Se, että samalla maatalouden harjoittajalla olisi useampi maatila, on harvinaista suomalaisessa maataloudessa.

3.2. Maatalouden puhdas tulo

MVL:n 4.1 §:n mukaan maatalouden verovuoden puhdas tulo on maataloudesta rahana tai rahanarvoisena etuutena verovuonna saatujen tulojen ja tulojen hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneiden menojen erotus. Puhdasta tuloa laskettaessa veronalaisiin tuloihin lasketaan varsinaisesta maataloudesta saatujen tulojen ja menojen erotus sekä erikoismaataloudesta tai maa- ja metsätalouden sivuansiotoinnasta saatujen tulojen ja menojen erotus (Kiviranta 2013).

Poikkeuksena tähän on MVL 4.2 §:n yksityistaloudessa käytettyjen tilalta saatujen varsinaisen maatalouden tuotteiden ja puutarhatuotteiden luovutushintaa. Maataloudenharjoittajan ja hänen perheenjäsentensä yksityiskäyttöön otettujen tuotteiden osalta ei synny maatalouden tuloa eikä myöskään tuotteiden tuottamiseen liittyvien tuotantopanosten osalta vähennyskeltvottomuutta.

Reaalinen toiminta määrittää se, mitä verolaki sovelletaan osakeyhtiössä harjoitettuun toimintaan (Kukkonen, 2010:54). Maatilaosakeyhtiössä maatalouden puhdas tulo lasketaan em. periaatteen mukaisesti. Osakeyhtiö yritysmuotona ei muuta maatalouden puhtaan tulo laskentaperusteita, koska tulolähdejaon perusteella maataloutta harjoittavan osakeyhtiön maatalouden puhdas tulo lasketaan MVL:n mukaan.

3.3. Maatalouden tulojen ja menojen kirjaamisperusteet

Kirjanpitolain 1 § ei edellytä maatalouden harjoittajalta kirjanpitoa, mikään ei tosin estä maatalouden harjoittajaa pitämästä kirjanpitoa. VML 12 §:n perusteella maatilataloutta tulohankkimistoimintanaan harjoittavan verovelvollisen, joka ei ole kirjanpitovelvollis-

nen, on ilmoittamisvelvollisuuttaan varten pidettävä sellaisia muistiinpanoja, joihin riittävästi eriteltyinä sisältyvät verotuksessa tarvittavat tiedot. Tarkemmat määräykset muistiinpanoista antaa Verohallinto.

Verohallinnon päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista (862/38/2011, 23.12.2011) säädetään tarkemmin muistiinpanoista ja niiden sisällöstä. Päätöksen 36 §:ssä on muistiinpanoista seuraavasti: Muistiinpanovelvollisen verovelvollisen on tehtävä tuloista ja menoista sellaiset muistiinpanot, joista ja joihin liitettävistä tositteista riittävästi eriteltyinä käyvät selville tulot ja niistä johtuvat menot, arvonlisäveron määrät ja veron perusteet sekä tulonhankkimistoimintaa varten saadut tuet.

Tulonhankkimistoiminnasta, joka on itsenäistä, mutta ei ole liikkeen- tai ammatinharjoittamista, on pidettävä muistiinpanokirjaa (Leppiniemi 2006:19). Maatalouden harjoittaminen on tällaista itsenäistä tulonhankkimistoimintaa, jossa tulojen ja menojen kirjaamiseen riittää muistiinpanokirja. Muistiinpanot voidaan tehdä muistiinpanokirjaan, mutta 1990-luvun alusta alkaen on ollut saatavissa tietokone-ohjelmia, jolla muistiinpanot voidaan tehdä.

Muistiinpanot kirjataan aikajärjestyksessä. Tulo kirjataan saaduksi silloin, kun se on nostettu, merkitty verovelvollisen tilille tai muutoin saatu vallintaan. Meno kirjataan tapahtuneeksi silloin, kun se on maksettu. Tulo- ja menoeriä sekä arvonlisäveron määriä ja veron perusteita osoittavien merkintöjen tulee perustua päivättyihin ja numeroituihin tositteisiin sekä, milloin vähennetään maahantuonnin yhteydessä kannettua arvonlisäveroä, tullauspäätökseen ja siihen liittyviin asiakirjoihin.

Muistiinpanovelvollisen verovelvollisen, joka antaa arvonlisäveroilmoituksen kuukausittain tai neljännesvuosittain, on kirjattava suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavat liiketapahtumat kuukausikohtaisesti viimeistään kohdekuuta seuraavan toisen kuukauden 12 päivään mennessä.

Luonnollisen henkilön, kuolinpesän tai verotusyhtymän harjoittaessa maataloutta, tulojen ja menojen kirjaamiseen muistiinpanoihin sovelletaan kassa- eli käteisperiaatetta. Tätä kutsutaan myös maksuperusteiseksi kirjaamiseksi. Tulo kirjataan sen vuoden tuloksi, kun maksu on saatu. Meno on sen vuoden vähennyskelpoinen meno, kun se on maksettu. Tulontasauksessa maksuperusteinen kirjaaminen on tehokas keino. Hankin-

toja voidaan siirtää seuraavalle vuodelle tai aikaistaa niitä. Tämä on merkittävä verosuunnittelukeino. (Ossa 2002:49).

Maksuperusteisuudesta johtuen maataloudessa ei edellytetä pidettäväksi varastokirjanpitoa. Maataloustuotteiden varastojen lisäys ei ole tulosvaikutteinen ja saatavat eivät ole tulona ja tilivelat eivät ole menona maatalouden verotuksessa verovuonna (Kiviranta 2013).

Kun tulo on sen vuoden tuloa, kun se on saatu, verovelvollinen ei voi kuitenkaan tulo-tasauskeinona käyttää tulon siirtoa tulevaisuuteen omavaltaisesti. Tulouttamisessa noudatetaan yleisiä laskutukseen perustuvia määräaikoja. Jos tulo olisi ollut nostettavissa, mutta se on myyjän aloitteesta siirretty tulevaisuuteen, se katsotaan kuitenkin sen vuoden tuloksi, kun se olisi ollut nostettavissa. (Kiviranta 2013)

Maatalouden tulojen ja menojen kirjaamisessa käytetään luonnollisten henkilöiden harjoittamassa toiminnassa kirjaamisperusteena maksuperustetta. Tulolähdejako vaikuttaa muistiinpanoihin ja kirjanpitoon toimintaa harjoittavan yritysmuodolla. Maatalouden tulolähteen tulot ja menot voidaan verotuksen toimittamista varten kirjata Verohallinnon kulloinkin voimassa olevan muistiinpanosäännöksen mukaisesti. Kuitenkin niillä maataloutta harjoittavilla verovelvollisilla, jotka ovat kirjanpitovelvollisia, vaaditaan myös maatalouden tulolähteen osalta kirjanpito.

3.4. Jaettavan yritystulo määräytyminen maatalouden harjoittajalla

Verohallinnon ilmoittamisvelvollisuuden ja muistiinpanopäätöksen 38 §:n perusteella maatalouden tulos on laskettava noudattaen seuraavaa kaavaa:

TULOT

Verollinen myynti 23 %

1. Eläinten myyntitulot
2. Verovuoden tuotoksi jaksotetut kotieläinten myyntitulot
3. Muut myyntitulot

Verollinen myynti 13 %

4. Kotieläintuotteiden myyntitulot
5. Kasvinviljelytuotteiden myyntitulot

Verollinen myynti 9 %

6. Majoituspalvelut yms. myyntitulot
- Arvonlisäveroton myynti

7. Valtiolta saadut tuet
8. Muut arvonnlisäverottomat tuet ja korvaukset
9. Tasausvarauksen suora tuloutus
10. Muut maatalouden arvonnlisäverottomat tulot

MENOT

11. Palkkamenot
12. Arvonnlisäverotuksessa vähennyskelpoiset ostot 23 %
13. Verovuoden poistona vähennettävät kotieläinten jaksotetut hankintamenot
14. Arvonnlisäverotuksessa vähennyskelpoiset ostot 13 % / 9 %
15. Muut maatalouden menot
16. Poistot
17. Verovuodelta tehty tasausvaraus

EROTUS (Voitto / Tappio).

Tulot ja menot merkitään ilman arvonnlisäveron osuutta.

Tämän ns. maatalouden harjoittajan tuloslaskelman perusteella saadaan lopputuloksena verovuoden verotettava voitto tai tappio. Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotettava tulo lasketaan verolajeittain erikseen maataloudesta ja elinkeinotoiminnasta. Tuloksesta vähennetään edellisten vuosien tappiot ja lopputulos jaetaan tulolajeittain ansio- ja pääomatuloon (TVL 30.1 §). Maatalouden tuloksen pääomatulo-osuus määritetään luonnollisella henkilöllä nettovarallisuuden perusteella.

Osakeyhtiön harjoittaman maatalouden tuloksen laskennassa ei käytetä maatalouden harjoittajan tuloslaskelmaa. Osakeyhtiö maataloudessa tuloslaskelman käytetään normaaleja osakeyhtiön tuloslaskelmakaavoja. Lisäksi tuloa ei jaeta em. perusteella ansio- ja pääomatuloon, koska osakeyhtiö suorittaa veroa kiinteän tuloverokannan mukaan.

3.5. Maatalouden nettovarallisuus ja sen määrittäminen

Tuloverolain 38 ja 39 §:ssä tarkoitettu maatalouden nettovarallisuus on se jäännös, joka saadaan, kun maatalouden varoista vähennetään velat. Maatalouden nettovarallisuuden määrittämistä tarvitaan, kun yksityisen maatalouden harjoittajan, verotusyhtymän sekä elinkeinoyhtymän maatalouden tulosta jaetaan ansiotulo- ja pääomatulo-osuuteen. Varojen arvostamislain (22.12.2005/1142) 4 luvussa määritellään maatalouden varoihin arvostettavat omaisuusosat.

Taulukko 4: Maatalouden varoihin arvotettavat omaisuuserät

Omaisuusosa	Arvostaminen
Maatalousmaa (maatalouskäytössä oleva pelto, puutarha sekä luonnonniitty ja – laidun. (Arvostamislaki 20 §))	Maatalousmaan keskimääräinen vuotuinen tuotto kerrottuna seitsemällä. Verohallinto vahvistaa vuosittain kunnittaiset pellon tuottoarvot. Salaojitetun maatalousmaan arvoon lisätään Verohallinnon vuosittain hehtaarilta vahvistama lisäarvo.
Maatalouden rakennuspaikan arvo (Arvostamislaki 21 §)	Maatalouden tuotantorakennusten rakennuspaikan arvo määritetään kertomalla vastaavan suuruisen maatalousmaan 20 §:n nojalla määrätty arvo neljällä
Maatalouden asuinrakennuksen arvo (Arvostamislaki 22 §)	Maatalouden asuinrakennus arvostetaan arvostamislain 30 §:n mukaan.
Maatalouden tuotantorakennusten arvo (Arvostamislaki 23 §)	Maatalouden tuotantorakennusten tuloverotuksessa poistamatta oleva menojäännös 31.12.
Maatalouteen erikseen hankitun CAP- tilatukioikeuden arvo (Arvostamislaki 24 §)	Tilatukioikeuden tuloverotuksessa poistamatta oleva menojäännös 31.12.
Maatalouden koneiden ja laitteiden arvo (Arvostamislaki 25 §)	Koneiden, kaluston ja laitteiden tuloverotuksessa poistamatta oleva menojäännös 31.12.
Maatalouteen kuuluvan osakkeen ja osuuden arvo (/Arvostamislaki 26 §)	Osuuskunnan osuuden arvo lasketaan ensisijaisesti osuusmaksun suuruutta vastaavasti. Jos osuuden omistamiseen liittyy erityisiä etuja, jotka edellyttävät poikkeamista tästä menettelystä, voidaan osuuden verotusarvo vahvistaa tarvittaessa noudattaen, mitä

	osakkeen matemaattisen arvon laskemisesta säädetään.
Muun omaisuuden arvo (Arvostamislaki 27 §), mm. maitokiintiö	Muu omaisuus arvostetaan käypään arvoon, mikä sillä on 31.12.

Maatalousmaata arvostettaessa maatalouden harjoittajan varallisuuteen, sitä ei arvosteta hankintahintaan (ostohinta tai perintö- ja lahjaverotuksessa käytetty arvo) vaan maataloudenharjoittajan omistuksessa olevat peltohehtaarit kerrotaan tuottoarvo kertaa seitsemän + salaojitettut peltohehtaarit kertaa salaojituslisä.

Verohallinto antaa vuosittain päätöksen pellon keskimääräisestä vuotuisesta tuotosta ja salaojituslisästä, jossa on kunnittain määritetty peltohehtaareille tuottoarvo/hehtaari. Salaojituslisä on sama kunnista riippumatta. Verovuodelle 2012 päätös on annettu 7.11.2012, diaarinumero A114/200/2012 ja se on saatavissa Verohallinnon internet-sivuilta. Salaojituslisä vuodelle 2012 on 350,70 euroa/hehtaari. Maatalouden varallisuuteen pellon tuottoarvo kerrotaan seitsemällä.

Esimerkki:

Seinäjoella verovuodelle 2012 vahvistettu pellon tuottoa euroa/hehtaari on 36,92 euroa. Jos Seinäjoelle maatalouden harjoittaja omistaa 60 ha salaojitettua peltoa, on pellon arvo maatalouden varallisuudessa $60 \text{ ha} \times 36,92 \text{ €} \times 7 + 60 \text{ ha} \times 350,70 \text{ €/ha} = 36\,548,40$ euroa.

Maatalousrakennusten, koneiden ja kaluston sekä poistoina vähennettävän tilatukioikeuden arvon maatalouden varallisuudessa käytetään niiden verotuksessa verovuoden lopussa ollut poistamatonta hankintamenoa.

Maatalouden varoihin arvostetaan maatalouden harjoittajalla myös omistuksessa oleva meijerimaidon viitemäärä ja maatalouden harjoittamiseen liittyvien osuuskuntien osuuksien arvo (Kiviranta 2013). Maa- ja metsätalousministeriön asetuksen 715/2009 2 § 1 mom. 2 kohdan mukaan meijerimaidon viitemäärä on tilakohtainen kiintiö, jonka suuruinen määrä tuottajalla on oikeus toimittaa maitoa. Meijerimaidon viitemäärän mitayksikkö on litra.

Meijerimaidon viitemäärä arvostetaan maatalouden harjoittajalla maatalouden varallisuuteen muun selvityksen puuttuessa Maaseutuviraston vuosittain antaman, verovuoden keskimääräisen arvonlisäverottoman kauppahinnan mukaan. Verovuodelle 2012 tuottajien välisen kiintiökaupan verottomat hinnat on saatavissa vero.fi- sivuilta. Keskihintavaihtelu eri ELY- keskuksien alueella on ollut vuonna 2012 0,00 – 0,12 €/litra.

Meijerimaidon viitemäärä on siitä erikoinen erä maatalouden varallisuudessa, että maitokiintiön hankintameno voidaan vähentää maatalouden menona sen hankintavuonna, mutta silti se voidaan arvostaa kuitenkin varoihin. KHO:n on ratkaisussaan 25.3.1996/856 KHO: 1996-B-532 päätenyt tällaiseen ratkaisuun. Perusteena varoihin arvostamiselle on, että vastikkeellisesti ulkopuolisille luovutettavissa olevan meijerimaidon viitemäärä luetaan maatalouden harjoittajan veronalaisiin varoihin riippumatta siitä miten se on hankittu.

Maatalouden varoihin voi kuulua myös osuuskuntien osuuksia niiden osuuskuntien osalta, joilla on merkitystä mm. maataloustuotteiden markkinoinnin kannalta. Tällaisia ovat esim. osuusmeijerit ja – teurastamot. Varojen arvostamislain 26 §:n mukaan maatalouteen kuuluvan osuuskunnan osuuden arvo lasketaan osuusmaksun suuruutta vastaavaksi. Jos osuuden omistamiseen liittyy erityisiä etuja, jotka edellyttävät poikkeamista tästä menettelystä, voidaan osuuden verotusarvo vahvistaa tarvittaessa noudattaen, mitä osakkeen matemaattisen arvon laskemisesta säädetään.

KHO:n ratkaisu 2000/813 perustuen maatalouden varallisuuteen arvostetaan tällaiset osakkeet osuuskunnan verovuotta edeltävän vuoden tilinpäätöksen mukaisen tarkistetun nettovarallisuuden perusteella. Ratkaisu on tehty silloisen varallisuusverolain aikaan, mutta se on em. varojen arvostamislain 26 §:n mukaan edelleen sovellettavaa oikeutta. (Kiviranta 2013)

Maatalouden varoihin ei varojen arvostamislain 19 §:n mukaan arvosteta lainkaan seuraavia omaisuusosia:

- 1) rahavaroja eikä saamisia;
- 2) varojen arvostamislain 31 §:n 1 momentissa tarkoitettua maatilaan kuuluvan etuuden arvoa;
- 3) verovelvollisen maataloustuotantoa varten pitämiä kotieläimiä;
- 4) verovelvollisen harjoittamastaan maataloudesta saamia tuotteita;
- 5) maatalouden harjoittamista varten hankittuja siemeniä, lannoitteita, väkirehua eikä muita vastaavanlaisia tarvikkeita;

6) viljelijälle myönnettyä ja vahvistettua CAP-maatilatukioikeutta.

Nettovarallisuutta laskettaessa maatalouden velkoina otetaan huomioon kaikki maatalouteen kuuluvat velat. Maatalouden velkana otetaan huomioon mm. maatalousmaan, maatalousrakennusten sekä maatalouskoneiden ja – laitteiden hankintaan liittyvät velat. Myös kotieläimiin sekä tuote- ja tarvikevarastoihin liittyvät velat otetaan huomioon vaikka niitä ei kuitenkaan varallisuudessa huomioida maatalouden varoihin. (Kiviranta 2013)

Maatalouden nettovarallisuuden laskentaperusteet ovat maatalouden tulolähteessä hyvin samankaltaisesti toiminnan harjoittajasta riippumatta. Luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä ja verotusyhtymällä nettovarallisuus lasketaan em. perusteilla ja osakeyhtiöllä kohdan 4.4 mukaisesti. Nettovarallisuus vaikuttaa luonnollisen henkilön, kuolinpesän ja verotusyhtymän maatalouden verotettavan lopputuloksen jaossa jakoon ansio- ja pääomatuloon, mitä vaikutusta nettovarallisuudella ei ole osakeyhtiössä. Osakeyhtiössä nettovarallisuudella on merkitystä osingonjakoon.

3.6. Yritystulon jakamien ansio- ja pääomatuloksi

Maatalouden tulon jakaminen tulolajeihin tapahtuu erottamalla ensin pääomatulon osuus. Tuloverolain 38.1 §:n pääomatuloa on se osuus, joka vastaa 20 %:n vuotuista tuottoa verovuotta edeltäneen verovuoden maatalouden nettovarallisuudelle. Tämä on pääsääntö pääomatulo-osuuden laskemiseksi. Maatalouden harjoittaja voi kuitenkin vaatia pääomatulo-osuuden laskettavaksi 10 %:n vuotuisena tuottona edellisen vuoden maatalouden nettovarallisuuden perusteella tai vaatia maatalouden tulon kokonaan ansiotuloksi. (Verohallinto 2012:572)

Huomioitavia seikkoja pääomatulo-osuuden laskennassa on, että jos maatalouden nettovarallisuus on negatiivinen eli velat ovat varoja suuremmat, pääomatulo ei muodostu lainkaan. Lisäksi nettovarallisuuden perusteella laskettava tuotto lasketaan vuotuisena tuottona.

Esimerkki:

Maatalouden tulos verovuodelta 2012 on 55 000 euroa. Edellisen vuoden nettovarallisuus on positiivinen 70 000 euroa (varat 250 000 – velat 180 000). Pääomatulo-osuus tuloksesta on $70\,000 \text{ euroa} \times 20\% = 14\,000$

euroa. Ansiotulo-osuudeksi jää 55 000 euroa – 14 000 euroa = 46 000 euroa. Jos kyseessä ovat yhdessä maatilaa omistavat ja siellä työskentelevät yrittäjäpuolisot, ansio- ja pääomatulo jakautuu heille puoliksi.

Ansiotuloja verotetaan valtion- ja kunnallisverotuksessa. Verotettavasta ansiotulosta valtiolle suoritettava tulovero lasketaan progressiivisen taulukon mukaan ja kunnalle suoritettava tulovero kunnalle vahvistetun tuloveroprosentin mukaan. (Wikström 2006:174)

Pääomatuloa verotetaan nykyään myös progressiivisesti. Pääomatulosta maksetaan veroa 30 %:a 50 000 euroon saakka. 50 000 euron ylittävältä osalta vero 32 %:a. Vuoteen 2011 saakka pääomatulosta maksettiin veroa 28 %:n mukaan.

4. OSAKEYHTIÖ

Osakeyhtiömuoto syntyi 1600- luvulla kauppakomppanioina Hollannissa, Ranskassa, Englannissa ja Ruotsissa kaukokaupan myötä. Tällainen toiminta vaati jo tuolloin toimiakseen paljon pääomaa ja myös riskit olivat suuria. Osakkaille oli säädetty erivapauksia, jolla osakkaan vastuu sitoumuksista rajoittui panoksen määrään saakka. Suomen lainsäädännössä osakeyhtiömuoto on ollut vuoden 1864 osakeyhdyskunta-asetuksesta lähtien (Villa 2013:32-33).

Osakeyhtiö on erillinen oikeushenkilö, joka vastaa velvoitteistaan itse. Osakeyhtiön ja osakkaiden oikeudet ovat erillään toisistaan, joka on keskeisin ero suhteessa yksityisliikkeeseen ja henkilöyhtiöön. Osakeyhtiö on erillinen verovelvollinen ja sitä tuloverotetaan yhteisöverokannan mukaan (Kukkonen 2004:27). Osakkaiden henkilökohtainen omaisuus on erillään yhtiön varoista ja veloista. Osakkeen omistajat omistavat yhtiön osakkeita, eivät yhtiön varallisuutta (Villa 2006: 193).

Osakeyhtiön perustajina voi olla yksi tai useampia luonnollisia tai juridisia henkilöitä. Vähintään yhdellä perustajalla tulee olla asuinpaikka, tai jos perustaja on yritys, kotipaikka Euroopan talousalueella. Osakeyhtiö perustetaan osakkeenomistajien tekemällä ja allekirjoittamalla perustamissopimuksella. Allekirjoituksellaan osakkeenomistaja merkitsee perustamissopimuksesta ilmenevän määrän osakkeita. Perustamissopimukseen on liitettävä tai otettava yhtiöjärjestys.

Osakeyhtiöllä tulee olla perustamishetkellä pääomaa vähintään 2 500 euroa ja se on maksettava yhtiölle kokonaan ennen kaupparekisteriin ilmoittamista. Osakeyhtiö tulee ilmoittaa kaupparekisteriin 3 kuukauden kuluessa perustamissopimuksen allekirjoittamisesta. Jos osakeyhtiötä ei ole merkitty kaupparekisteriin ennen tilikauden päättymistä, sitä käsitellään verotuksessa elinkeinoyhtymänä. Päättäjät ja toimijat ovat vastuussa yhtiön asioista rekisteröintihetkeen saakka.

Osakeyhtiöitä on kahdenlaisia: julkisia ja yksityisiä. Yksityisen osakeyhtiön pääoma on oltava vähintään 2500 euroa. Sen osakkeilla ei voida käydä kauppaa julkisilla arvopaperimarkkinoilla. Yksityisen osakeyhtiön tulee kuitenkin julkistaa tilinpäätöksensä lähettämällä se kaupparekisteriin. Yksityisen osakeyhtiön lyhenne on oy. Julkisia osakeyhtiöitä ovat ne, joiden osakkeita tarjotaan yleisölle ja joiden osakkeilla saa käydä kauppaa julkisilla arvopaperimarkkinoilla. Julkisen osakeyhtiön pääoma on oltava vähintään 80

000 euroa. Julkisella osakeyhtiöllä tulee aina olla toimitusjohtaja. Sen tulee julkistaa osavuosi- ja vuosikatsaukset. Julkinen osakeyhtiö lyhennetään oyj.

Maatilaosakeyhtiö ei poikkea millään tavoin muista osakeyhtiöistä. Sen toiminnot on järjestettävä samalla tavoin kun minkä muuhun osakeyhtiön tahansa. Maatilaosakeyhtiön toimiala on maatalouden harjoittaminen, mutta sen toimialaan voi liittyvä myös henkilökohtainen tulolähde esim. metsätalous tai elinkeinotoiminnan tulolähde.

Maatilaosakeyhtiön perustaminen tapahtuu yleensä seuraavilla tavoilla:

1. perustetaan osakeyhtiö jatkamaan omaa maataloutta tai siirretään yhtiöön maatalouden varat ja velat (TVL 24 § toimintamuodon muutos)
2. perustetaan osakeyhtiö aloittamaan tai jatkamaan maatalouden sivuansiotointaa
3. maatilalla olevat kiinteistöt yhtiöitetään
4. hankitaan maatila perustettavalle osakeyhtiölle
5. maatilayrittäjät perustavat osakeyhtiön harjoittamaan maataloutta tai maataloutta palvelevaa toimintaa

(Kukkonen 2001: 237–253)

Olemassa olevan maatilalla osakeyhtiöittäminen tapahtuu yleensä kohdan 1 mukaan, jossa toimintamuodon muutoksena maatalouden varat ja velat siirretään perustettavalle osakeyhtiölle. Tämä edellyttää toiminnallisen kokonaisuuden siirtämistä ja sitä, että toimintaa harjoittaneet henkilöt merkitsevät osakeyhtiön osakkeet. Toimintamuodon muutoksessa ei synny veroseuraamuksia omaisuuden luovuttamisesta osakeyhtiölle. Osakeyhtiö suorittaa kiinteän omaisuuden osalta varainsiirtoveron.

Osakeyhtiö voidaan perustaa harjoittamaan kohtien 2 ja 3 mukaista toimintaa. Maatalouden sivuansiotointinnasta on muodostunut perusmaataloutta laajempaa toimintaa ja sen vuoksi siitä muodostetaan erillinen liike. Maatalouskiinteistöjä on yhtiöitetty lähinnä elinkeinotoiminta harjoitetussa sika- tai broilerituotannossa. Perusmaatalouden harjoittamisen yhteydessä maatalouskiinteistöjä ei ole yhtiöitetty.

Osakeyhtiön voivat perustaa maatalousyrittäjät yhdessä. Tällöin kyseessä on mm. yhteisen tuotantorakennuksen rakentaminen ja toiminnan harjoittaminen tai maataloutta palvelevana toimintana yhteisen koneen hankkiminen.

4.1. Kirjanpito

Kirjanpitolain ensimmäisessä luvussa säädetään kirjanpitovelvollisuudesta. Lain 1.1 § mukaan jokaisen, joka harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa, on tästä toiminnastaan kirjanpitovelvollinen.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei koske julkisyhteisöä, Pohjoismaiden investointipankkia, Pohjoismaiden projektivientirahastoa eikä maatilatalouden harjoittajaa ellei tämä ole mainitussa momentissa tarkoitettu yhteisö tai säätiö. (30.4.1998/300)

Maatalouden harjoittajaa koskeva muistiinpanovelvollisuus (aikaisemmin kohdassa 3.3) perustuu tähän samaan lainkohtaan. Maatalouden harjoittajaa ei ole mainittu tässä kohdassa, jolloin häntä ei voida velvoittaa pitämään toiminnastaan kirjanpitoa. Kun toimintaa harjoitetaan yhtiönä, muuna yhteisönä tai säätiönä, harjoitetusta maataloudesta on tällöin pidettävä kirjanpitoa (Leppiniemi 2006:25).

Kirjanpitovelvollisuus velvoittaa noudattamaan kirjanpitolakia. Erityisen tärkeää on laatia lain mukainen juokseva kirjanpito ja tilinpäätös. Lisäksi täytyy täyttää kirjanpitoaineiston säilyttämistä ja tilinpäätöksen julkistamista koskevat vaatimukset. (Leppiniemi 2006:18)

Kirjanpitovelvollisuus koskee liikkeen- tai ammatinharjoittamista harjoittavalla henkilöllä vain tähän toimintaan liittyvää tuloja ja menoja sekä varoja että velkoja. Tällöin hänen yksityistalouteen tai henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvat tulot ja menot eivät kuulu kirjanpidon piiriin. Kun toimintaa harjoittaa yhtiö (mm. avoin- tai kommandiittiyhtiö sekä osakeyhtiö), sen eri tulolähteitä koskee kirjanpitovelvollisuus. Jos yhtiö vuokraa asuinkiinteistöä tai harjoittaa elinkeinotoiminaan kuulumatonta metsätaloutta, tulo on henkilökohtaisen tulolähteen tuloa. Maataloudenharjoittaminen on maatalouden tulolähteen tuloa ja esim. metallipajatoiminta elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloa. Jokainen näistä tulolähteistä kuuluu yhtiöllä kirjanpitolain piiriin.

Osakeyhtiön harjoittaessa maataloutta, tulolähteellä ei ole merkitystä kirjanpitoon. Osakeyhtiön on pidettävä toiminnastaan kirjanpitoa kirjanpitolain säännösten mukaan. Sama koskee osakeyhtiön elinkeinotoiminnan ja henkilökohtaisen tulolähteen toimintaa.

4.2. Kirjaamisperusteet

Kirjaamisperusteista on säädetty kirjanpitolain 2 luvun 2 §:ssä seuraavasti: menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteiden luovuttaminen (*suoriteperuste*), jollei jäljempänä toisin säädetä.

Meno ja tulo saadaan kirjata myös maksuun perustuen (*maksuperuste*). Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää. (Leppiniemi 2006:51)

Suoriteperusteisuus on kirjaamisen pääsääntö. Kun myyjältä vastaanotetaan tuotannontekijä, ostaja kirjaa menon tuolloin kirjanpitoon. Suoriteperiaatetta noudatettaessa tulo syntyy silloin kun suorite luovutetaan tai vastaanotetaan. Itse maksutapahtumalla ei ole merkitystä suoriteperusteisen tulon tai menon kertymiseen. (Leppiniemi 2006:48).

4.3. Yritystulon laskenta osakeyhtiössä

Osakeyhtiö on itsenäinen verovelvollinen, jolloin sen tulos verotetaan osakeyhtiön tulona. Verotettava tulo osakeyhtiössä lasketaan veronalaisten tulojen ja vähennyskelpoisten menojen erotuksena, aivan kuten tapahtuu luonnollisella henkilöllä ja kuolinpesällä. Vuodesta 2012 saakka osakeyhtiöt ovat maksaneet 24,5 %:n tuloveron tuloksestaan. Osakeyhtiön tuloveroprosentti määräytyy voimassa olevan lainsäädännön mukaan. (Verohallinnon internet- sivut).

4.4. Osakeyhtiön nettovarallisuus

Osakeyhtiön nettovarallisuuden laskenta perustuu varojen arvostamislain lukuihin 2 ja 5. Osakeyhtiön nettovarallisuuden laskentaperusteet ovat samanlaiset kuin maataloudenharjoittajalla. Siinä lasketaan yhtiön varat, joista vähennetään velat. Osakeyhtiöllä nettovarallisuuteen lasketaan mukaan yhtiön kaikkien tulolähteiden varat ja velat eli myös maatalouden ja henkilökohtaisen tulolähteen varat ja velat ovat mukana. Tämä poikkeaa luonnollisen henkilön, kuolinpesän tai verotusyhtymän sekä elinkeinoyhtymän nettovarallisuuden laskennasta, koska niissä nettovarallisuus lasketaan tulolähteittäin.

Osakeyhtiön nettovarallisuuskennalla ei ole merkitystä tulolajittaiseen jakautumiseen kuten on luonnollisella henkilöllä tai kuolinpesällä, koska osakeyhtiön tulosta ei jaeta

ansio- ja pääomatuloon. Osakeyhtiön osakkeen matemaattiseen arvon laskenta perustuu edeltävän vuoden mukaiseen nettovarallisuuteen. Verovuoden matemaattinen arvo on perusteena saman vuoden aikana saadun osingon jakamiseen verovapaaseen tuloon, pääoma- ja ansiotuloon. Jos osakeyhtiöllä ei ole nettovarallisuutta, jaettu osinko on silloin saajallaan kokonaan ansiotuloa (Myrsky & Linnakangas 2010:407–409).

Osakeyhtiön nettovarallisuuteen perustuu yksityishenkilön saama osingon verotus. Nettovarallisuuden perusteella jaettuun pääomatulo-osinkoon kohdistuu tietyissä rajoissa kevyempi verotus kuin ansiotulo-osinkoon. Osingon määrästä pääomaosinkona verotetaan vuoden 2014 alusta lukien 8 %:n tuottoa vastaava osuus nettovarallisuuteen perustuvassa osakkeiden matemaattisesta arvosta. Lisäksi osingon määrä ei saa ylittää 150 000 euroa (Raunio, Romppainen, Ukkola, Kotiranta 2014:24).

Maataloutta harjoittavien osakeyhtiöiden suosiota on kasvattanut osingonjaon mahdollisuus, varsinkin aikaisempien osingonjakosäännöksiin mukaisesti. Myös vuoden 2014 osingonjaon verouudistuksen jälkeen positiivisella nettovarallisuudella olevista osakeyhtiömaataloudesta voidaan nostaa edullisesti tuloa osinkona. Lisäksi maatalousosakeyhtiöiden nettovarallisuuden laskennassa varallisuus arvostetaan eri tavalla kuin luonnollisella henkilöllä ja tällä on vaikutusta nettovarallisuuteen. Tulolähdejaolla ei ole merkitystä nettovarallisuuteen, koska osakeyhtiön kaikkien tulolähteiden nettovarallisuutta käsitellään yhtenä kokonaisuutena.

Taulukko 5: Osakeyhtiön varallisuus

Omaisuusosa	Arvostus
Rahoitusomaisuus (Arvostamislaki 3 §)	Saamisen arvoksi katsotaan nimellisarvo ja muun rahoitusomaisuuden arvoksi hankintameno, joista molemmista on tehty elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 17 §:ssä tarkoitetut arvonalentumisvähennykset. Ulkomaarahan määrällisen saamisen arvoksi katsotaan kuitenkin kirjanpitolain 5 luvun 3 §:ssä tarkoitettu arvo.

Vaihto-omaisuus (Arvostamislaki 3 §)	Hankintameno, josta on vähennetty elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 28 §:n 1 momentissa tarkoitettu arvonalentumisvähennys.
Sijoitusomaisuus (Arvostamislaki 3 §)	Hankintamenon ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 5 §:n 6 kohdassa tarkoitettua arvonkorotuksen yhteismäärää, josta on vähennetty mainitun lain 29 §:ssä tarkoitettu arvonalentumisvähennys
Käyttöomaisuus ja pitkäaikaiset menot, joilla on varallisuusarvoa (Arvostamislaki 3 §)	Arvoksi katsotaan verovuoden päättyessä tuloverotuksessa poistamatta oleva arvo.
Muu kuin vaihto- tai sijoitusomaisuuteen kuuluva kiinteistö, rakennus ja rakennelma	Arvostetaan arvostamislain 3 §:n 1 ja 4 momentista poiketen verovuotta edeltävän vuoden vertailuarvoon, jos se on poistamatonta hankintamenoa suurempi. Metsän vertailuarvona pidetään 7 §:ssä tarkoitettua arvoa ja maatalousmaan vertailuarvona 20 §:n mukaista arvoa, kiinteistöverolain (654/1992) 3 §:ssä tarkoitettua muun kiinteistön samoin kuin metsäveroasetuksen (1208/1991) 5 §:ssä tarkoitettua alueen vertailuarvona nollaa sekä muun kiinteistön vertailuarvona tämän lain 5 luvussa tarkoitettua verotusarvoa.
Muu kuin vaihto- tai sijoitusomaisuuteen kuuluvat julkisesti noteeratut arvopaperit ja sijoitusrahasto-osuudet sekä Arvostamislain 2 luvussa tarkoitettua yhtiön osakkeet, lukuun ottamatta asunto-osakeyhtiön ja määrätyn huoneiston hallintaan oikeuttavan kiinteistöosakeyhtiön osak-	Arvostetaan arvostamislain 3 §:n 1 ja 4 momentista poiketen niiden yhteenlaskettuun verovuotta edeltävän vuoden 4 ja 5 §:ssä tarkoitettuun vertailuarvoon, jos se on niiden yhteenlaskettua poistamatonta hankintamenoa suurempi.

keita,	
Muuhun kuin elinkeinotoimintaan kuuluvat varat	Arvostetaan vastaavasti soveltuvin osin arvostamislain 3 §:ssä tarkoitetulla tavalla.

Rahat, tili- ja pankkisaamiset sekä muut sellaiset rahavarat ovat rahoitusomaisuutta. Rahoitusomaisuus on yrityksen toiminnan harjoittamista varten olevia varoja. Muut rahoitusvarat ovat sellaisia varoja, jotka on esim. sijoitettu, mutta niitä voidaan realisoimalla muuttaa nopeasti yrityksen toiminnan rahoittamiseksi oleviksi varoiksi. Näitä voivat olla arvopaperit ja sijoitustodistukset. (Engblom ym. 2010:38)

Maatilaosakeyhtiössä rahoitusomaisuutta VAL:n mukaan voivat olla tilityssaamiset esim. osuusmeijeriltä tai – teurastamolta tai viljakaupalta. Maatilaosakeyhtiö voi myös hankkia arvopapereita, johon se sijoittaa varoja, jotka kuitenkin ovat nopeasti realisoitavissa.

Vaihto-omaisuutta on sellaisenaan tai jalostettuna elinkeinotoiminnassa luovutettavaksi tarkoitetut hyödykkeet kuten kauppatavarat, raaka-aineet, puolivalmisteet tai muut hyödykkeet. Lisäksi tähän omaisuusryhmään kuuluu poltto- ja voiteluaineet sekä muut elinkeinotoiminnassa käytettävät tarvikkeet. (Engblom ym. 2010:39) Maatilaosakeyhtiössä vaihto-omaisuutta ovat kasvinviljelyssä tarvittavat lannoitteet ja siemenet, poltto ja voiteluaineet sekä koneiden huollossa käytettävät varaosat ja suodattimet.

Sijoitusomaisuutta voi olla vain eläke-, vakuutus- ja rahalaitoksilla (Engblom ym. 2010:41), joten maatilaosakeyhtiöllä ei varallisuudessaan voi olla tällaista omaisuutta.

Käyttöomaisuutta ovat pysyvään käyttöön elinkeinotoiminnassa tarkoitetut koneet, kalusto, rakennukset, arvopaperit ja maa-alueet jne. Lisäksi käyttöomaisuutta ovat muut erikseen luovutettavissa olevat aineettomat oikeudet sekä mm. soran- ja hiekanottopaikat sekä turvesuot. Arvopaperit ja maa-alueet ovat ns. kulumatonta käyttöomaisuutta ja niistä ei siksi voi tehdä säännönmukaisia poistoja. (Engblom ym. 2010:39–40)

Maatilaosakeyhtiössä käyttöomaisuutta ovat yleisesti koneet ja laitteet sekä rakennukset. Maa-alueita ovat pellot, niityt ja maatalousrakennusten tontti. Myös soran- ja hie-

kanottoaika voi olla maatalosakeyhtiön käyttöomaisuutta. Maa-alueiden lisäksi kulumatonta käyttöomaisuutta ovat vesi- ja sähköliittymät, joita on hankittu toiminnan laajentuessa ja kasvaessa.

Kotieläimiä sijoitetaan joko käyttö- tai vaihto-omaisuuteen. Maidontuotanto varten olevat lehmät on katsottu käyttöomaisuudeksi, jos niiden käyttöikä on yli 3 vuotta (Kovalainen 2012). Siitoseläimet on taas katsottu vaihto-omaisuudeksi. Näitä voivat olla mm. hevoset. Omaisuuslajin saattaa ajan myötä muuttua, ravihevosesta tulee siitoshevonen.

5. TULOLÄHDEJAKO

Tuloverotuksessa tulolähteen käsitettä on käytetty pitkään, mutta tulolähteiden merkityssisältö on muuttunut vuosien saatossa. Ennen vuoden 1993 verouudistusta tulolähteen käsitteellä oli merkitystä kunnallisverotuksessa, joka tapahtui tulolähteittäin huomioon ottaen vielä harkintaverotuksen. (Andersson 1998:126).

Harkintaverotus tuli kysymykseen vain kunnallisverotuksessa. Jos liikkeestä tai muusta kiinteistöstä tai varsinaisesta maatalouskiinteistöstä saatu vahvistettu verotettava tulo jäi vähäiseksi, jolloin sitä ei voitu pitää liikkeen tai kiinteistön laatuun ja laajuuteen nähden verotuksen perusteena, harkittiin kohtuullinen määrä, jonka mukaan verotus toimitettiin. (Verohallitus 1991:453).

Vuoden 1993 verouudistuksessa tulolähteiden merkitys ja vaikutus verotukseen muuttui huomattavasti. Verovelvollisilla oli vain kolme tulolähdettä, jotka määräytyivät keskeisten verolakien mukaan. (Andersson 1998:126)

Tulolähde on verotukseen liittyvä käsite jota ei tunneta juurikaan muussa lainsäädännössä. Verohallituksen päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta (VeroHp Dnro 2051/38/2008, 30.12.2008) 18 §:n 13–14 kohtien perusteella verovelvollisen tulee ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi ilmoittaa eriteltynä elinkeinotoiminnan, maatalouden ja muun toiminnan veronalaiset tuotot sekä verovapaat tuotot ja niihin kohdistuvat menot (Mattila 2009: 131–144).

Tulolähdejako käytetään verotuksen ulkopuolella perusteena mm. sovellettavaan eläkelakiin. Jos toimintaa verotuksessa käsitellään maataloutena, yrittäjän on eläkevakuutettu MYEL:n mukaan. Jos toimintaa käsitellään elinkeinotoimintana, tällöin eläkevakuutus on YEL:n mukainen.

Laissa elinkeinotulon verotuksesta vuodelta 1968 verovelvollisen jokainen itsenäinen liike tai ammatti muodosti oman tulolähteensä ja verovelvollisen kunkin tulolähteen tulos vahvistettiin erikseen. Maatilatalouden tuloverolaisissa vuodelta 1967 maatilataloutta, jota harjoitettiin itsenäisen taloudellisen yksikön muodostavalla maatilalla, pidettiin yhtenä tulolähteenä. Maatilatalouden tuloverolain perusteella verotettiin tuolloin myös metsätaloudesta saatua tuloa. Henkilökohtaisen tulolähteen historiasta ei ole suoranaisesti mainintaa säädöksissä. Tulo- ja varallisuusverolaisissa vuodelta 1974 maini-

taan, että elinkeinotoiminnan ja maatalouden sekä asuntotulon vahvistamisesta säädetään erikseen.

Talouden rakenteet vaikuttavat tulolähdejaon taustalla. Erilaiset toiminnot pidetään verotuksellisesti erillään. Tulolähde ei riipu verovelvollisryhmästä, vaan kaikilla verovelvollisilla voi olla kaikki kolme tulolähdettä. Yhteisöt ja osakeyhtiöt ovat tulolähdejaon valossa samassa asemassa. Tulolähde määräytyy toiminnan luonteen mukaan. Tulolähdejako ratkaisee sen, minkä verolain mukaan saatua tuloa verotetaan. (Wikström 2006:137).

Tulolähdejaolla on erilainen merkitys luonnollisen henkilön verotuksessa kuin yhteisöjen verotuksessa. Luonnollisella henkilöllä tulolähdejaolla on merkitystä verovelvollisen tuloverotuksessa, tappioiden vahvistamisessa ja niiden vähentämisessä sekä tulon jakamisessa ansio- ja pääomatuloksi (tulolajit). Lisäksi tulolähdejaolla on merkitystä muistiinpanojen tai kirjanpidon järjestämisessä sekä tulojen ja menojen ajalliseen kohdistamiseen. Muihin verolajeihin (mm. perintö- ja lahjaverotus, arvonnisäverotus) tulolähdejaolla on vähäisempi merkitys.

Tulolähdejaon merkitys yhteisöissä koskee vain lähinnä tappioiden käsittelyn ohella erilaisten tulojen ja menojen laskentaa. Yhteisöillä tuloa ei jaeta ansio- ja pääomatuloon kuten tehdään luonnollisilla henkilöillä. Lisäksi yhteisöjen kiinteä verokanta ei edellytä verotettavan tulo jakoa. Tulolähteen tehtävä yhteisöissä on pitää erillään eri verolakien mukaan verotettavat tulot ja menot. Jos yhteisön kaikkien tulolähteiden tulos on positiivien, tulot lasketaan yhteen ja verotetaan yhteisöverokannan mukaan. Jos joku tulolähde tuottaa tappiota, tätä ei kuitenkaan vähennetä toisten tulolähteiden positiivisista tuloksista vaan tappio vahvistetaan tulolähteeseen. (Mattila 2009:137).

Tulot ja menot on kohdistettava aina tulolähteittäin. Jos verovelvollisella on useampi tulolähde, on niihin kohdistuvat menot kohdistettava oikeaan tulolähteeseen. Useaan tulolähteeseen kohdistuvat menot eivät voi olla vähennyksenä vain yhdessä tulolähteessä (Andersson 1998: 126–135).

5.1. Henkilökohtainen tulolähde

Henkilökohtaisen tulolähteen eli TVL- tulolähteen muodostaa se toiminta, mikä ei ole maataloutta tai elinkeinotoimintaa. Henkilökohtaisessa tulolähteessä verotetaan palkka- ja eläketulot sekä muut henkilökohtaiset etuudet, luovutusvoitot, henkilökohtaiset vuokratulot ja osingot. Verouudistuksessa 1993 metsätalous eriytettiin maatalouden tulolähteestä ja metsätalous kuuluu nykyään henkilökohtaiseen tulolähteeseen.

Henkilökohtaisen tulolähteen verotukseen sovellettava verolaki on tuloverolaki, TVL.

5.2. Elinkeinotoiminnan tulolähde

Elinkeinotoiminnan tulolähteen muodostaa elinkeinoverolain 1 §:n perusteella harjoitettu liike- ja ammattitoimintaa. Anderssonin ja Ikkalan teoksessa Elinkeinoverolain kommentaari sivulla 16 liike- ja ammattitoiminta on määritelty seuraavasti: ”*Liiketoiminnan tarkoituksena pidetään yleensä voiton tavoittelua joko lyhyellä tai pitkällä tähtäyksellä. Sen katsotaan edellyttävän itsenäistä sekä suunnitelmallista ja edeltä käsin määrätyn tai määrättömän ajan jatkuvaa toimintaa, jossa asetetaan, voiton saamiseksi, erilaisia etuja riskeille alttiiksi ja joka näkyvällä tavalla suuntautuu rajoittamattomaan tai ainakin laajahkoon rajoitettuun henkilökuntaan.*

Ammattitoimintana pidetään taas sellaista liiketoiminnan kaltaista toimintaa, jota harjoitetaan liiketoimintaa suppeammassa puitteissa, jossa ammatinharjoittajan henkilökohtainen ammattitaito on ratkaisevan tärkeä ja jossa ei ainakaan sanottavammin aseteta jo olevia omaisuusarvoja riskeille alttiiksi. Liike- ja ammattitoiminnan väliset erot ovat näin ollen vain aste-eroja, ja rajanvedon merkitys on enää vähäinen.”

Edellisten lisäksi voidaan verovelvollisen omiksi elinkeinotoiminnan tahdonilmaisuuksi katsoa esimerkiksi seuraavat muodolliset toimenpiteet:

- liikekirjanpidon pitäminen harjoitetusta toiminnasta
- toiminnan/yrityksen merkintä kaupparekisteriin
- toiminnan/yrityksen merkintä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin
- toiminnan/yrityksen merkintä ennakkoperintärekisteriin
- elinkeinotoiminnan tulojen ilmoittaminen veroilmoituksessa

- toiminnan tietojen ilmoittaminen arvonlisäverotuksen ilmoituksissa (Leppiniemi & Walden 2009)

Elinkeinotoimintaa voidaan harjoittaa erilaisissa yhtiömuodoissa. Yksityinen elinkeinonharjoittaja eli toiminimi voi toimia liikkeen- tai ammatinharjoittajana. Elinkeinonharjoittajan yritys on osa omistajansa toimintaa ja varallisuutta. Liikkeenharjoittajalla tarkoitetaan yrittäjän liikeyrityksen muodossa harjoittamaa elinkeinotoimintaa. Ammatinharjoittajalla ei ole kiinteää osto- tai myyntipaikkaa tai vastaavaa toimipaikkaa. Ammatinharjoittajan toiminta perustuu hänen omaan henkilökohtaiseen ammattitaitoonsa.

Yhtymät on jaettu kahteen ryhmään, elinkeinoyhtymiin ja verotusyhtymiin. Elinkeinoyhtymiä ovat laivanisännistöyhtiö, avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö. Elinkeinoyhtymä on kahden tai useamman henkilön elinkeinotoiminnan harjoittamista varten perustamaa yhteenliittymä, jota ei pidetä yhteisönä ja se on tarkoitettu toimimaan osakkaiden yhteiseen lukuun.

Verotusyhtymällä tarkoitetaan sellaista kahden tai useamman henkilön muodostamaa yhteenliittymää, jonka tarkoituksena on kiinteistön hallinta tai viljely (Heikkilä 2002).

Elinkeinotoimintaa harjoittavat yritykset ovat velvollisia pitämään kirjanpitoa. Liikkeenharjoittajat ja elinkeinoyhtymät ovat velvollisia pitämään kahdenkertaista suoriteperusteista kirjanpitoa. Ammatinharjoittaja saa pitää yhdenkertaista maksuperusteista kirjanpitoa.

Elinkeinotoiminnan verottamiseen sovelletaan Elinkeinoverolakia.

5.3. Maatalouden tulolähde

Maataloutta, jota harjoitetaan itsenäisen taloudellisen yksikön muodostamalla maatilalla, pidetään yhtenä tulolähteenä. Maatilana pidetään tilaa, jolla harjoitetaan maataloutta. Metsätilaa pidetään myös maatilana, vaikka siihen ei kuuluisi lainkaan peltoja tai viljelysmaita. Nykyään metsätalous kuuluu henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Maatalouden tulolähde ei ole riippuvainen verovelvollisryhmästä vaan maatalouden tulolähde voi olla luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä, verotusyhtymässä sekä avoimella ja kommandiittiyhtiöllä että yhteisöllä.

Maatalouden tulolähteen muodostaa verovelvollisen omistamalla tai hallitsemalla maatilalla harjoitettu maatalous. Maatalouden tulolähteessä verotetaan varsinainen maatalous, erikoismaatalous ja muu maa- ja metsätalouteen liittyvä toiminta, jota ei ole pidettävä erillisenä liikkeenä.

Verotuksessa maatilana muodostuu yli kahden hehtaarin suuruisesta alueesta. Alle kahden hehtaarin alueen ei katsota muodostavan maatilaa, vaan kyseessä on lähinnä tontti tai kiinteistönä käsitettävä alue. Erikoisviljelytilanteissa alle kahden hehtaarin pinta-alalla harjoitettu toiminta voi muodostaa maatilana ja maatalouden tulolähteessä verotettavan toiminnan.

Maatalouden harjoittamisesta ei verotuksessa pidetä elinkeinotoimintana. Poikkeuksia on. Jos kotieläintuotantoa (esim. broilerien tai sikojen kasvatus) harjoitetaan siten, että toimintaan ei liity lainkaan maatilaa, tällöin tätä toimintaa verotetaan elinkeinotoimintana ja se muodostaa elinkeinotoiminnan tulolähteen.

Luonnollisen henkilön, kuolinpesän ja verotusyhtymän harjoittaessa maataloutta, toiminnan tuloista ja menoista pidetään muistiinpanoja VeroHp päätöksen mukaisesti. Mahdollista on myös pitää kirjanpitoa, jos toiminnan harjoittaja niin haluaa. Avoimen tai kommandiittiyhtiön sekä yhteisön harjoittaessa maataloutta, mahdollisuutta muistiinpanojen pitämiseen toiminnasta ei ole. Tällöin toiminnasta on pidettävä kirjanpitoa.

5.4. Tulolähdejaon rajanvetoa

Tulolähdejaon rajanvedossa on kyse siitä, mihin tulolähteeseen toiminta kuuluu. Raja-alueella liikuttaessa tulolähteiden välillä ei ole suuria eroja ja ratkaisuja joudutaan tekemään tapauskohtaisesti. Muuttuvassa maailmassa tapausten luonteet muuttuvat ja verovelvollisten innokkuus erilaisiin variaatioihin on rajatonta.

5.4.1. Henkilökohtainen tulolähde – elinkeinotoiminnan tulolähde

Henkilökohtaisen ja elinkeinotoiminnan tulolähteen rajanvedot eri toimintojen välillä ovat eniten esillä olleita ja ehkä vaikeimpia ratkaistavia kysymyksiä tulolähdejaottelun välillä. Tämä rajanveto-ongelma on esillä sekä luonnollisten henkilöiden että yritysten harjoittamassa toiminnassa.

Luonnollisten henkilöiden harjoittamassa toiminnassa TVL-EVL rajanvetokysymyksiä on ollut ja on edelleenkin ns. kirvesmiestapauksissa ja niiden saastumisilmiöistä. Näissä tilanteissa on kyse kirvesmiehen rakentamien rakennusten ja maapohjan myynnistä sekä henkilöiden asunto- ja kiinteistöyhtiön osakkeiden myynnistä. Rajanveto siitä milloin toiminta on TVL- toimintaa, milloin EVL- toimintaa, ei ole selvää. KHO: n ratkaisuisa 1982 II 553, 1983 II 572 ja 1981 II 575 on ollut omakotitalojen myyntiin erilaisia kannottoja. Kahden tai kolmen omakotitalon myyntiä ei ole pidetty elinkeinotoimintana, vasta neljännen omakotitalon myynti oli elinkeinotoimintaa. (Mattila 2009:135)

Omakotitalon myynnissä verovelvollinen intressi on yleensä pitää tällainen toiminta TVL- tulolähteen tulona. Luovutuksia verotetaan siten luovutusvoittoa koskevien säännösten mukaan ja niihin mahdollisesti sovelletaan TVL 48.1 § 1 kohdan mukaista oman vakituisen asunnon luovutusta koskevaa säännöstä.

KHO 31.7.2008 t. 1779

Henkilökohtaisen tulon verotus - Elinkeinotulon verotus - Vapaa-ajan asunnon myynti - Luovutusvoitto - Eläkkeellä oleva maanviljelijä - Rantakaava

A oli yhdessä puolisonsa kanssa ostanut sukupolvenvaihdoksen yhteydessä vuonna 1973 maatilan vanhemmiltaan. A:n ja eräiden muiden rantaluokan maanomistajien toimesta oli alueelle vahvistettu rantakaava, jossa A:n omistamalle alueelle oli kaavoitettu neljä rantatonttia. A oli rakentanut yhdelle tontille vapaa-ajan asunnon vuosina 1992–1998. Tämän hän oli vuonna 2000 myynyt. Eläkkeelle siirtymisensä jälkeen A oli alkanut rakentaa vuonna 2000 toista vapaa-ajan asuntoa tehden rakennustyön pääasiallisesti itse ja käyttäen rakentamisessa omasta metsästä otettua puutavaraa. Tämän toisen vapaa-ajan asunnon A oli myynyt vuonna 2001. A:n omistamille tonteille oli rakennettu tie ja näiden rannat oli kunnostettu. Saadun selvityksen mukaan A ei ollut tämän jälkeen myynyt itse rakentamaansa vapaa-ajan asuntoa. A ei itse pitänyt toimintaansa elinkeinotoimintana, eikä siitä ollut pidetty kirjanpitoa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ottaen huomioon, että A:n saama tulo oli joka tapauksessa veronalaista, että kysymys ei ollut A:n elinkeinotoiminnasta vaan toiseen vapaa-ajan asunnon myyntiin tuli soveltaa tuloverolain luovutusvoiton verotusta koskevia säännöksiä. Äänestys 4-1. Verovuosi 2001.

Tuloverolaki 45 ja 46 §

Kiinteistöjen tai osakehuoneistojen kuulumisen elinkeinotoiminnan varallisuuteen edellyttää näiden omaisuuserien käyttöä ainoastaan tai pääasiassa yritystoiminnassa välittömästi (mm. tehdas, autokorjaamo) tai välillisesti (mm. työntekijöiden asunto).

Kiinteistöjen vuokraamiseen liittyvä toiminta on ollut ehkä eniten rajanvetokysymyksiä nostanut kysymys. (Mattila:2009:133) Vuokraus on yleisesti katsottu olevan henkilökohtaisen tulolähteen tuloa niin yksityisillä henkilöillä kuin yhtiöilläkin. Vuokraus muodostaa henkilökohtaisen tulolähteen tuloa kun se tapahtuu ulkopuolisille ja se ei liity saman intressipiiriin elinkeinotoimintaan. Elinkeinotoiminnan tulolähde vuokrauksesta muodostuu silloin kun yhtiön harjoittama kiinteistön vuokraus tapahtuu konsernille, johon yhtiö kuuluu ja vuokraus tapahtuu konsernin elinkeinotoiminnalle (Ojala 2005.)

KHO 2000/2885

Elinkeinotulon verotus - Elinkeinotuloa vai henkilökohtaista tuloa - Kiinteistöjalostus - Toimitilojen vuokraus – Vuokraus

Pörssinoteeratun osakeyhtiön toimialana on omistaa ja vuokrata teollisuus-, liike- ja konttorikiinteistöjä sekä omistaa näiden hallinnoimiseen oikeutettavia osakkeita, harjoittaa kiinteistöjen peruskorjausta ja jatkorakentamista, sekä kiinteistöjen kehittämistä samoin kuin muu tähän liittyvä toiminta. Yhtiö voi käydä kauppaa kiinteistöillä ja osakkeilla. Yhtiön toiminta on erityisesti suuntautunut varasto-, logistiikka- ja kevyen teollisuuden tilatarpeiden täyttämiseen. Tässä tarkoituksessa yhtiö peruskorjaa, jalostaa ja kehittää omistukseensa hankkimiaan tai kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden kautta hallitsemiaan kiinteistöjä. Kiinteistöt ovat luonteeltaan muunneltavia eri käyttötarkoituksiin. Jalostetut toimitilat yhtiö vuokraa asiakkailleen ja tarjoaa näille yhteistyöverkostonsa kautta palveluja. Yhtiön liikevaihto on noin 150 miljoonaa markkaa, taseen oma pääoma on 720 miljoonaa markkaa ja kiinteistöpääoman arvo on noin 1,45 miljardia markkaa. Yhden kiinteistön kehittämiseen on voitu investoida lähes 40 miljoonaa markkaa. Peruskorjatusta kiinteistöstä, jota ei ole suunnitelmasta poiketen vuokrattu, on voinut aiheutua huomattava tappio. Yhtiön oma teknisen koulutuksen saanut henkilöstö vastaa kiinteistöjen johtamisesta, talousseurannasta ja ylläpidosta. Yhtiössä työskentelee 13 henkilöä ja kiinteistöjen tekninen isännöinti on ulkoistettu. Ottaen huomioon, että yhtiö on voittoa tavoitteleva pörssinoteerattu osakeyhtiö, sekä yhtiön toiminnan laatu, joka edellyttää laajaa ja jatkuvaa vuokrattavien kohteiden jalostustoimintaa ja aktiivista kiinteistönhallintaa, ja edellä esitetyt seikat toiminnan laajuudesta ja siinä tapahtuneista muutoksista katsottiin, että

yhtiötä on verotettava toiminnan tuloksesta elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännösten mukaan. Ennakkotieto vuodelle 1999.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 1 §

Arvopaperikauppa on luonut myös yhden haasteellisen toiminnan TVL-EVL- rajanvedolle. Näissä tilanteissa kyseessä on ollut joko yksityisen henkilön tai yhteisöjen harjoittama toiminta. Yksityishenkilöiden harjoittama arvopaperikauppa laajamittaisenaan ei ole ollut EVL- tulolähteen toimintaa. (Mattila 2009:134)

KHO:2000:67

Henkilökohtaisen tulon verotus - Elinkeinotuloa vai henkilökohtaista tuloa
- Arvopaperisijoitustoiminta

Henkilö, joka työskenteli päätoimisesti palkkatyössä, harjoitti arvopaperisijoitustoimintaa sivutoimisesti pääasiassa pankin välityksin ilman erityisiä toimitiloja, palkattua työvoimaa tai toiminimeä. Sijoitustoimintaa varten hänellä ei ollut sanottavaa käyttöomaisuutta, eikä hän pitänyt toiminnasta kirjanpitoa, vaan antoi veroilmoitukset osto- ja myyntitapahtumat osoittavien tositteiden perusteella. Sijoitustoimintaa oli harjoitettu usean vuoden aikana pääasiassa ansiotuloista säästetyillä ja sijoitustoiminnasta kertyneillä varoilla ilman velkarahoitusta. Vuonna 1999 oli otettu toimintaa varten laina, joka oli määrältään vähäinen suhteessa omaan rahoitukseen ja sijoitussalkun arvoon. Sijoitussalkun sisältöä oli tarkoitus muuttaa vähitellen markkinatilanteen mukaan osto- ja myyntien kautta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei henkilön sijoitustoimintaa ollut näissä olosuhteissa elinkeinotoimintaa ja että hänen sijoitustoimintansa verotukseen sovelletaan tuloverolain luovutusvoiton verotusta koskevia säännöksiä.

Ennakkoratkaisu verovuodelle 2000.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 1 §

Tässä ratkaisussa Korkein hallinto-oikeus katsoi sivutoimisesti arvopaperikauppaa harjoittaneen luonnollisen henkilön toiminnan TVL- tulolähteeksi ja että toimintaan siten sovelletaan luovutusvoittoja koskevia säännöksiä. Perusteena ratkaisussa oli, että toiminta oli sivutoimista, tapahtui pankin välityksellä ja henkilöllä ei ollut erityisiä toimitiloja eikä palkattua työvoimaa.

Yhteisö, joka on perutettu puhtaasti arvopaperikauppaa varten, on katsottu lähtökohtaisesti EVL- tulolähteen yhtiöksi. Jos toiminta yhteisössä ei ole kuitenkaan aktiivista vaan osakkeiden omistus perustuu passiiviselle omistukselle, yhteisössä toiminnan luonteen perusteella arvopaperikauppa on TVL – tulolähteen toimintaa.

Maatilaosakeyhtiössä voidaan harjoittaa myös tätä toimintaa ja mahdollisesti rajanvetoa voidaan joutua käymään tulolähteiden välillä. Maatilaosakeyhtiöiden kiinteistö käytännössä ovat maatalouden tuotantorakennuksia ja siten selvästi kuuluvat maatalouden tulolähteeseen. Lisäksi työntekijöille voi olla asuinrakennuksia tai muita tiloja, jotka myös kuuluvat maatalouden tulolähteeseen. Kiinteistöjen suhteen rajanvetokysymys voi tulla eteen maatilaosakeyhtiön omistaman Lapin mökin tulolähteestä, jossa ratkaisu pitää lähteä hakemaan todellisen käytön perusteella. Tämä kysymys ei koske yksinomaan maatilaosakeyhtiötä vaan se on laajamittaisempi kysymys yhteisöillä kuten myös yksityisillä henkilöillä.

Kirvesmiestilanteita en näe tässä kohdassa tarpeen pohtia maatilaosakeyhtiön näkökulmasta, koska käytännön verotustyössä ei tällainen ole toiminta maatilaosakeyhtiössä yleistä. Arvopaperikauppaa sen sijaan on mahdollista ja sitä voidaan harjoittaa osakeyhtiössä. Intressinä tähän on mm. osakeyhtiön nettovarallisuuden kasvattaminen. Osakkeita voidaan hankkia toimintaa lähellä olevista intressikohteista, joita voivat olla esim. osuuskuntien lihanjalostusta harjoittavat yhteisöt, sähköyhtiöt tai maatalouskauppayhtiöt. Yleensä näitä arvopapereita ei käsitellä TVL- tai EVL- tulolähteessä vaan niitä esitetään kuuluvaksi MVL- tulolähteeseen. Perusteena MVL- tulolähteelle on, että ne liittyvät toiminnan harjoittamiseen. Kuitenkin, lihasta ei saa korkeampaa hintaa, sähkö ei ole halvempaa tai tuotantopanoksiin ei saa parempia alennuksia, osakeomistuksella ei ole merkitystä maataloustoiminnan harjoittamiseen maatilaosakeyhtiössä. Kun osakkeet eivät liity toiminnan harjoittamiseen ja niillä ei saavuteta toimintaan mitään etuja, maatilaosakeyhtiössäkin katsoisin tällaisen arvopaperien omistuksen ja niiden kauppa kuuluvan TVL- tulolähteeseen.

5.4.2. Henkilökohtainen tulolähde – maatalouden tulolähde

Maataloudessa voidaan harjoittaa toimintaa, joka ei tapahdu vakaassa tulonhankkimistarkoituksessa. Tällöin kyse on harrastustoiminnasta, jota useinkin maatilalla harjoitettuna on hevostalous (mm. ravi- ja ratsastushevokset sekä ponit) ja metsästys, joka on tulonhankkimistoiminta harvinaista Suomessa sekä kotitarvekalastus. Tällainen toiminta

on TVL- toimintaa, josta verovelvollisen on syytä pitää muistiinpanoja, mutta verotuksessa toiminnasta ei vahvisteta tappiota. (Mattila 2009: 136)

Harrastustoiminnan ja vakaan tulonhankkimistoiminnan rajan veto on hankalaa. Harrastustoiminnalle on olennaista se, ettei siitä odoteta tuottavan toiminnan harjoittajalle voittoa. Jos tulot ovat satunnaisia ja jäävät yleensä menoja pienemmäksi, toimintaa on hankala pitää vakaassa tulonhankkimistarkoituksessa harjoitettuna. Ratkaisu toiminnan luonteesta ei ole yksiselitteistä ja se pitää tehdä yleensä tapauskohtaisesti. (Räbinä 1994: 182–193)

Hevostaloutta harjoittavien maatiloja lukumäärä on pysynyt hyvin tasaisina vuosina 1995 – 2011, mutta vuonna 2012 tilojen lukumäärä on laskenut n. 300 tilaa vuodesta 2011. Seuraavassa taulukossa on puhtaasti hevostaloutta harjoittavien maatilojen kehitys vuosina 1995–2012. Tämä ei kuitenkaan kerro sitä, miten monella maatilalla hevostaloutta harjoitetaan sivunansiotoimena tai se on harrastusta, koska hevosten lukumäärä on myös kasvanut vuosittain vuoteen 2011 saakka.

Taulukko 7. Hevostaloutta harjoittavien maatilojen lukumäärä ja hevosten lukumäärä vuosina 1995–2012. (<http://www.maataloustilastot.fi/tilasto/36>: Lampaiden, vuohien ja maatilalla olevien hevosten lukumäärä vuosina 1990 - 2012. Lainattu 3.9.2013)

Vuosi	Hevostaloutta harjoittavia maatiloja kpl	Hevosten lukumäärä 1000 kpl
1995	2025	25,7
2000	2080	25,5
2005	2111	26,6
2008	2105	31,5
2009	2242	31,3
2010	2168	31,6
2011	2120	31,6
2012	1796	30,7

TVL-MVL- tulolähteiden rajanvedossa eniten tulkintaa ja oikeustapauksia on ollut hevostalouden toiminnan käsittelyssä. Toiminnasta annettujen oikeustapausten valossa on tehty hyvinkin tapauskohtaisia päätöksiä toiminnan luonteesta. Lisäksi myös ns. hiipu-

vien tilojen toiminta on aiheuttanut kysymyksiä tulolähteestä. Seuraavassa oikeustapauksia henkilökohtaisen ja maatalouden tulolähteiden rajanvedosta.

Vaasan hallinto-oikeus 18.2.2000 00/0114/1

Oikeuskysymyksenä asiassa oli rajanveto harrastustoiminnan ja maatalouden välillä. Eläkkeellä oleva maanviljelijä vaati maataloudentappion vähentämistä alijäämänhyvityksenä. Maatilan peltopinta-ala oli 4 hehtaaria. Tilalla ei ollut karjaa, vaan lehmien pito oli jo aiemmin lopetettu. Vuonna 1994 tila oli ollut kesannolla, ja vuosina 1995 - 1998 tilalla oli harjoitettu kasvinviljelyä. Maatalouden tulona oli ilmoitettu verovuodelta 1994 kesannoimispalkkiota 2.760 markkaa. Kesannoinnin jälkeen vuonna 1995 oli tilaa ryhdytty viljelemään uudelleen. Heinäsato oli kuitenkin jäänyt myymättä. Tämän jälkeen maatalouden tulona oli ollut vuonna 1996 heinämyynnistä saatu 700 markkaa, vuonna 1997 kasvinviljelytulo maataloustukineen 9.397 markkaa ja vuonna 1998 kauranmyyntitulo tukineen 7.178 markkaa. Toiminta oli ollut tappiollista vuosina 1995, 1996 ja 1998. Vuoden 1997 tuloksen voitollisuuteen on vaikuttanut edellisen vuoden heinämyynnin tuloutuminen. Kesannoinnin jälkeen uudelleen aloitettua kasvinviljelytoimintaa ei sen pienimuotoisuus, tuotto-olettaman heikkous ja olosuhteet kokonaisuudessaan huomioon ottaen pidetty maatilatalouden tuloverolaissa tarkoitettuna, vakaassa tulonhankkimistarkoituksessa harjoitettuna maataloutena. Harrastukseksi luettavasta toiminnasta ei vahvistettu alijäämänhyvitykseen oikeuttavaa tappiota.

Tässä Vaasan hallinto-oikeuden ratkaisussa vaikuttaa yleiset yritystoimintaan liittyvät piirteet. Vakaassa tulonhankkimistarkoituksessa harjoitetulla toiminnalla pyritään saavuttamaan taloudellista hyötyä ja tämä merkitsee sitä, että jossain vaiheessa toiminta tuottaa verotettavaa tuloa. Aloitettaessa toimintaa, investointien ja hankintojen vuoksi tulos on useinkin tappiollinen. Verotuksessa tappiollisia vuosia voi olla yleisesti kolme vuotta, jonka jälkeen toiminnan luonnetta tarkastellaan tulonhankkimistoiminnan näkökulmasta.

KHO 5.3.1987 t. 706

Verovelvollinen oli harjoittanut hevosten kasvatus- ja ravitoimintaa vuodesta 1976 alkaen toiminnan ollessa joka vuosi tappiollista. Vuosien 1976–1982 verotuksissa tappiot oli vahvistettu. Nämä tappiot olivat olleet yhteensä yli 600.000 mk. Vuonna 1983 hevosia oli 18 kpl. Tuolloin olivat tuotot 25.097 mk, joista 1.550 mk oli palkintoja, 1.565 mk varsarahaa, 17.584 mk korvauksia hevosvakuutuksista ja 4.398 mk hevosen lihan myynnistä. Menot olivat v. 1983 170.668 mk ja tilikauden tappio 153.545 mk. Verolautakunta ei vahvistanut verotuksessa hevostoiminnan tappiota vuodelta 1983. KHO, ottaen huomioon verovuoden tulojen määrän ja laadun, ei muuttanut toimitettua verotusta. Verovuosi_1983

Tässä Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä toiminta on ollut laajamittaista kun sitä katsotaan tuotantopanosten kustannusten perusteella. Kuitenkaan pitkäaikainen tappiollinen toiminta ei täytä tulonhankkimistoiminnan piirteitä, koska toiminta tuota voittoa. Tässä tapauksessa toiminta on ollut hevostalouden harjoittamista, jossa toiminta voi muuttua nopeastikin toiseen suuntaan, jos esimerkiksi hevonen menestyy mm. raviurheilussa.

KHO 1986 II 508

Verovelvollinen oli harjoittanut hevosten kasvatus- ja siitostoimintaa 10 vuotta. Hevosia hän oli omistanut 1978 6, 1979–1981 8, 1982 11 ja 1983–1984 14 kappaletta. Hän ilmoitti toiminnan ensimmäistä kertaa elinkeinotoiminnaksi verovuonna 1982, jolloin tuotot olivat 107.770 mk ja tilikauden tappio 126.254 mk. Hevosia ei tuona vuonna ollut myyty. Sen sijaan vuonna 1983 oli myyty 4 hevosta 147.000 mk:n ja vuonna 1984 4 hevosta 131.500 mk:n kauppahinnalla. Tallin palveluksessa oli yksi kokopäiväinen työntekijä. Vuonna 1984 oli valmistunut siittolarakennus ja aloitettu oriaseman pitäminen. Katsottiin, että hevoskasvatustoiminta oli elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:ssä tarkoitettua liiketoimintaa. Verovuosi_1982

Hevostaloudessa siitos- ja kasvatustoiminta on oikeuskäytännössä pienimuotoisenakin katsottu tulonhankkimistoiminnaksi joka maatalouden tai elinkeinotoiminnan tuloläh-

teessä. Tässä tapauksessa hevosia on ollut eri vuosina useita ja niitä on myyty, joskaan myyntiä ei ole tapahtunut joka vuosi. Elinkeinotoiminnaksi tätä toimintaa on puoltanut hevosten lukumäärä, tehdyt investoinnit ja aloitettu uusi toiminta. Lisäksi toimintaa varten on palkattu kokopäiväinen työntekijä.

Vuoden 2005 osinkoverouudistuksen jälkeen osinkotulojen verotuksen tulolähteen merkitys on kasvanut. Osinkotulojen verotus ja verovapaudet ovat erilaiset silloin jos tulo on henkilökohtaisen tulolähteen tuloa kuin että se olisi maatalouden tulolähteen tuloa. Osingon verottamisessa maatalouden tulolähteessä vaikuttaa maatalouden ja osakeyhtiön intressiyhteys. Vaikuttava tekijä on maatalouden tuotteiden myynti maataloudenharjoittajan omistamalle osakeyhtiölle.

Vaasan hallinto-oikeus 2.6.2009 09/0297/3

Maatilatalouden verotus - Osakeomistus - Tulolähde - Luottamuksensuoja

A:n puoliset harjoittivat maatilataloutta toisen puolison omistamalla maatilalla. Maatilatalouden tuotantosuuntana oli perunan viljely. Puolisot omistivat myös perunanjalostusta harjoittavan osakeyhtiön osakekannan 100 %:sesti. Osakeyhtiön toimitilat sijaitsivat samalla maatilalla. Osakeyhtiön maksamat osingot oli verovuosina 1999 - 2005 verotettu puolisoiden henkilökohtaisen tulolähteen tuloina. Verovuodelta 2006 toimitetussa säännönmukaisessa verotuksessa osakkeet oli katsottu kuuluvaksi maatalouden tulolähteeseen. Oikaisulautakunta kumosi verotuksen puolisoiden vaatimuksesta ja katsoi osakkeiden kuuluvan henkilökohtaiseen tulolähteeseen.

Osakeyhtiön vuonna 2006 hankkimista perunoista 28 prosenttia oli ostettu puolisoiden maatilalta ja loput muilta sopimusviljelijöiltä. Puolisot yksin käyttivät päätäntävaltaa osakeyhtiössä. Osakeomistuksella on voitu vaikuttaa maatalouden harjoittajien omaan työllisyystilanteeseen ja heidän elinkeinonsa tulon muodostukseen. Puolisoiden harjoittama maatilatalouden tuotantosuunta ja osakeyhtiön toimiala huomioiden osakeyhtiö välittömästi edisti maatalouden tuotteiden menekkiä ja palveli siten puolisoiden harjoittamaa elinkeinoa. Hallinto-oikeus katsoi, että osakkeet kuuluivat maatalouden tulolähteeseen (äänestys 2-1).

Eri mieltä ollut hallinto-oikeuden jäsen katsoi, ettei osakeyhtiön osakkeita tullut katsoa vastoin A:n puolisoiden tarkoitusta maatalouden tulolähteeseen. Yhtiö oli rakentanut tilalle perunankuorimohallin ja perunavaraston sekä vuokrannut maatilalta hallin perunan lajittelua ja henkilökunnan sosiaalituloja varten. Omistajien lisäksi osakeyhtiössä työskenteli keskimäärin 9 vakituista työntekijää sekä sesonkiaikoina tilapäistyöntekijöitä. Osakeyhtiön toiminnan laatu ja laajuus huomioiden, yhtiön toiminta ei ollut pääosin A:n puolisoiden harjoittamaa maataloutta tukevaa toimintaa.

Hallinto-oikeus hylkäsi yksimielisesti veronsaajien oikeudenvilvontayksikön valituksen antaen luottamuksensuojaa A:n puolisoille. Maatilatalouden tuloverolaissa ei ole erikseen määritelty, milloin osakkeet kuuluvat maatalouden tulolähteeseen. Olemassa olevaa oikeuskäytäntöä ei voida suoraan soveltaa tilanteeseen, koska A:n puolisoiden omistusosuus osakeyhtiössä on sataprosenttinen. Kysymys siitä, mihin tulolähteeseen A:n puolisoiden omistamat osakkeet kuuluvat, on näin ollen tulkinnanvarainen. A:n puolisoille annettiin luottamuksensuojaa veroviranomaisen noudattaman käytännön perusteella.

Maatilatalouden tuloverolaki 5 § 1 mom. 14 kohta
Laki elinkeinotulon verottamisesta 6a § 5 mom.
Laki verotusmenettelystä 26 § 2 mom.

Käytännön verotuksessa maatalouden tulolähteeseen esitetään hyvin erilaista toimintaa, mikä kuitenkin on katsottu olevan henkilökohtaisen tulolähteen tuloa. Verkostomarkkinointi, puhelinpalvelu ovat tällaisia palveluita. Lisäksi puhtaasti palkkatyöksi katsottava autonkuljettamista ja hitsaajan työtä on esitetty maatalouden sivuansioitoiminnaksi. Yrittäjien välinen toiminta tällä tavoin koetaan helpoksi, koska silloin tekijä voi laskuttaa työnantajaa toiminnasta. Palkkaan liittyvät sivukulut siirtyvät työntekijälle tai niitä ei ole tarve suorittaa lainkaan (mm. sotumaksu).

Maatilaosakeyhtiössä nämä kysymykset voivat tulla myös esille. Kuitenkin luonne osakeyhtiömuodossa harjoitettuna on erilainen kuin luonnollisena henkilönä. Hevostalouden harjoittaminen osakeyhtiössä on erilaista kuin luonnollisena henkilönä, koska osakeyhtiössä tulee esille ehkä enemmän voiton tavoittelu. Luonnollisena henkilönä voidaan käyttää muun toiminnan tai palkkatuloja toiminnan rahoittamiseen ja se ei vaadi

hallinnosta toimintaa. Lisäksi osakeyhtiössä kiinnitetään huomiota osakkaan ja yhtiön välisiin toimiin (mm. käyvällä arvolla toimiminen).

5.4.3. Maatalouden tulolähde-elinkeinotoiminnan tulolähde

Maatalouden ja elinkeinotoiminnan välinen rajanveto on tärkeämpää kuin maatalouden ja henkilökohtaisen tulolähteen. Sellainen toiminta, jota ei MVL 2.1 §:n perusteella pidetä eri liikkeenä, on maatalouden sivuansio toimintaa. Toiminnan tulolähdettä ratkaistaessa, on otettava huomioon samoja asioita kuin pohdittaessa toiminnan luonnetta elinkeinotoiminnassa. Vaikuttavia tekijöitä on toiminnan laajuus, työvoiman käyttö, vieraan pääoman määrä harjoitetussa toiminnassa ja erityisen tärkeä merkitys on maatilalla käytöllä toiminnassa. Maatilalla rakennuksia, koneita ja laitteita sekä maatilalla tuotettuja tuotteita tulee käyttää toiminnassa. Lisäksi perusmaatalouden tulee olla riittävän laajaa, että sivuansio toiminnan harjoittaminen on mahdollista. (Mattila 2009:136). Myös tässä tullaan olennaisuuskysymyksen (yli 50 %) äärelle. Jos perusmaatalouden liikevaihto on 10 000 euroa ja koneurakointi on kasvanut ja sen liikevaihto on 50 000 euroa, toiminta ei ole verotuskäytännössä vakiintuneen käytännön mukaan sivuansio toimintaa. Voidaan esittää, että toiminnassa käytetään hyväksi tilan koneita, mutta olennaista on, että varsinainen tulo muodostuu koneurakoinnista.

Maatalouden tulolähteeseen voidaan lukea kuuluvaksi varsin monipuolistakin toimintaa, kun se täyttää em. sivuansio toiminnan edellytykset. Tehtäessä ratkaisua siitä, verotetaanko toimintaa maataloutena MVL:n mukaan vai elinkeinotoimintana EVL:n mukaan, joudutaan tekemään useinkin tapauskohtaisia ratkaisuja. Aina ei ole helposti ratkaistavissa, milloin toiminta maatalouden sivuansio toimintaa ja milloin se muodostaa erillisen liikkeen.

Kun ratkaisua toiminnan luonteesta tehdään, on otettava huomioon toiminnan laajuus ja luonne, onko toimintaa varten palkattu työntekijöitä, vaatiiko toiminta huomattavia pääomapanoksia, käytetäänkö toiminnassa tilalla tuotettuja rehuja ja käytetäänkö toiminnassa maatilalla olevia koneita ja rakennuksia. Ratkaisuun vaikuttaa myös se, miten laajaa toiminta on verrattuna perusmaatalouteen. Myös verovelvollisen omalla näkemyksellä on ratkaisuun merkitystä. (Kiviranta 2013).

Maatalouden sivuansio toiminnan luonteen laajentuminen on vaikuttanut myös maatalouden – elinkeinotoiminnan tulolähteen rajaan laajentavasti. Vähäisessä määrin maataloilla laajan perusmaatalouden lisäksi harjoitettua toimintaa on hyväksytty maatalouden

tulolähteeseen vaikka sitä yleisesti muuten Suomessa verotetaan elinkeinotoimintana. Tällaista toimintaa on mm. vähäinen rakennuspalveluiden myynti, tilitoimistopalvelut ja metallialan alihankintatyöt.

KHO 1991/4528 (B 515)

Maanviljelijä harjoitti maatilataloutta tilalla, jonka peltoala oli 80,49 ha ja metsän pinta-ala 81,00 ha. Hän oli käynyt Mustialan maanviljelijäopiston ja oli viljellyt tilaansa vuodesta 1967 lähtien. Tilan toiminta oli tähän mennessä ollut viljanviljelyä ja metsätaloutta. Vuoden 1988 verotuksessa maatilatalouden tulo valtionverotuksessa oli ollut 172 636 mk.

Maanviljelijän aikomuksena oli rakentaa maatilansa alueelle kuusi peliväylää käsittävä golfkenttä sekä harjoituslyöntipaikka. Lisäksi tilalla sijaitsevan vanhan tallin yhteyteen oli tarkoitus rakentaa myymälä, WC, suihku ja pukeutumistilat. Golfkentän rakentamisessa ja hoidossa tultiin käyttämään maatilalan omia maatilataloudessa käytettyjä tavallisimpia koneita. Kentän kustannusarvio oli 695 000 mk. Kentän liikevaihto oli arvioitu vuodelta 1991 32 000 mk:ksi, vuodelta 1992 160 000 mk:ksi ja vuodelta 1993 220 000 mk:ksi. Golfkenttätöiminnan harjoittaminen vaati työvoimaksi kaksi kokopäivätoimista työntekijää, joista perheenjäseniä olisi ollut vähintään yksi. Lisäksi tarvittiin kolme osa-aikaista työntekijää, joista perheenjäseniä olisi ollut kaksi.

Golfkenttätöimintää, jossa käytettiin erikseen sitä varten palkattavaa henkilökuntaa, oli pidettävä toiminnan laatu ja toiminnan vaatimat investoinnit huomioon ottaen maatilataloudesta erillisenä liikkeenä, josta saatava tulo ei kuulunut maatilatalouden kanssa samaan tulolähteeseen. Ennakko-tieto. Verovuodet 1990–1994. Ään. 4–1.

KHO 1990/343 (B 520)

Maanviljelijä harjoitti maatilataloutta Lopen kunnassa 252 ha:n tilalla, josta peltoa oli 42 ha. Hän oli lisäksi harjoittanut 70 km:n etäisyydellä maatilalta Helsingissä perunan, vihannesten ja juuresten torimyyntiä, minkä liikevaihdoksi ilmoitettiin noin 200 000 mk. Myydyistä tuotteista noin 65 %:n ilmoitettiin olleen omalta tilalta ja muu osa myynnistä oli maanviljeli-

jän muualta ostamien tuotteiden edelleen myyntiä. Maatalouden palkkamenosta kohdistui osa torimyyntiin. Toripaikat maanviljelijä oli vuokranut jatkuvilla vuokrasopimuksilla. Hän oli harjoittanut torikauppaa ympäri vuoden ja tehnyt siitä myös elinkeinoilmoituksen. Torikauppaa oli pidettävä maatilataloudesta erillisenä liiketoimintana ja sen osalta kunnallisverotus oli toimitettava Helsingissä. Verovuodet 1984–1986. Ään. 3–2.

Näissä kahdessa päätöksessä toiminta on katsottu elinkeinotoiminnaksi. Golfkenttäratkaisussa täyttyy paremmin elinkeinotoiminnan tunnusmerkit. Toimintaan on investoitu, lähinnä rakennuksiin. Maatalouden koneita oli tarkoitus käyttää kenttien hoidossa, joka puoltasi maatalouden tulolähdettä. Elinkeinotoiminnan tulolähdettä puoltaa palkatun henkilöstön määrä. Lisäksi päätöstä voisi perustella kilpailuneutraliteetilla, samankaltaista toimintaa tulee verottaa samalla tavalla. Golfkenttä toiminta Suomessa on yleisesti elinkeinotoimintana verotettavaa toimintaa.

Torimyyntipäätös saattaisi tänä päivänä olla erilainen eli se olisi maatalouden sivuansio-toimintana harjoitettavaa toimintaa varsinkin kun maatalouden harjoittajan maatilalla tuotettuja tuotteita oli 65 %:a. Se, missä tuotteita myydään, ei tänä päivänä ole suurta merkitystä mietittäessä tulolähdettä. Ratkaisun tulkinnanvaraisuus näkyy myös siinä, että ratkaisu on äänestyspäätös.

KVL 1991/228

Maatilataloutta harjoittavien puolisojen tarkoituksena oli perustaa kommandiittiyhtiö, jonka toimiala on teurastamotoiminta, lihan paloittelu- ja jalostustoiminta, lihajalosteiden savustus ja myynti. Vastuunalaisina yhtiömiehinä toimivat puolisot ja heidän poikansa. Yhtiö aikoo rakentaa puolisojen omistamalle maatilalle uudet erilliset toimitilat. Rakennusinvestointi on noin 1,2–1,5 milj. mk sekä kalustoinvestointi noin 300 000–400 000 mk. Yhtiön arvioitu liikevaihto on noin 2 milj. mk vuodessa. Vastuunalaisten yhtiömiesten lisäksi yhtiössä työskentelee kaksi vierasta työntekijää, jotka ovat liha-alan ammattilaisia. Teurastamossa käsiteltävistä ja myymälässä myytävistä tuotteista muodostavat oman tilan tuotteet noin 50 % sekä muualta ostetut samoin noin 50 %. Teurastamo on avoinna viitenä päivänä viikossa ja myymälä neljänä päivänä viikossa. Jalostetut tuotteet on tarkoitus myydä mainitussa myymälässä.

Kun otettiin huomioon perustettavan kommandiittiyhtiön toimintaa varten sijoitettava pääomapanos, toimintaa varten palkattava erillinen henkilö-

kunta ja se, että yhtiö käsittelee huomattavassa määrin myös tilan ulkopuolelta hankittavia tuotteita, toimintaa pidettiin puolisoiden harjoittamasta maatilataloudesta erillisenä liiketoimintana ja kommandiittiyhtiölle vahvistettavasta verotettavasta tulosta puolet jaettiin verotettavaksi yhtiön tulona ja puolet yhtiömiesten tulona TVL 35.2 §:ssä säädetyllä tavalla. Verovuodet 1991–1992.

KVL:n päätöksessä näkyy elinkeinotoiminnan tulolähdettä puoltavia piirteitä selvästi. Toiminnan luonne viittaa elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, teurastamotoiminta on yleisesti Suomessa elinkeinotoimintaa. Pääomaa käytetään paljon investointeihin rakennuksiin ja koneisiin. Tuotantoon tarvittavaa raaka-ainetta hankitaan huomattavissa määrin maatilaulkopuolelta. Vierasta työvoimaa käytetään toiminnassa, sitä ei harjoiteta ainoastaan maataloutta harjoittavien yrittäjäpuolisoiden työpanoksella.

6. TULOLÄHDEJAON VAIKUTUKSET MAATILAOSAKEYHTIÖN KIRJANPITOON JA VEROTUKSEEN MAATALOUDEN TULOLÄHTEEN KANNALTA

Osakeyhtiö muodostuu, kun se merkitään kaupparekisteriin. Osakeyhtiön on erillinen verovelvollinen ja sitä verotetaan aina kulloinkin voimassa olevan kiinteän verokannan mukaan. Verokanta on vuonna 2013 24,5 %, mutta vuoden 2014 alusta alkaen hallituksen budjettiriihessä tekemän esityksen mukaan, yhteisöverokanta alennetaan 20 %:iin (Valtiovarainministeriö 2013). Osakeyhtiön osakkaat omistavat osakeyhtiön osakkeet ja eivät ole vastuussa yhtiön sitoumuksista ja vastuista. Osakeyhtiölaki on keskeisin laki, jota sovelletaan osakeyhtiöön heti sen perustamisvaiheesta ja sen suunnittelusta lähtien. (Engblom ym. 2010:71-72).

Kirjanpitolain 1.1 § perusteella osakeyhtiön on aina kirjanpitovelvollinen. Se merkitsee osakeyhtiölle sitä, että sen on aina pidettävä toiminnastaan kirjanpitoa. Lisäksi se merkitsee velvollisuutta laatia tilinpäätös ja vaatimusta täyttää kirjanpitoaineistoa ja tilinpäätöksen julkistamista koskevat vaatimukset. Kirjanpito on lähtökohtaisesti laadittava suoriteperusteisesti. (Leppiniemi 2006:18)

Tulolähdejako on yksinomaan verotuksessa sovellettava käsite. Se on verovelvollisten verotusta koskeva tuloslaskentayksikkö. Tulolähdejaottelu vaikuttaa ratkaistaessa tulon ja menon laajuuskysymyksiä, jaksottamista ja arvostamista sekä kohdistamista. Erityisen merkittävä tulolähdejako on vahvistettaessa ja käytettäessä tappioita. Tulolähdejako perustuu pääverolakien, tuloverolain, elinkeinoverolain ja maatilatalouden tuloverolain, mukaiseen jakoon. (Mattila 2009:131-132)

6.1. Kirjanpito

Maatilaosakeyhtiö on pidettävä kirjanpitoa kirjanpitolain 1.1 §:n perusteella. Maatilaosakeyhtiön kirjauksiin ei voida soveltaa muistiinpanoja ja niiden tekemistä koskevia säännöksiä. Kirjanpitolaki 2.1 § mukaisesti kirjanpitoon on merkittävä liiketapahtumina menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. Suoriteperusteisuus on kirjaamisen lähtökohta. Meno kirjataan, kun tuotannontekijä vastaanotetaan ja tulo, kun suorite luovutetaan. Tulon kirjaamisessa ennakkomaksu kirjataan silloin, kun maksu on saatu. Jos tulo ja meno kirjataan maksuperusteen mukaan, tällöin ostovelat ja myyntisaamiset on pystyttävä selvittämään jatkuvasti. (Leppiniemi 2006:25)

Maatilaosakeyhtiön verotukseen sovelletaan maatalouden tulolähteen perusteella maatalouden tuloverolakia ja verotuksen perusteena on silloin maksuperusteisuus. Maksuperusteisuus koskee kaikkia verovelvollisia. Kirjanpitolain 3.4 § maksuperusteiset kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia ja maatalouden harjoittamista koskevia kirjauksia lukuun ottamatta, on oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista. Tässä tulee ristiriita kirjanpitolain suoriteperusteisuuden ja maatalouden verotuksen maksuperusteisuuden välille.

Kirjanpitolautakunnan ratkaisussa 1894/25.9.2012 hakija on pyytänyt lausuntoa mm. siitä, voidaanko maatilaosakeyhtiön maksuperusteisuuteen pohjautuvan tilinpäätöksen katsoa antavan oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, jos kaikki varallisuus ei näy taseessa. Kirjanpitolautakunnan vastauksessa se toteaa suositavansa maatilaosakeyhtiön tilinpäätöksen laatimista lähtökohtaisesti suoriteperiaatella. Kirjanpitolain 3.4 § maatalouteen perustuva poikkeus rinnastetaan vähäisyyteen. Perusteena on lisäksi ollut, että mitä suurempi maatilaosakeyhtiön volyymi on, sitä tarkoituksenmukaisempaa on laatia suoriteperusteinen tilinpäätös.

Leppiniemi käsittelee Kirjanpitolain kommentaari- teoksessaan sivulla 118 myös tätä aihetta. Vähäisyyden perusteella maatalouden liiketapahtumat voidaan kirjata maksuperusteisesti ja tuloksen laskenta tapahtuu samalla periaatteella. Kuitenkin suoriteperusteisuutta on aina mahdollista käyttää. Toiminnan volyymillä (suuruus) Leppiniemi näkee olevan sen vaikutuksen, että suoriteperusteisuuden noudattaminen on perusteltua. IAS/IFRS- standardit eivät tunne Suomen kirjanpitolain mukaista poikkeusta maatalouden liiketapahtumien kirjaamisen osalta.

Vaikka kirjanpitolautakunnan ratkaisu antaa perusteita enemmänkin tilinpäätöksen laatimiseen, maatilaosakeyhtiön kirjanpito tulisi, varsin kun toiminta on laajaa, tulisi laatia suoriteperusteisesti. Verotuksessa kirjaukset oikaistaan vastaamaan maksuperusteisuutta maatalouden tuloverolain edellyttämällä tavalla. Suoriteperusteisuutta perustelisin sillä, että kokemukseni mukaan pääasiassa kaikkien maatilaosakeyhtiöiden toiminnan volyymi ei ole vähäistä. Toki näitäkin poikkeuksia on, muuta ne ovat määrältään vähäisiä. Lisäksi sellainen tekijä, mikä ei ole verotukseen liittyvä seikka, on osakeyhtiöiden vertailtavuus. Rahoittajat sekä muut tahot ovat kiinnostuneita toiminnan tunnusluvuista ja niiden vertailtavuudesta muiden toimialojen kesken. Maatalous yhtiömuodossa on liiketoimintaa siinä kuin konepaja- tai metalliteollisuus. Kirjanpitolautakunnan kannanoton perusteella, jos maatilaosakeyhtiössä käytetään maksuperusteista kirjanpitoa, on

tilinpäätöksen liitetietoina esitettävä menettelyn vaikutukset tilikauden tulokseen ja ta-
loudelliseen asemaan.

6.2. Nettovarallisuus

Yksityisliikkeen ja henkilöyhtiön nettovarallisuuden laskennassa osakeyhtiö poikkeaa siten, että kaikki osakeyhtiön varat otetaan huomioon nettovarallisuutta laskettaessa. Tulolähdejaolla ja tulolähteellä ei ole osakeyhtiössä nettovarallisuuden kannalta merkitystä. Verovuotta edeltäneen vuoden tase on perusteena nettovarallisuuden laskennalla, tämä periaate pätee myös yksityisliikkeeseen ja henkilöyhtiöön. Nettovarallisuus on perusteena osakkeen matemaattiselle arvolle ja siten mahdollisuuteen jakaa osinkoa, yleisenä tavoitteena lienee verovapaasti, jatkossa vuodesta 2014 alkaen osittain verovapaasti. Matemaattinen arvon osakkeelle saadaan jakamalla yhtiön nettovarallisuus ulkona olevien osakkeiden lukumäärällä. Jos yhtiö on lunastanut omia osakkeitaan, näiden määrä jätetään ottamatta lukuun. (Ossa 2013:236)

Hallituksen budjettiriihessä keväällä 2013 tekemän esityksen mukaan, vuoden 2014 alusta osinkoverotus muuttuu. Osinkojen verotuksen verovapaudesta luovutaan ja osinkotulo on jatkossa saajalle osittain veronalaista tuloa. Veronalaista pääomatuloa listatusta yhtiöstä saatu osinko on 85 prosenttisesti. Listaamattomasta yhtiöstä, joita maatalosakeyhtiöt ovat, saatu osinko on veronalaista pääomatuloa 25 prosenttisesti siihen saakka, joka vastaa osakkeen matemaattiselle arvolle laskettua kahdeksan prosentin vuotuista tuottoa kuitenkin enintään 150 000 euroon saakka. 150 000 euron rajan ylittävältä osalta osinkotulosta saajalleen veronalaista pääomatuloa on 85 prosenttia. Jos osinko ylittää kahdeksan prosentin vuotuisen tuoton, sitä verotetaan 75 prosenttisesti ansiotulona.

Osinkoverotus muuttuu siten, että osinkotulo on aina saajalle osittain veronalaista tuloa. Listatusta yhtiöstä saatu osinko on saajalle 85 prosenttisesti veronalaista pääomatuloa. Listaamattomasta yhtiöstä saatu osinko on saajalle 25 prosenttisesti veronalaista pääomatuloa siihen määrään saakka, joka vastaa osakkeen matemaattiselle arvolle laskettua 8 prosentin vuotuista tuottoa, kuitenkin enintään 150 000 euroon asti. Euromääräisen rajan ylimenevä osuus osinkotulosta on saajalle 85 prosenttisesti veronalaista pääomatuloa. Siltä osin kuin osinko ylittää vuotuisen 8 prosentin tuoton sitä verotetaan 75 prosenttisesti ansiotulona.

Esimerkki:

Jos maatalosaosakeyhtiön nettovarallisuus on 250 000 euroa ja osakkeen omistajia ovat puoliset A ja B. Yhtiö päättää jakaa osinkoa yhteensä 50 000 euroa. Osinkojen verotus tapahtuu siten seuraavasti:

1. Nettovarallisuus 250 000 euroa \times 8 % = 20 000 euroa. Tämä jakaantuu A ja B puoliksi eli 10 000 euroa / 10 000 euroa, josta kumpikin maksaa veroa 2 500 euroa.
2. Jäljelle jääneestä 30 000 euron osingosta A ja B saama tulo on 75 % ansiotuloa, josta vero määräytyy kulloisenkin kunnallisveroäyrin ja progression mukaan.

6.3. Kotieläimet

Maatalosaosakeyhtiön nettovarallisuuden muodostumisessa on tulkinnallisia kysymyksiä ja ne koskevat varojen arvostusta ja käsittelyä. Osakeyhtiön nettovarallisuuden ja osakkeen matemaattisen arvon laskennan perusteet ovat varojen arvostamislain 2 luvussa. Nettovarallisuuslaskennan aluksi voidaan palata kohdan 6.1. maatalosaosakeyhtiön kirjanpidon suoriteperusteisuuteen ja verotuksen maksuperusteisuuteen. Jos kirjanpito pidettäisiin kirjanpitolain 3.4 §:n perusteella maksuperusteisesti, verovuonna hankittujen kotieläinten hankintameno on kirjattu silloin kokonaan menoksi. Jos näin on toimittu, voidaanko silloin ajatella, että kotieläimillä ei ole arvoa taseessa, koska ne on vähennetty verotuksessa, mutta todellisuudessa ne ovat olemassa tuotantorakennuksessa (mm. lehmät maidontuotantoa varten tai naudat lihantuotannossa).

MVL antaa mahdollisuuden jaksottaa kotieläinten hankintamenon verovuodelle ja kahdelle seuraavalle vuodelle. Näissä tilanteissa selvää lienee se, että se osuus mitä hankintamenosta ei ole verovuonna vähennetty, olisi varallisuutta.

Tämän kohdan osalta, kuten edellisessä kohdassa 6.1., olisin edelleen sillä kannalla, että maatalosaosakeyhtiön kirjanpito on suoriteperusteinen ja kotieläimet ovat taseessa mukana, kun ne ovat olemassa. Ne ovat yhtiön varoja ja vaikuttavat nettovarallisuuden laskennassa. Tässä jää edelleen olemaan se ristiriita, että kirjanpidon oikaisussa verotusta varten, eläimet MVL:n mukaan vähennetään.

Verohallinnossa on esitetty, että jos suoriteperusteinen kirjanpito muutetaan maksuperusteiseksi verotusta varten, myös nettovarallisuuslaskelma muutettaisiin maksuperusteiseksi (Kovalainen 2012). Tämä on ristiriidassa yleisen menettelyn kanssa, koska

kaikki osakeyhtiön varat otetaan mukaan nettovarallisuutta laskettaessa. Verotuksen ja nettovarallisuuslaskennan perusteita tulisi käsitellä eri tavalla. Jos eläimet lasketaan mukaan varallisuuteen, vaikka ne on verotuksessa vähennetty, ne kasvattavat nettovarallisuutta ja sitä kautta vaikuttavat matemaattiseen arvoon ja osingonjakoon.

6.4. Osuuskuntien osuudet

Maatalouden harjoittamiseen varsinkin maidon- ja lihantuotannossa kuuluu meijerien ja teurastamoiden osuuksia. Nämä osuudet ovat maatalouden varoina käsiteltäviä omaisuuseriä niin luonnollisilla henkilöillä kuin maatalaosakeyhtiölläkin. Varallisuuden perusteella laskettava määrä poikkeaa kuitenkin näillä verovelvollisilla. Luonnollisen henkilön osalta, aihetta on käsitelty sivuilla 31-32. Seuraavan esimerkin perusteella vaikutus luonnollisen henkilön maatalouden varoihin on nähtävissä.

Esimerkki:

Maatalouden harjoittajalla C on osuuksia Itikka osuuskunnassa, joka omistaa A- tuottajat Oy:n, joka taas harjoittaa lihanhankintaa Atrialle. C:llä on velvoiteosuuksia osuuskunnan jäsenyydestä 10 kappaletta á 50 € kpl. Hän on maksanut osuuskunnalle osuudet kokonaisuudessaan eli niiden maksettu arvo on 500 €. Maatalouden varoihin hän voi kuitenkin laskea osuuskunnan osuudet osuuskunnan osuuden matemaattisella arvolla, joka verovuodelle 2012 on ollut 920 €/kpl. Maatalouden varoihin C kirjaa 9 200 euroa.

Maatalaosakeyhtiössä osuuskuntien osuuksien arvostamisessa tullaan siihen kysymykseen, arvostetaanko ne maksetun mukaisena vai onko osuuksien matemaattisella arvolla laskettu arvo ns. vertailuarvo ja voidaan käyttää korkeampaa arvoa. VAL:n 2 luvussa olevien osakeyhtiöiden omaisuuden arvostusperusteissa ei ole suoraan sellaista kohtaa joka on luvussa 4 maatalouden harjoittajien osalta. VAL 26 § on kirjoitettuna maatalouden harjoittajien osalta, että maatalouteen kuuluvan osakkeen pidetään VAL 4–6 §:ssä tarkoitettua vertailuarvoa ja maatalouteen kuuluvan osuuskunnan osuuden arvo laskeaan osuusmaksun suuruutta vastaavaksi. Jos osuuden omistamiseen liittyy erityisiä etuja, jotka edellyttävät poikkeamista tästä menettelystä, voidaan osuuden verotusarvo vahvistaa tarvittaessa noudattaen, mitä osakkeen matemaattisen arvon laskemisesta säädetään.

Osuuskuntien osuuksien omistamiseen sekä luonnollisella henkilöllä että osakeyhtiöllä liittyy erityisiä etuja. Etu on se, että osuuskunta sitoutuu vastaanottamaan tuottajalta tuotetut tuotteet. Ongelma on se, että osakeyhtiölle ei varojen arvostamislaissa ole kirjattu tätä kohtaa samansisältöisenä.

Hallituksen esityksessä 144/2005 varojen arvostamislaista, on mainittu, että muun kuin julkisesti noteeratun yhtiön osakkeen vertailuarvo laskettaisiin, varallisuusverotuksessa noudatetun verotusarvon tapaan, matemaattisen arvon laskentaa koskevien sääntöjen mukaan, mutta niistä tietyiltä osin poiketen. Varallisuusverolain 29 §:ssä oli säännös osuuskunnan osuuden verotusarvon laskentaan ja se soveltui myös silloin osakeyhtiön osuuskunnan osuuksien arvostamiseen. Jos tätä perustetta noudatetaan, silloin maatalosaosakeyhtiössä olevien osuuskuntien osuuksien arvolle laskettaisiin vertailu arvo matemaattisen arvon perusteella ja jos, se on suurempi kuin nimellisarvo, käytettäisiin tätä korkeampaa arvoa.

Osuuskuntien osuuksien arvostamisessa on kyse tulolähdejaosta, mutta kuitenkin enemmän siitä, kuka on toimija varojen arvostamislain mukaan ja miten lain luvut on kirjoitettu. Jos toiminta on samanlaista maatalouden harjoittamista, varojen arvostamisessa ei tulisi olla suuria eroavaisuuksia.

7. JOHTOPÄÄTÖKSIÄ

Tulolähdejaolla on tärkeä merkitys verotuksen toimittamisessa ja tulojen ja menojen kohdistamisessa eri tulolähteisiin. Eri tulolähteiden välisiä tuloksia, lähinnä tappioita, ei voida vähentää toisen tulolähteen tuloksesta. Voitolliset tulokset lasketaan yhteen ja verotetaan verovelvollisella lopullisessa verotuksessa kokonaisuutena. Lopullisessa verotuksessa voidaan päätyä siihen, että toisen tulolähteen tappio vähennetään toisen tulolähteen voitollisesta tuloksesta. Tämä tapahtuu verolajien mukaisesti eli mm. maatalouden verottavan tuloksen pääomatulo-osuudesta vähennetään metsätalouden negatiivinen lopputulos.

Julkisuudessa käydään keskustelua tulolähdejaon poistamisesta juuri yhteisöjen osalta. Viimeisin on Lasse Arvelan vetämän elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmän tehtävä elinkeinoverotuksen uudistamiseksi kilpailukyvyn ja veropohjan turvaamiseksi. Rakeenteellisina uudistuksina on käsitelty juuri tulolähdejaon poistamisen mahdollisuuksia. Työryhmän esittää, että osakeyhtiön tulonhankkimistoimintaa tulisi käsitellä ja verottaa yhtenä kokonaisuutena elinkeinoverolain mukaan. (Valtiovarainministeriö 2013:54)

Maatalouden tulolähdettä ja maatilatalouden tuloverolakia ei ole syytä poistaa. Verovelvollisia, joiden verotus toimitetaan näiden perusteiden nojalla, on kuitenkin olemassa vielä huomattava määrä. Muistiinpanovelvollisuus on ollut voimassa yli 40 vuotta ja sen perusteella verotettava tulo voidaan laskea. Kirjanpidon tarpeellisuutta voidaan toki pohtia aktiivituloilla mm. talouden seurantaan varten, mutta sitä toki voidaan soveltaa jo nytkin.

Osakeyhtiömuotoisen maatalouden harjoittamisen osalta voidaan pohtia vakavammin maatalouden tulolähteen ja maatilatalouden tuloverolain merkitystä. Maatilatalouden tuloverolaki on säädetty aikana, jolloin osakeyhtiömuotoista maataloutta ei harjoitettu. Maatilatalouden tuloverolain muuttaminen vastaamaan osakeyhtiöiden vaatimuksia ei ole järkevää, koska jos sitä muutettaisiin, syytä olisi muuttaa sitä elinkeinoverolain suuntaan. Tällöin ei maatilatalouden tuloverolakia olisi syytä säilyttää.

Maatilaosakeyhtiöiden verotus voitaisiin toteuttaa soveltamalla niihin jo voimassa olevaa elinkeinoverolakia. Suurin ero lienee siinä, että elinkeinoverolaki ei tunne tasausvarausta tulontasauskeinona. Mikään ei ehkä estäisi laatimasta lakiin poikkeusta, että maataloutta harjoittava osakeyhtiö voisi tehdä tasausvarauksen. Elinkeinoverolakia sovel-

lettaessa kirjanpito olisi suoriteperusteinen ja verotusta varten kirjanpitoa ei tarvitsisi muuttaa kassaperusteiseksi. Tulkintaongelmilta vältyttäisiin myös nettovarallisuuden laskennassa, koska siihen sovellettaisiin elinkeinoverolakia. Osuuskunnan osuuden laskennassa tulkintaongelma ilmeisesti säilyisi edelleen, ellei oikeuskäytännöstä saada siihen päätöstä.

Maatalouden harjoittajan eläkelainsäädäntöön ja käytäntöön tulisi tehdä myös muutos. Maatalousyrittäjien eläkelaitos (MELA) hoitaa maaseudun yrittäjien sosiaaliturvaa. Mela tarjoaa pakollisia eläkevakuutuksia ja muita vakuutuksia viljelijöille, kalastajille, poronhoitajille ja metsänomistajille. Melan perusteena vakuuttamiselle on, että toimintaa verotetaan maatilatalouden tuloverolain mukaan. Jos toimintaa verotetaan elinkeinoverolain mukaan, silloin Mela ei vakuuta yrittäjää. Kun maatalaosakeyhtiötä verotetaan maatilatalouden tuloverolain mukaan, MYEL- eläkevakuutukseen kuin siihen liittyvään pakolliseen ja vapaaehtoiseen Mata- tapaturmavakuutukseen säilyy oikeus osakkailla. Lisäksi tärkeä merkitys on lomituspalveluiden säilymisellä (Kiviranta 2012:15).

Yhtenäisyys verotuksessa on merkittävä asia. Kaikkia verovelvollisia samassa asiassa tulee käsitellä samalla tavalla. Kun maatalaosakeyhtiössä on tulkinnanvaraisia kysymyksiä, voivat verovelvolliset toimia jo eri tavalla kirjanpidossa kirjaamisen perusteen suhteen (maksu-/suoriteperiaate). Lisäksi varojen arvostamisessa voidaan muutamissa aikaisemmin mainituissa kohdissa toimia eri tavalla. Yhdenmukaisuutta verotukseen ja sen toimittamiseen maatalaosakeyhtiössä saavutettaisiin käsittelemällä niiden maatalouden harjoittamista elinkeinoverolain mukaan.

Edelliseen kohtaan liittyen yhtenäisyydellä on merkitystä myös osakeyhtiöiden tilinpäätösten vertailussa. Kuten aikaisemmin olen maininnut, mm. rahoittajilla on mielenkiintoa rahoittamiensa maatalaosakeyhtiöiden tilinpäätösten suhteen. Niistä halutaan vertailutietoja ja tunnuslukuja muihin osakeyhtiönä toimintaa harjoitettaviin toimialoihin nähden. Maatilojen suuret investoinnit verrattuna liikevaihtoon voivat olla erilaisia maatilalla kuin metalliteollisuudessa. 1,5 miljoonan euron navettainvestointiin voidaan suhtautua eri tavalla kuin saman kokoluokan teollisuushallin investointiin. Näitä kuitenkin tulee pystyä vertailemaan keskenään. Maatalaosakeyhtiön osakkeen omistajalle on hyötyä siitä, että hän voi osoittaa yhtiönsä toiminnasta vertailukelpoisia tietoja toisiin osakeyhtiöihin nähden.

Yhteenvetona voidaan todeta, että tulolähdejako ja maatilatalouden tuloverolaki on ajantasainen luonnollisten henkilöiden, kuolinpesien ja verotusyhtymien osalta ja se on syytä säilyttää. Maataloutta harjoittavien osakeyhtiöiden osalta tulisi siirtyä käyttämään elinkeinoverolain perusteita myös maatalouden osalta. Osakeyhtiöillä yleisesti voitaisiin poistaa tulolähdejako.

LÄHDELUETTELO

- Andersson, Edward (1998). *Tulolähdejaon merkitys yritysverotuksessa erityisesti yhteisöjen kohdalla*. Verotus- lehti 2, 126–135. ISSN 0357-2331
- Andersson, Edward (1995). *Tuloverotus ja varallisuusverotus*. Helsinki, Lakimiesliiton Kustannus. ISBN 951-640-733-1.
- Engblom, Ari, Holla, Jyrki, Holmström, Paula, Järvinen, Jussi, Kellas, Sebastian, Lepistö, Markku, Nuotio, Vesa-Pekka, Paronen, Vesa, Sandelin, Erik, Torkkel, Timo, Tunturi, Markku O., Vuorilehto, Eila (2010). *Elinkeinoverotus 2010*. Helsinki, KPMG ja Edita Publishing Oy. ISBN 978-951-37-5420-4.
- Enroth, Ari, Österman, Peter & Harmoinen, Taina (2007). *Maatilayrityksen yhtiöittäminen*. Vantaa: Proagria Maaseutukeskusten Liitto. ISBN 978-951-808-152-7.
- Fredriksson, Antti, Havukainen, Jari, Hilmola, Juha, Ilkka, Heikki, Laitinen, Elina, Luoma, Jukka, Mikkola, Johanna, Mäkinen, Terhi, Nevalainen, Rabbe, Ojala, Anu, Saari, Jussi, Termäs, Kari, Tikka, Marja, Virtanen, Päivi & Vuorio, Anne (2008). *Kirjanpitolaki tänään*. Helsinki, Talentum. ISBN 978-952-14-1263-9.
- Haapanen, Mikko, Heikura, Jouko & Leino, Kalle (2004). *Maatila liikeyrityksenä*. Helsinki, WSOY. ISBN 951-0-27951-4.
- Verohallinto (2012). *Henkilöverotuksen käsikirja 2012, verovuosi 2011*. Verohallinnon julkaisu 43.12. Helsinki, Edita Prima Oy.
- Kiviranta, Esko (2013). *Maatilaverotus*. Yritysonline, jatkuva täydenteinen kirja. Saatavissa internetissä: <http://onlinepalvelu.sanomapro.fi/?navi=Onlinepalvelut>. Verotusfokus
- Kiviranta, Esko (2012). *Johtaako maatalouden osakeyhtiöittäminen verosäästöihin?*. Käytännön Maamies 4/2012, s. 13-15.
- Kovalainen, Markku (2005). *Maatalouden sivuansio toiminta, rajanvetoa esimerkkita-pauksin*. Vantaa 16.- 17.11.2005, Ajankohtaista VTL- yritysten verotuksesta. Oulu ja Kainuun verovirasto.
- Kovalainen, Markku (2012). *Osakeyhtiömaatilan verottaminen. Tulolähteet, verotuspe-rusteet ja nettovarallisuus*. Vantaa. Luentomateriaali ProAgria- koulutustilaisuus 25.9.2012
- Kukkonen, Matti (2001). *Maatilan osakeyhtiöittämisen verokysymyksiä*. Verotus- lehti 3, 237–253. ISSN 0357-2331.

- Kukkonen, Matti (2010). *Pienosakeyhtiön ja sen osakkaan tuloverotus*. Helsinki. Talentum. ISBN 978-952-14-14727-5.
- Leppiniemi, Jarmo & Walden, Risto (2009). *Tilinpäätös ja verosuunnittelu*. Helsinki, WSOY.
- Mattila, Pauli K. (2009). *Tulolähdejaosta ja sen merkityksestä verotuksessa*. Verotuslehti 2. 131–144. ISSN 0357-2331.
- Myrsky, Matti & Linnakangas, Esko (2010). *Elinkeinotulon verotus*. Helsinki, Talentum. ISBN 978-952-14-1402-2.
- Ojala, Ilkka (2003). *Kannattaako maatalan osakeyhtiöittäminen*. Suomen Siipikarja 2, 6-7.
- Ojala, Ilkka (2005). *Tuloverotuksen tulolähteet*. Tilisanomat, Verokoulu. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.tilisanomat.fi/lehti/article.php?catid=9&artid026&v=2005>>.
- Ossa, Jaakko (2013). *Tuloverolaki käytännössä*. Helsinki, Sanoma Pro Oy. ISBN 978-952-63-0731-2.
- Raunio, Merja & Romppanen, Leena & Ukkola, Outi & Kotiranta Kare (2014). *Varojen jakaminen ja verotus osakeyhtiössä*. Helsinki, KHT-Media Oy. ISBN 978-952-218-196-1.
- Räbinä, Timo (1994). *Maatalouden lopettamistilanteiden verotuksesta II*. Verotuslehti 2, 182–193. ISSN 0357-2331.
- Matilda (2013). *Maatalatilastollinen vuosikirja 2012*. Haettu 3.9.2013 osoitteesta: www.maataloustilastot.fi/sites/default/files/vuosikirja_2012.pdf
- TIKE, MMM tietopalvelukeskus (2007). *Monialaisten tilojen yleisimmät toimialat vuonna 2007*. Haettu 3.9.2013 osoitteesta: <URL:http://www.mmmtike.fi/www/fi/pdf/muut_liitetiedostot/080512_yleisimmat_toimialat.pdf>.
- Ulkoasianministeriö (2012). *Suomi maailmantaloudessa*. Haettu 30.12.2012 osoitteesta: <URL: <http://formin.finland.fi/public/default.aspx?nodeid=15263&contentlan=1&culture=fi-FI>>
- Valtiovarainministeriö (2013). *Hallitus päätti kasvua ja työllisyyttä tukevista budjettiesityksistä*. Valtiovarainministeriön tiedote 30.8.2013. Haettu 6.9.2013 osoitteesta: URL: <http://valtioneuvosto.fi/ajankohtaista/tiedotteet/tiedote/fi.jsp?oid=392871>

- Valtiovarainministeriö (2013). *Elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmän muistio*. Helsinki, Juvenes Print – Suomen Yliopistopaino Oy. ISBN 978-952-251-470-7.
- Verohallinnon käsikirja (1991). *Maatilatalouden verotus. Lainsäädäntö, Verohallituksen ohjeet ja oikeustapaukset*. Helsinki, Verohallituksen julkaisu 527. ISBN 951-861-999-9.
- Villa, Seppo (2006). *Henkilöyhtiöt ja osakeyhtiö*. Helsinki, Talentum. ISBN 952-14-0933-9.
- Villa, Seppo (2013). *Henkilöyhtiöt ja osakeyhtiö*. Helsinki, Talentum. ISBN 978-952-14-2004-7.
- Villa, Seppo, Ossa, Jaakko, Saarnilehto, Ari (2007). *Yritysmuodot. Toiminta, rahoitus, verotus*. Helsinki, Sanoma Pro Oy. ISBN 978-951-0-31160-8.

OIKEUSTAPAUSTRUETTELO

KHO 9.8.1977 t. 2647	s. 26
KHO 15.1.1986 t. 142	s. 26
KHO 7.7.2009/1741	s. 27
KHO 25.3.1996/856	s. 33
KHO 2000/813	s. 33
KHO 1982 II 553	s. 49
KHO 1983 II 572	s. 49
KHO 1981 II 575	s. 49
KHO 31.7.2008/ t. 1779	s. 49
KHO 2000/2885	s. 50
KHO 2000/67	s. 51
Vaasan hallinto-oikeus 18.2.2000 00/0114/1	s. 54
KHO 5.3.1987 t. 706	s. 55
KHO 1986 II 508	s. 55
Vaasan hallinto-oikeus 2.6.2009 09/0297/3	s. 56
KHO 1991/4528 (B 515)	s. 59
KHO 1990/343 (B 520)	s. 59

KVL 1991/228

s. 60