Hallituksen esitys eduskunnalle yrittäjävähennystä koskevaksi lainsäädännöksi

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi tuloverolakia. Lakiin otettaisiin säännös niin sanotusta yrittäjävähennyksestä. Lakia muutettaisiin siten, että elinkeinotoiminnan, maatalouden ja porotalouden tuloksesta vähennettäisiin verotuksessa viisi prosenttia, kun tulos otetaan huomioon luonnollisen henkilön tai kuolinpesän verotuksessa. Metsätalouden verotuksessa otettaisiin huomioon vastaava vähennys.

Esitys liittyy valtion vuoden 2017 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2017 alusta. Muutosta sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2017 toimitettavassa verotuksessa.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ....1
SISÄLLYS....2
PERUSTELUT....3
1 Nykytila....3
1.1 Yleistä....3
1.2 Lainsäädäntö ja käytäntö....3
1.3 Nykytilan arviointi....7
2 Esityksen tavoitteet ja ehdotetut muutokset....8
2.1 Tavoitteet....8
2.2 Ehdotetut muutokset....9
3 Esityksen vaikutukset....11
3.1 Taloudelliset vaikutukset....11
3.2 Vaikutukset verovelvollisille....12
3.3 Vaikutukset viranomaisten toimintaan....15
4 Asian valmistelu....15
5 Riippuvuus muista esityksistä....16
6 Voimaantulo....16
LAKIEHDOTUS....17
Laki tuloverolain muuttamisesta....17

PERUSTELUT

1 Nykytila

1.1 Yleistä

Pääministeri Juha Sipilän hallituksen ohjelman mukaan hallituksen tavoitteena on tehdä Suomesta kilpailukykyisempi muiden toimien ohella myös yrittämisen, omistamisen ja investoimisen verotusta uudistamalla. Ohjelman mukaan yritysmuodoille, joita vuonna 2014 toteutettu yhteisöverokannan alennus ei koskenut, otetaan käyttöön yrittäjävähennys.

1.2 Lainsäädäntö ja käytäntö

Yksityisen elinkeinonharjoittajan verotus

Yksityisen elinkeinonharjoittajan liike- ja ammattitoiminnan verotus on yhdenkertaista ja se toteutetaan yrittäjän tasolla. Yksityisliike ei ole erillinen verovelvollinen. Yksityisliikkeen elinkeinotoiminnan tulos jaetaan tuloverolain (1535/1992) 30 §:n 1 momentin mukaan tappioiden vähentämisen jälkeen verotettavaksi yrittäjän ansio- tai pääomatulona (jaettava yritystulo). Jaettavasta yritystulosta lasketaan ensin pääomatulon osuus. Pääomatulo-osuutta laskettaessa nettovarallisuuteen lisätään tuloverolain 41 §:n 4 momentin mukaan 30 prosenttia verovuoden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksetuista palkoista. Tuloverolain 38 §:n 1 momentin mukaan pääsääntö on, että pääomatuloksi luetaan määrä, joka vastaa 20 prosentin tuottoa yrityksen nettovarallisuudelle. Tuottorajan ylittävä osa yritystulosta on veronalaista ansiotuloa ja lisätään henkilön muihin ansiotuloihin ja verotetaan progressiivisen ansiotuloveroasteikon mukaisesti. Pääoma- ja ansiotulo-osuudet ovat täysimääräisesti veronalaisia. Ansiotulosta suoritetaan veroa progressiivisen tuloveroasteikon perusteella, pääomatulosta 30 prosenttia ja siltä osin kuin verotettavan pääomatulon määrä ylittää 30 000 euroa, 34 prosenttia.

Yrittäjä voi tuloverolain 38 §:n 1 momentin nojalla kuitenkin vaatia, että pääomatuloksi luetaan enintään määrä, joka vastaa kymmenen prosentin tuottoa yrityksen nettovarallisuudelle. Yrittäjä voi myös vaatia, että yksityisliikkeestä saatu tulo luetaan kokonaan ansiotuloksi.

Yksityisliikkeen tuloksesta voidaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (*elinkeinoverolaki*, 360/1968) 46 a §:n mukaan vähentää toimintavaraus, enintään 30 prosenttia maksetuista palkoista. Toimintavaraus on veronhuojennus, jolla säädellään vuosittain verotettavan tulon määrää.

Yksityisliikkeen elinkeinotoiminnan tappio vähennetään tuloverolain 119 §:n mukaan elinkeinotoiminnan tuloksesta seuraavan kymmenen verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy. Verovelvollinen voi kuitenkin tuloverolain 59 §:n nojalla vaatia tappion vähentämistä kokonaan tai osittain muista saman verovuoden pääomatuloistaan. Jos pääomatuloista tehtävien vähennysten määrä on pääomatuloja suurempi, syntyy pääomatulolajin alijäämä, joka verovelvollisella on oikeus vähentää ansiotuloista maksettavista veroista tuloverolain 60 §:n mukaisesti alijäämähyvityksenä. Siltä osin kuin alijäämää ei oteta huomioon verosta tehtävänä vähennyksenä, se vahvistetaan pääomatulolajin tappioksi, joka vähennetään verovelvollisen seuraavina vuosina saamista pääomatuloista.

Elinkeinoyhtymän verotus

Henkilöyhtiötä, kuten myös muuta kahden tai useamman henkilön elinkeinotoiminnan harjoittamista varten perustamaa yhteenliittymää, käsitellään verotuksessa elinkeinoyhtymänä. Elinkeinoyhtymän verotus on yhdenkertaista ja toteutetaan osakkaiden tasolla. Elinkeinoyhtymä ei ole erillinen verovelvollinen. Yhtymälle vahvistetaan elinkeinotoiminnan, maatalouden ja muun toiminnan tulos, joka tuloverolain 16 §:n mukaan jaetaan tappioiden vähentämisen jälkeen verotettavaksi osakkaiden tulona niiden osuuksien mukaan, jotka heillä on yhtiön tuloon. Osakkaiden tulona verotettavaksi jaetuista osuuksista vähennetään osuuksiin sisältyvien osinkojen osalta määrä, joka elinkeinoverolain 6 a §:n mukaan ja maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 5 §:n 14 kohdan mukaan on osakkaan verotuksessa verovapaata tuloa. Osuuksista vähennetään tuloverolain 58 §:n 7 momentin mukaan myös yhtiöosuuden hankintaan käytetyn velan korko.

Osakkaan ollessa luonnollinen henkilö elinkeinoyhtymästä saatu tulo jaetaan verotettavaksi hänen ansio- tai pääomatulonaan. Tuloverolain 40 §:n 1 momentin mukaan kunkin yhtiömiehen veronalaiseksi pääomatuloksi luetaan määrä, joka vastaa 20 prosentin tuottoa yhtiömiehen osuudelle yrityksen nettovarallisuudesta. Tuottorajan ylittävä osa yritystulosta on veronalaista ansiotuloa. Pääomatulo-osuutta laskettaessa nettovarallisuuteen lisätään tuloverolain 41 §:n 4 momentin mukaan 30 prosenttia verovuoden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksetuista palkoista.

Henkilöyhtiön tuloksesta on verotuksessa mahdollista vähentää elinkeinoverolain 46 a §:ssä tarkoitettu toimintavaraus, jos yhtiön osakkaina on ainoastaan luonnollisia henkilöitä tai kuolinpesiä. Toimintavaraus on enintään 30 prosenttia maksetuista palkoista. Toimintavaraus on veronhuojennus, jolla säädellään vuosittain verotettavan tulon määrää.

Elinkeinotoiminnan tappio vähennetään yhtymän elinkeinotoiminnan tuloksesta seuraavan kymmenen verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy.

Maatalouden verotus

Maatalouden verotus on yhdenkertaista ja se toteutetaan maatalouden harjoittajan tasolla. Verotus toimitetaan näin myös silloin, kun kaksi tai useampi henkilö harjoittaa maataloutta yhdessä eli verotusyhtymän muodossa. Tuloverolain 15 §:n mukaan verotusyhtymä ei ole itsenäinen verovelvollinen, mutta maatalouden tulos vahvistetaan yhtymän tasolla ja jaetaan sen jälkeen osakkaille niiden osuuksien mukaan, jotka heillä on yhtymän tuloon. Osakkaan maatalouden tulos lasketaan vähentämällä hänen osuudestaan hänen korkomenonsa, jotka kohdistuvat yhtymän maatalouteen sekä aikaisemmilta verovuosilta vahvistetut osakkaan maatalouden tappiot yhtymästä.

Maatalouden tulos jaetaan maatalouden harjoittajan verotuksessa ansio- ja pääomatulo-osuuteen, jolloin pääomatulo-osuutta laskettaessa nettovarallisuuteen lisätään tuloverolain 41 §:n 4 momentin mukaan 30 prosenttia verovuoden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksetuista palkoista. Näin saadusta nettovarallisuuden määrästä pääomatulo-osuus on 20 prosenttia. Maatalouden harjoittaja voi kuitenkin vaatia, että pääomatuloksi luetaan enintään määrä, joka vastaa kymmenen prosentin tuottoa yrityksen nettovarallisuudelle. Maatalouden harjoittaja voi myös vaatia, että maataloudesta saatu tulo luetaan kokonaan ansiotuloksi. Pääoma- ja ansiotulo-osuudet ovat täysimääräisesti veronalaisia.

Maatalouden tappio vähennetään maatalouden tuloksesta seuraavan kymmenen verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy. Tuloverolain 59 §:n nojalla verovelvollinen voi kuitenkin

vaatia tappion vähentämistä kokonaan tai osittain tappiovuoden pääomatuloistaan vastaavasti kuin yksityinen elinkeinonharjoittaja.

Maatilatalouden tuloverolain 10 a §:n mukaan maatalouden tulosta on verotuksessa mahdollista vähentää tasausvarauksena enintään 40 prosenttia, kuitenkin vähintään 800 euroa ja enintään 13 500 euroa. Varaus on tuloksenjärjestelykeino, jolla voidaan tasoittaa verotettavien tulojen vaihtelua ja siten pienentää verojen määrää. Varauksen tekeminen lykkää tulon osan verotuksen tulevaisuuteen.

Metsätalouden verotus

Metsätalouden verotus on yhdenkertaista. Verotus toimitetaan metsänomistajan tasolla, ellei kyse ole yhteismetsästä. Verotus toimitetaan metsänomistajan tasolla myös silloin, kun kaksi tai useampi henkilöä omistaa metsää yhdessä eli verotusyhtymän muodossa. Verotusyhtymä ei ole itsenäinen verovelvollinen, mutta metsätalouden tulos vahvistetaan yhtymän tasolla ja jaetaan sen jälkeen osakkaille niiden osuuksien mukaan, jotka heillä on yhtymän tuloon.

Metsätaloudesta saadut tulot verotetaan luonnollisen henkilön verotuksessa pääosin metsätalouden pääomatulona tuloverolain 43 §:n mukaisesti. Metsätalouden pääomatulon verotuksessa sovelletaan yleisiä pääomatulon tuloveroprosentteja. Metsätalouden tulot jaksotetaan kassaperiaatteen mukaisesti sen verovuoden tuloksi, jona ne on nostettu, merkitty verovelvollisen tilille tai muutoin saatu vallintaan. Menot vähennetään sinä verovuonna, jona maksu on suoritettu lukuun ottamatta menoja, jotka tuloverolain mukaan on jaksotettava useammalle verovuodelle.

Tuloverolain 63 §:n 1 momentissa säädetään veronalaiseksi ansiotuloksi sen työn arvo, jonka verovelvollinen tai hänen puolisonsa, verovelvollisen kotona oleva lapsi, joka ennen verovuotta on täyttänyt 14 vuotta, ja kuolinpesän tai verotusyhtymän osakas taikka hänen perheenjäsenensä ovat verovuonna tehneet valmistaessaan tai kuljettaessaan puutavaraa maatilan metsästä tapahtuneen hankintakaupan tai muun siihen verrattavan myynnin yhteydessä. Hankintatyön arvo katsotaan veronalaiseksi tuloksi kuitenkin vain siltä osin kuin edellä tarkoitettujen henkilöiden valmistaman tai kuljettaman puun määrä yhteensä ylittää 125 kuutiometriä.

Yhteismetsä on kahden tai useamman metsänomistajan sopimukseen ja yhteismetsälakiin (109/2003) perustuva metsän omistusrakenne, jossa osakkaina ovat yhteismetsään kuuluvien kiinteistöjen omistajat. Yhteismetsä on kiinteistöille yhteisesti kuuluva alue ja kuuluu kiinteistöoikeudellisesti osakastiloihin niiden yhteisenä alueena. Yhteismetsän muodostaminen edellyttää maanmittauslaitoksen suorittamaa kiinteistötoimitusta. Yhteismetsää pidetään verotuksessa yhteisetuutena ja erillisenä verovelvollisena. Myös yhteismetsästä saadun tulon verotus on yhdenkertaista, mutta se toteutetaan yhteisetuuden tasolla, eivätkä osakkaat maksa veroa yhteisetuudesta saamansa tulo-osuuden perusteella. Yhteismetsän veroprosentti on alempi kuin luonnollisen henkilön metsätalouden pääomatulon verotuksessa sovellettava pääomatulon veroprosentti. Tuloverolain 124 §:n 2 momentin mukaan yhteismetsän tuloveroprosentti on 28.

Metsätalouden tulo muodostuu pääasiassa puun myyntituloista ja metsätalouden tuista. Tuloverolain 56 §:n mukaan tuloista vähennetään verotuksessa luonnollisina vähennyksinä muun muassa metsätaloudessa työskennelleiden henkilöiden palkkausmenot sivukuluineen, metsän uudistamiseen ja kasvatukseen liittyvät menot, metsäteiden rakentamis- ja kunnossapitomenot, metsän ojitusmenot, metsätalouden koneiden ja kaluston hankinta- ja käyttömenot, metsätalouden rakennusten hankintamenot, metsänhoitomaksu sekä metsävakuutusmaksut.

Metsätaloudessa on tavanomaista, että puun myyntituloa ei kerry vuosittain, vaan kymmenienkin vuosien välein. Metsätalouden harjoittamiseen kohdistuvat menot vähennetään jo menojen maksuvuoden verotuksessa, vaikka sinä vuonna ei kertyisikään tuloja. Jos menot ylittävät metsätalouden tulot, tappio vähennetään verovelvollisen muista mahdollisista pääomatuloista ja edelleen tuloverolain 60 §:n mukaisesti alijäämähyvityksenä ansiotulojen verosta, jos pääomatuloista tehtävien vähennysten määrä on pääomatuloja suurempi. Siltä osin kuin alijäämää ei oteta huomioon verosta tehtävänä vähennyksenä, se vahvistetaan pääomatulolajin tappioksi, joka vähennetään verovelvollisen seuraavina vuosina saamista pääomatuloista.

Luonnollinen henkilö, kuolinpesä sekä näiden muodostama verotusyhtymä ja yhteisetuus voivat tehdä maatilana pidettävältä kiinteistöltä saadusta metsätalouden pääomatulosta tuloverolain 55 §:ssä säädetyn metsävähennyksen. Metsävähennys tehdään verotuksessa ennen luonnollisten vähennysten tekemistä. Metsävähennys koskee 1.1.1993 jälkeen vastikkeellisella saannolla hankittuja metsiä. Vähennyksen määrä on enintään 60 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä saadun metsätalouden pääomatulon määrästä. Verovelvollisella on oikeus omistusaikanaan vähentää metsävähennyksenä enintään 60 prosenttia omistamiensa vähennykseen oikeuttavien metsien yhteenlaskettujen hankintamenojen määrästä. Enimmäismäärän täyttymistä laskettaessa otetaan huomioon aikaisempina vuosina tehdyt vähennykset, alkaen vuodesta 2008. Metsien hankintamenolla tarkoitetaan metsämaan ja puuston yhteistä hankintamenoa. Metsän hankintamenona pidetään metsän osuutta kiinteistön hankintamenosta. Verovuonna tehtävän metsävähennyksen on oltava vähintään 1 500 euroa. Metsäkiinteistön luovutusvoiton määrää laskettaessa hankintamenosta vähennetään verotuksessa vähennetyn metsävähennyksen määrä. Metsävähennys on eräänlainen jaksotusetu. Veroetu jää kuitenkin lopulliseksi, jos kiinteistö myydään kymmenen vuoden omistusajan jälkeen tuloverolain 48 §:ssä tarkoitetulle lähiomaiselle: luovutus on tällöin verovapaa eivätkä tehdyt metsävähennykset tuloudu. Lopulliseksi etu muodostuu myös silloin, kun metsä lahjoitetaan tai metsänomistaja kuolee.

Metsätalouden pääomatulosta, josta on ensin tehty metsävähennys, on mahdollista vähentää enintään 15 prosenttia menovarauksena tuloverolain 111 §:n mukaisesti. Varaus on tuloksenjärjestelykeino, jolla voidaan tasoittaa verotettavien tulojen vaihtelua ja siten pienentää verojen määrää. Varauksen tekeminen lykkää tulon osan verotuksen tulevaisuuteen.

Porotalouden verotus

Porotalouden verotus on yhdenkertaista ja tapahtuu poronomistajien tasolla. Porotalouden verotus perustuu tuloverolain 44 §:n mukaan paliskuntien ehdotuksen perusteella vuosittain vahvistettavaan arvioon porotalouden keskimääräisestä puhtaasta tuotosta lukuporoa kohti. Järjestelmä poikkeaa merkittävästi muiden yrittäjien verotuksesta.

Poronomistajan veronalainen puhdas tuotto lasketaan kertomalla lukuporoa kohti arvioitu tuotto paliskuntien toimittamilta poroluetteloilta saadulla lukuporojen määrällä. Poronomistajan veronalaista ansiotuloa tästä puhtaasta tuotosta on se osuus, joka vastaa porotalouden hyväksi tehdyn työn arvoa. Pääomatuloa on se osuus, joka ylittää poronomistajan tekemän poronhoitotyön arvon.

Porotalouden verotuksen tuottoperusteet vuodelle 2015 on vahvistettu valtioneuvoston asetuksessa (26.11.2015/1361) porotaloudesta saatujen tulojen vuoden 2015 verotuksessa noudatettavista tuottoperusteista. Asetukseen liittyvän muistion mukaan tuottoperusteita vahvistettaessa on ollut käytössä tieto, jonka mukaan porotalouden puhdas tulo on poronhoitovuonna 2014/2015 ollut yhteensä noin 12,17 miljoonaa euroa ja 67,33 euroa lukuporoa kohti. Verotettavaksi puhtaaksi tuotoksi lukuporoa kohti on arvioitu keskimäärin 29,15 euroa ja tämän pe-

rusteella vuodelle 2015 porotalouden verotettavaksi puhtaaksi tuotoksi koko poronhoitoalueella on vahvistettu 5,27 miljoonaa euroa.

1.3 Nykytilan arviointi

Elinkeinotoiminta ja maatalous

Suomessa oli elinkeinonharjoittajia vuonna 2014 noin 176 000. Näistä yrityksistä 142 000 tuotti verotettavaa voittoa. Henkilöyhtiöitä oli Suomessa vuonna 2014 noin 32 000, joista noin 25 000 tuotti voittoa. Maataloudenharjoittajia oli Suomessa vuonna 2014 noin 98 000. Verotusyhtymiä maataloudessa oli noin 13 000. Maatalouksista 93 000 tuotti voittoa. Vertailun vuoksi voidaan todeta, että osakeyhtiöitä Suomessa oli noin 167 000, joista 105 000 tuotti voittoa.

Verotusaineiston verovuoden 2014 tietojen perusteella valtaosa elinkeinoharjoittajista on pienen nettovarallisuuden ja pienten tulojen yrityksiä. Noin 77 prosentilla verotettavaa voittoa tuottavista elinkeinonharjoittajista vuotuinen tulos oli alle 30 000 euroa. Henkilöyhtiöiden osalta vastaava luku oli 79 prosenttia ja maatalouden osalta 87 prosenttia.

Elinkeinonharjoittajia ja henkilöyhtiöitä sekä maataloutta, eli niin sanottuja pienyritysmuotoja, verotetaan erilaisessa järjestelmässä kuin osakeyhtiöitä ja niiden omistajia. Tämä perustuu yritysmuotojen toiminnan erilaisuuteen; pienyritysmuodoissa toiminta on usein sellaista, että tulot eivät luonteeltaan merkittävästi poikkea palkkatuloista. Tulonmuodostus pienyritysmuodoissa on tavallisesti myös merkittävästi pienempi kuin osakeyhtiöissä. Toiminnan luonteen muuttuessa osakeyhtiömuoto on usein tarkoituksenmukaisempi ja verotuksellisesti edullisempi kuin pienyritysmuoto.

Pienen nettovarallisuuden ja pienten tulojen yrityksissä voittoa ei yleensä muodostu niin paljon, että sitä jäisi investointeihin tai työllistämiseen kulutustarpeiden tyydyttämisen jälkeen. Vähennyksen kohteena olevien yritysten nettovarallisuudet ovat tyypillisesti säilyneet ajassa matalalla tasolla sekä euromääräisesti että suhteessa yritystuloon. Yritysten omistajat eivät siis pääsääntöisesti ole kasvattaneet yrityksensä nettovarallisuutta ja näin luoneet edellytyksiä liiketoiminnan laajentamiselle.

Valtaosa pienyritysten tuloksesta verotetaan ansiotulona. Elinkeinoharjoittajilla keskimäärin yli 90 prosenttia ja henkilöyhtiöiden osakkailla noin 77 prosenttia tuloksesta verotettiin ansiotulona verovuonna 2014. Maataloudenharjoittajilla vastaava luku oli 55 prosenttia. Ansiotulojen verotus on kevyttä matalilla ja keskisuurilla tulotasoilla, joille pienyritykset valtaosin sijoittuvat. Pienen tulonmuodostuksen ja siihen liittyvän kevyen ansiotuloverotuksen takia pienyritysten verotus on nykyisin selvässä valtaosassa tapauksista yhteisöverokantaakin, 20 prosenttia, kevyempää. Ansiotuloverotusta on kevennetty systemaattisesti 1990-luvun puolivälistä lähtien yhteensä noin kymmenellä prosenttiyksiköllä, mikä on keventänyt myös pienyritysmuotojen verotusta. Kevennykset ovat lisäksi kohdentuneet voimakkaammin matalille tulotasoille, joilla valtaosa elinkeinoharjoittajista, henkilöyhtiöistä ja maataloudenharjoittajista toimii. Mahdolliset ansiotuloverotuksen keventämistoimet huojentavat näiden yritysmuotojen tulon verotusta jatkossakin. Tämä lisää pienyrityksen omistajalle verojen jälkeen käteen jäävän tulon määrää, mikä puolestaan osaltaan parantaa liiketoiminnan kasvun rahoittamisen edellytyksiä.

Vaikka valtaosassa pienyrityksistä tulonmuodostus on pientä, pienyritysten joukkoon kuuluu myös pienyritysten kokonaismäärään suhteutettuna harvalukuinen yritysjoukko, johon kuuluvien yritysten tulot ovat euromääräisesti tarkastellen suuria, mutta pieniä tai keskisuuria suh-

teessa yrityksen nettovarallisuuteen. Näiden yritysten tuloksesta keskimääräistä suurempi osa verotetaan pääomatulona, minkä vuoksi viime vuosina tehdyt pääomatuloverotuksen kiristykset ovat voineet kohdistua näihin yrityksiin.

Metsätalous

Metsänomistukselle on Suomessa tunnusomaista pientilavaltaisuus sekä se, että yksityiset henkilöt omistavat yli puolet metsistä (60 prosenttia). Luonnonvarakeskuksen loppuraportin 27/2016 Metsäverotuksen kehittämistarpeet metsä- ja elinkeinopolitiikan kannalta (s. 7) mukaan vuonna 2013 alle 20 metsähehtaarin tilakokonaisuuksia oli kaikista yksityisten omistamista tiloista 61 prosenttia ja näiden osuus metsämaasta 17 prosenttia. Vähintään 100 hehtaarin metsätiloja oli viisi prosenttia ja näiden osuus metsäalasta oli 30 prosenttia.

Veroilmoitustietojen perusteella vuonna 2014 noin 41 prosenttia metsätalouksista oli voitollisia ja 59 prosenttia tappiollisia. Metsätalouden tappion määrä oli noin 99 prosentissa tapauksia enintään 20 000 euroa vuodessa. Metsätalouden puhtaan pääomatulon määrä oli noin 84 prosentissa tapauksia enintään 20 000 euroa vuodessa. Verovelvolliskohtaisesti tarkasteltuna metsätalouden tappiot ovat euromääräisesti pieniä, keskimäärin noin 1 000 euroa vuositasolla mediaanitappion ollessa noin 400 euroa. Metsätalouden puhdas pääomatulo oli keskimäärin noin 10 800 euroa ja mediaanitulo 4 600 euroa.

Pääosa puun myyntitulosta verotetaan pääomatulona. Puun myyntitulosta voi syntyä ansiotuloa vain, jos verovelvollinen tai hänen puolisonsa tai tietyt muut henkilöt ovat tehneet puun myyntiin liittyen työtä valmistaessaan tai kuljettaessaan puutavaraa maatilan metsästä. Tällaiselle hankintatyölle määritellään verotuksessa arvo, joka luetaan veronalaiseksi ansiotuloksi ja vähennetään pääomatulona verotettavasta puun myyntitulosta. Hankintatyön arvo on veronalaista kuitenkin vain siltä osin kuin valmistetun tai kuljetetun puun määrä yhteensä ylittää 125 kuutiometriä. Hankintatyön arvon verotusta koskeva säännös on poikkeus nykyisestä tuloverojärjestelmästä, joka perustuu todellisten tulojen ja menojen verotukseen. Hankintatyön verovapauden perusteet ovat maaseutu- ja metsäpoliittisia. Luonnonvarakeskuksen Luonnonvara- ja biotalouden tutkimuksen 18/2015 (s. 24) mukaan veronalaista hankintatyötä tekee vuosittain vain muutama tuhat metsänomistajaa. Verotonta hankintatyötä sen sijaan tekevät kymmenet tuhannet metsänomistajat.

Porotalous

Verotustietojen mukaan poronomistajia oli 4 384 vuonna 2015. Porotalouden puhtaan tuoton määrä koko poronhoitoalueella oli vuonna 2015 yhteensä 5,27 miljoonaa euroa ja 29,15 euroa lukuporoa kohti. Porotalouden puhtaasta tuotosta ansiotuloa oli noin 30 prosenttia.

2 Esityksen tavoitteet ja ehdotetut muutokset

2.1 Tavoitteet

Esityksen tavoitteena on hallitusohjelman linjausten mukaisesti kannustaa yritystoiminnan harjoittamiseen. Näin tehtiin myös yhteisöjen osalta vuonna 2014 toteutetulla yhteisöverokannan alennuksella, jolla pyrittiin edistämään yhteisöjen kilpailukykyä, investointihalukkuutta ja työllisyyttä. Yritystoimintaa harjoitetaan kuitenkin laajasti myös muissa yritysmuodoissa, joita yhteisöverokannan alennus ei koskenut. Näitä muita yritysmuotoja ovat yksityisliikkeet, henkilöyhtiöt, maataloudet, metsätaloudet sekä porotaloudet.

2.2 Ehdotetut muutokset

Yksityinen elinkeinonharjoittaja

Esityksen mukaan liike- ja ammattitoiminnasta saadusta elinkeinotoiminnan veronalaisesta tuloksesta vähennettäisiin verotuksessa viisi prosenttia, kun tulos verotetaan luonnollisen henkilön tai kuolinpesän tulona. Lisävähennys tehtäisiin elinkeinotoiminnan verovuoden tulosta, josta on vähennetty verotuksessa vähennyskelpoiset menot ja vanhat tappiot.

Elinkeinotoiminnan tappio, joka voidaan vähentää seuraavien kymmenen verovuoden aikana syntyvästä elinkeinotoiminnan tulosta, lasketaan elinkeinoverolain mukaan eikä yrittäjävähennys vaikuttaisi seuraaville verovuosille käytettäväksi siirtyvän tappion määrään. Seuraavina vuosina verotuksessa vähennettävä vanhan verovuoden tappio kuitenkin pienentäisi yrittäjävähennyksen laskentapohjaa sinä verovuonna, jona tappio vähennetään. Yrittäjävähennys ei vaikuttaisi tappion määrään silloin, kun verovelvollinen vaatii tappion vähentämistä kokonaan tai osittain saman verovuoden pääomatuloistaan.

Vastaavasti kuin nykyisin, liike- ja ammattitoiminnan elinkeinotoiminnan tulos laskettaisiin ja vahvistettaisiin yrityksen tasolla. Tulos laskettaisiin elinkeinoverolain säännösten mukaan ja se muodostuisi veronalaisten tulojen ja verotuksessa vähennyskelpoisten menojen sekä varausten muutosten erotuksesta. Tästä tuloksesta vähennettäisiin elinkeinotoiminnan vanhat tappiot ja sen jälkeen ehdotettu yrittäjävähennys ja jäljelle jäävä määrä jaettaisiin verotettavaksi yrittäjän ansio- tai pääomatulona.

Elinkeinoyhtymä

Esityksen mukaan elinkeinoyhtymästä saadusta elinkeinotoiminnan ja maatalouden veronalaisesta tuloksesta vähennettäisiin verotuksessa viisi prosenttia, kun tulos verotetaan luonnollisen henkilön tai kuolinpesän tulona. Lisävähennys tehtäisiin elinkeinotoiminnan ja maatalouden verovuoden tulosta, josta on vähennetty verotuksessa vähennyskelpoiset menot ja vanhat tappiot, yhtymäosuuden hankintaan käytetyn velan korko sekä verovapaat osingot.

Elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappio, joka voidaan vähentää seuraavien kymmenen verovuoden aikana syntyvästä elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulosta, lasketaan elinkeinoverolain tai maatilatalouden tuloverolain mukaan eikä yrittäjävähennys vaikuttaisi seuraaville verovuosille käytettäväksi siirtyvän tappion määrään. Seuraavina vuosina verotuksessa vähennettävä vanhan verovuoden tappio kuitenkin pienentäisi yrittäjävähennyksen laskentapohjaa sinä verovuonna, jona tappio vähennetään.

Vastaavasti kuin nykyisin, yhtymälle vahvistettaisiin elinkeinotoiminnan, maatalouden ja muun toiminnan tulos. Elinkeinotoiminnan tulos laskettaisiin elinkeinoverolain säännösten mukaan ja se muodostuisi veronalaisten tulojen ja verotuksessa vähennyskelpoisten menojen sekä varausten muutosten erotuksesta. Yhtymän maatalouden tulos laskettaisiin maatilatalouden tuloverolain säännösten mukaan ja se muodostuisi veronalaisten tulojen ja verotuksessa vähennyskelpoisten menojen sekä varausten muutoksen erotuksesta. Yhtymän elinkeinotoiminnan ja maatalouden tuloksesta vähennettäisiin elinkeinotoiminnan tai maatalouden vanhat tappiot, jonka jälkeen tulos jaettaisiin verotettavaksi osakkaiden tulona niiden osuuksien mukaan, jotka heillä on yhtymän tuloon. Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotuksessa elinkeinoyhtymästä saadusta tulosta vähennettäisiin yhtymäosuuden hankintaan käytetyn velan korkojen ja verovapaiden osinkojen vähentämisen jälkeen yrittäjävähennys, jonka jälkeen tulo jaettaisiin verotettavaksi ansio- tai pääomatulona nykyisin voimassa olevan sääntelyn mukaisesti.

Maatalous

Esityksen mukaan maataloudesta tai maatalousyhtymästä saadusta maatalouden veronalaisesta tuloksesta vähennettäisiin verotuksessa viisi prosenttia, kun tulos verotetaan luonnollisen henkilön tai kuolinpesän tulona. Lisävähennys tehtäisiin maatalouden verovuoden tulosta, josta on vähennetty verotuksessa vähennyskelpoiset menot, vanhat tappiot ja yhtymäosuuden hankintaan käytetyn velan korko.

Maatalouden tappio, joka voidaan vähentää seuraavien kymmenen verovuoden aikana syntyvästä maatalouden tulosta, lasketaan maatilatalouden tuloverolain mukaan eikä yrittäjävähennys vaikuttaisi seuraaville verovuosille käytettäväksi siirtyvän tappion määrään. Seuraavina vuosina verotuksessa vähennettävä vanhan verovuoden tappio kuitenkin pienentäisi yrittäjävähennyksen laskentapohjaa sinä verovuonna, jona tappio vähennetään. Yrittäjävähennys ei vaikuttaisi tappion määrään silloin, kun verovelvollinen vaatii tappion vähentämistä kokonaan tai osittain saman verovuoden pääomatuloistaan.

Vastaavasti kuin nykyisin, maatalouden tulos laskettaisiin ja vahvistettaisiin yrityksen tasolla. Maatalouden tulos lasketaan maatilatalouden tuloverolain säännösten mukaan ja se muodostuu veronalaisten tulojen ja verotuksessa vähennyskelpoisten menojen sekä varausten muutoksen erotuksesta. Tästä tuloksesta vähennettäisiin vanhat tappiot ja yhtymäosuuden hankintaan käytetyn velan korot ja sen jälkeen ehdotettu yrittäjävähennys. Maatalouden tulos jaettaisiin maatalouden harjoittajan verotuksessa verotettavaksi ansio- ja pääomatulona nykyisin voimassa olevan sääntelyn mukaisesti.

Metsätalous

Esityksen mukaan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotuksessa metsätaloudesta ja verotusyhtymän kautta saadusta metsätalouden pääomatulosta ja vähennyskelpoisista menoista otettaisiin metsätalouden verovuoden puhdasta pääomatuloa laskettaessa huomioon 95 prosenttia.

Vähennys koskisi maatilana pidettävältä kiinteistöltä saatua metsätalouden tuloa. Vähennystä ei tällöin saisi luonteeltaan satunnaisesta puun myyntitulosta, jota voi saada, kun esimerkiksi omakotitalon tai kesämökin tontilta hakataan ja myydään puuta.

Vähennys ei koskisi erillisenä verovelvollisena pidettävää yhteismetsää. Yhteismetsän tuloveroprosentti on jo nykyisellään alempi kuin luonnollisen henkilön pääomatulon veroprosentti.

Vähennys ei koskisi myöskään metsätaloudesta saatua ansiotuloa. Metsätalouden verotuksessa ansiotulona verotettavaan hankintatyön arvoon kohdistuu jo nykyisin erityinen maaseutu- ja metsäpoliittisiin perusteisiin nojaava veronhuojennus, joka poikkeaa todellisten tulojen ja menojen verotukseen perustuvasta tuloverojärjestelmästä. Veronhuojennuksesta johtuen metsätaloudesta saadun ansiotulon verotus on nykyisin kevennettyä.

Metsätalouden menoja syntyy vuosittain tuloja säännönmukaisemmin. Tämän vuoksi metsätaloudelle on ominaista epäsymmetria menojen ja niitä vastaavien tulojen kohdistuessa eri verovuosille. Metsätalouden tulo muodostuu pääasiassa puun myyntituloista. Metsätaloudessa puun myyntituloa ei kerry vuosittain, vaan kymmenienkin vuosien välien. Metsätalouden harjoittamiseen kohdistuvat menot vähennetään kuitenkin jo menojen maksuvuoden verotuksessa, vaikka sinä vuonna ei kertyisikään tuloja. Metsätilat ovat Suomessa pääosin pieniä, mistä johtuen suuressa osassa tapauksia tulot ja menot kohdistuvat tyypillisesti eri verovuosille.

Metsätalouden verotuksessa ehdotetaan tämän vuoksi säädettäväksi, että yrittäjävähennys laskettaisiin paitsi metsätalouden positiivisesta tuloksesta, myös tappiollisesta tuloksesta

Esityksessä ehdotetaan, että metsätalouden pääomatuloista, joista on tehty metsävähennys, menovaraus ja luonnolliset vähennykset, otetaan puhdasta pääomatuloa laskettaessa huomioon 95 prosenttia. Säännös vastaisi elinkeinotoiminnan ja maatalouden verotukseen ehdotettua säännöstä viiden prosentin yrittäjävähennyksestä. Lisäksi säädettäisiin, että metsätalouden puhdasta pääomatuloa laskettaessa luonnollisista vähennyksistä otetaan huomioon 95 prosenttia silloin, kun metsätalouden pääomatulo on tappiollinen. Metsätalouden luonnolliset vähennykset otettaisiin verotuksessa huomioon 95-prosenttisesti sekä silloin, kun metsätalouden verovuoden puhdas pääomatulo on positiivinen, että silloin, kun se on tappiollinen. Säännös eroaa elinkeinotoiminnan ja maatalouden verotukseen ehdotetusta säännöstä, jonka mukaan yrittäjävähennys otetaan verotuksessa huomioon vain, kun tulos on positiivinen. Erilainen verokohtelu perustuu edellä kuvattuun metsätalouden muista yrityksistä poikkeavaan tulonmuodostukseen. Ehdotuksella pyritään ehkäisemään se, että suurelle osalle metsätalouden verovelvollisista menot olisivat täysin vähennyskelpoisia, kun taas tuloista voisi tehdä viiden prosentin vähennyksen. Ehdotuksella pyritään myös ehkäisemään uuteen vähennykseen liittyviä menojen ja tulojen eriaikaiseen kohdistamiseen perustuvia verosuunnittelumahdollisuuksia.

Esityksessä ehdotetaan, että metsätalouden puhdasta pääomatuloa tai tappiollista pääomatuloa laskettaessa tuloista ja menoista otettaisiin huomioon 95 prosenttia. Verotusyhtymän harjoittaman metsätalouden tulos jaettaisiin tämän jälkeen yhtymän osakkaille niiden osuuksien mukaan, jotka heillä on yhtymän tuloon. Metsätalouden puhdas pääomatulo tai tappiollinen pääomatulo käsiteltäisiin metsänomistajan verotuksessa osana pääomatulojen verotusta, kuten nykyisinkin.

Porotalous

Porotalouden tulosta vähennettäisiin yrittäjävähennyksenä viisi prosenttia siten, että porotalouden keskimääräinen puhdas tuotto lukuporoa kohti vahvistettaisiin viisi prosenttia pienemmäksi kuin laskentaperusteet muutoin edellyttäisivät.

3 Esityksen vaikutukset

3.1 Taloudelliset vaikutukset

Vaikutukset julkiseen talouteen

Elinkeinonharjoittajille, henkilöyhtiöille, maa- ja metsätalouden sekä porotalouden harjoittajille verotuksessa myönnettävän viiden prosentin lisävähennyksen arvioidaan vähentävän verotuloja vuositasolla noin 123 miljoonalla eurolla. Tästä määrästä elinkeinonharjoittajien ja henkilöyhtiöiden osuus on noin 72 prosenttia, maatalouden osuus noin 16 prosenttia, metsätalouden osuus noin 12 prosenttia ja porotalouden osuus noin 0,05 prosenttia. Valtion verotulojen arvioidaan vähentyvän noin 66 miljoonalla eurolla, kuntien noin 53 miljoonalla eurolla ja seurakuntien noin kolmella miljoonalla eurolla.

Staattiset arviot verotukseen kohdistuvista vaikutuksista on laskettu valtiovarainministeriön ja Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen käytössä olevan TUJA-mikrosimulointimallin avulla. Laskelmien pohja-aineistona käytetään verovuoden 2014 verotustietokanta-aineistoa, joka on ajantasaistettu verovuoden 2017 tasolle valtiovarainministeriön kokonaistaloudellisen ennusteen perusteella.

3.2 Vaikutukset verovelvollisille

Yksityinen elinkeinonharjoittaja, elinkeinoyhtymä ja maatalous

Valtaosalla elinkeinonharjoittajista, henkilöyhtiöiden osakkaista ja maatalouden harjoittajista yritystoiminnan tuottama tulo eli yritystulo verotetaan ansiotulona. Tavallisesti pienyritykset sijoittuvat ansiotulojen veroasteikolla matalille ja keskitulotasoille, joilla verotus on nykyisin kevyttä. Ansiotulon verotuksen ollessa kevyttä myös veropohjaa kaventavien vähennysten, kuten ehdotetun yrittäjävähennyksen, euromääräinen arvo ja vaikutus omistajan käteen jääviin tuloihin jää pieneksi.

Verovuoden 2014 veroilmoitustietojen perusteella alle 10 000 euron tulosta tekeviä vähennyksen piiriin kuuluvia yrityksiä on Suomessa noin 150 000. Yritystulon vuotuisen määrän ollessa noin 10 000 euroa vähennys keventäisi verotusta arviolta noin 50—150 euroa vuositasolla riippuen yrityksen nettovarallisuudesta. Pääosassa tapauksia veronkevennyksen yrittäjäkohtainen määrä jää vuositasolla varsin vaatimattomaksi, minkä vuoksi ehdotetulla vähennyksellä ei arvioida olevan merkittäviä yritystoimintaa kasvattavia tai yrittäjyyttä lisääviä vaikutuksia. Vähennys saattaa lisätä palkkatöiden muuntumista yritystoiminnaksi, jos samasta tehtävästä saatavan samansuuruisen korvauksen verotus on kevyempi toiminnan tapahtuessa yrityksen muodossa. Kokonaisuuden kannalta merkitystä on kuitenkin myös yritystoimintaan liittyvillä riskeillä, joita palkkatyössä ei ole.

Ehdotetusta vähennyksestä hyötyisivät euromääräisesti eniten harvalukuiset suurituloiset yritykset, joilla yritystoiminnan tuottama tulo verotetaan suureksi osaksi ansiotulona. Myös suurituloiset yritykset, joiden tulo verotetaan pääosin pääomatulona, hyötyisivät. Yli 100 000 euron tulosta tekeviä vähennyksen piiriin kuuluvia yrityksiä on yhteensä noin 5 000. Yritystulon vuotuisen määrän ollessa noin 100 000 euroa vähennys keventäisi verotusta arviolta noin 1 700—2 900 euroa vuositasolla riippuen yrityksen nettovarallisuudesta. Vähennyksen mahdolliset, mutta kokonaisuutena arvioiden todennäköisesti maltilliset kasvuvaikutukset, syntyisivät lähinnä näissä yrityksissä. Siltä osin kuin näitä investointeja, työllisyyttä ja tuotantoa vauhdittavia vaikutuksia syntyisi, arvioidaan niiden syntyvän sitä kautta, että ehdotettu vähennys parantaa yritysten rahoitusasemaa ja alentaa yrityksen tekemän investoinnin veroja edeltävää tuottovaatimusta.

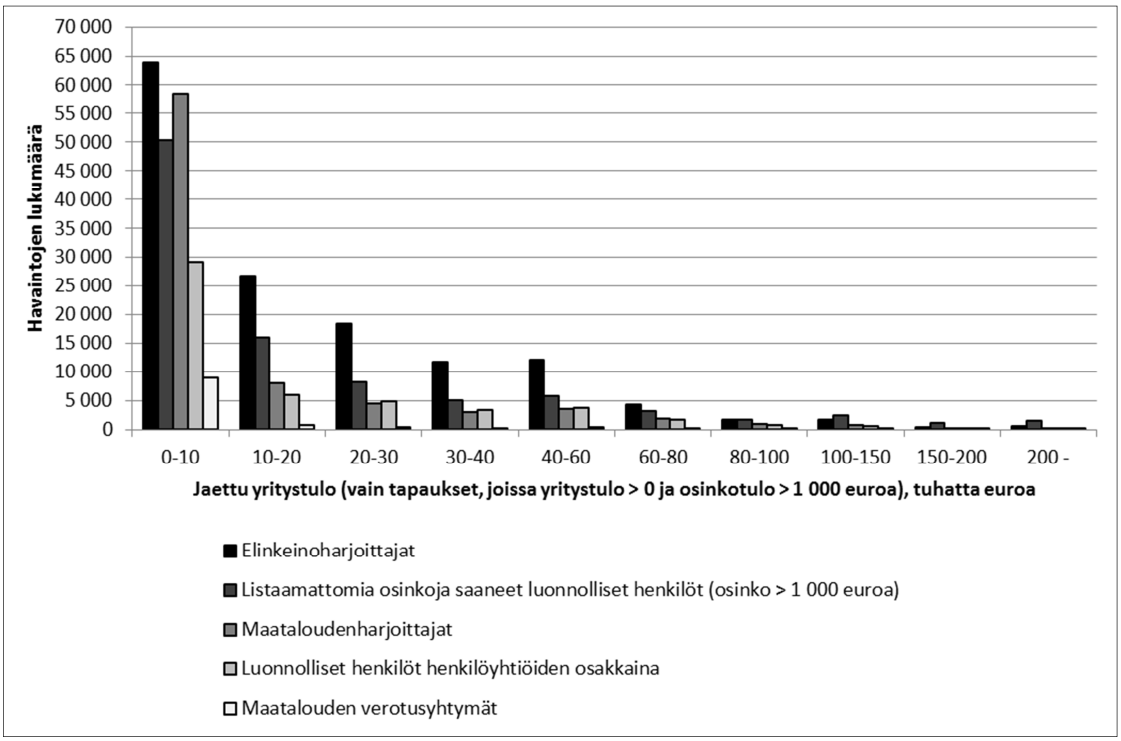
Verotusaineistojen mukaan liikkeen- ja ammatinharjoittajien, elinkeinoyhtymien, maatalouden harjoittajien sekä verotusyhtymien verorasitus on tällä hetkellä valtaosassa tapauksista yhteisöveron tasoakin, 20 prosenttia, kevyempää. Vähennyksen seurauksena yritysten ja niitä vastaavien listaamattomien osakeyhtiöiden, joiden nettovarallisuus on pieni suhteessa tuloihin, kokonaisverorasituksen ero kasvaisi osakeyhtiön vahingoksi.

Elinkeinonharjoittajia ja henkilöyhtiöitä sekä maataloutta verotetaan erilaisessa järjestelmässä kuin osakeyhtiöitä ja niiden omistajia. Tämä perustuu yritysmuotojen toiminnan erilaisuuteen eikä verotuksessa voida saavuttaa täyttä tasapuolisuutta järjestelmän rakenteita muuttamatta. Osakeyhtiön voiton verotuksessa yhtiön verotus ja osakkaan verotus muodostavat kokonaisuuden. Kun yhteisöverokantaa alennettiin vuonna 2014, osinkoverotukseen tehtiin samalla kiristyksiä. Tämän jälkeen myös pääomatuloverotusta kiristettiin. Listaamattoman osakeyhtiön luonnolliselle henkilölle jakaman voiton kokonaisverorasitus on nykyisin 26,0—26,8 prosenttia pääomatulona pidettävän niin sanotun yrittäjähuojennetun osingon osalta. Yrittäjähuojennetusta osingosta veronalaiseksi tuloksi katsotaan 25 prosenttia. Verotustietojen perusteella se myös muodostaa valtaosan pääomatulona pidettävistä listaamattomista osingoista. Ansiotulona pidettävän osingon osalta kokonaisverorasitus voi olla yrittäjähuojennetun osingon verorasitusta matalampi tai korkeampi. Se ei kuitenkaan koskaan alita yhteisöverokannan

tasoa, 20 prosenttia, jota kevyempää elinkeinon harjoittajien, henkilöyhtiöiden osakkaiden sekä maatalouden harjoittajien verorasitus valtaosassa tapauksista on.

Niillä harvalukuisilla vähennyksen piiriin kuuluvilla yrityksillä, joiden yritystulo on euromääräisesti katsoen suuri, yritystuloon kohdistuva verorasitus on nykyisin yhteisöverokantaa suurempi. Näillä yrityksillä pääomatulon tai ansiotulojen veroprosentin tai molempien yhteisvaikutuksesta määräytyvä verorasitus voi myös olla suurempi kuin listaamattoman osakeyhtiön jakaman voiton kokonaisverorasitus. Ehdotettu lisävähennys voisi näin ollen kaventaa tähän joukkoon kuuluvan yrityksen sekä vastaavanlaisen nettovarallisuuden ja tulojen omaavan osakeyhtiön ja sen omistajien verokohtelun välistä eroa.

Kuvio 1: Valtaosa kaikista pienyritysten omistajista saa yrityksestään pieniä tulovirtoja.



Metsätalous

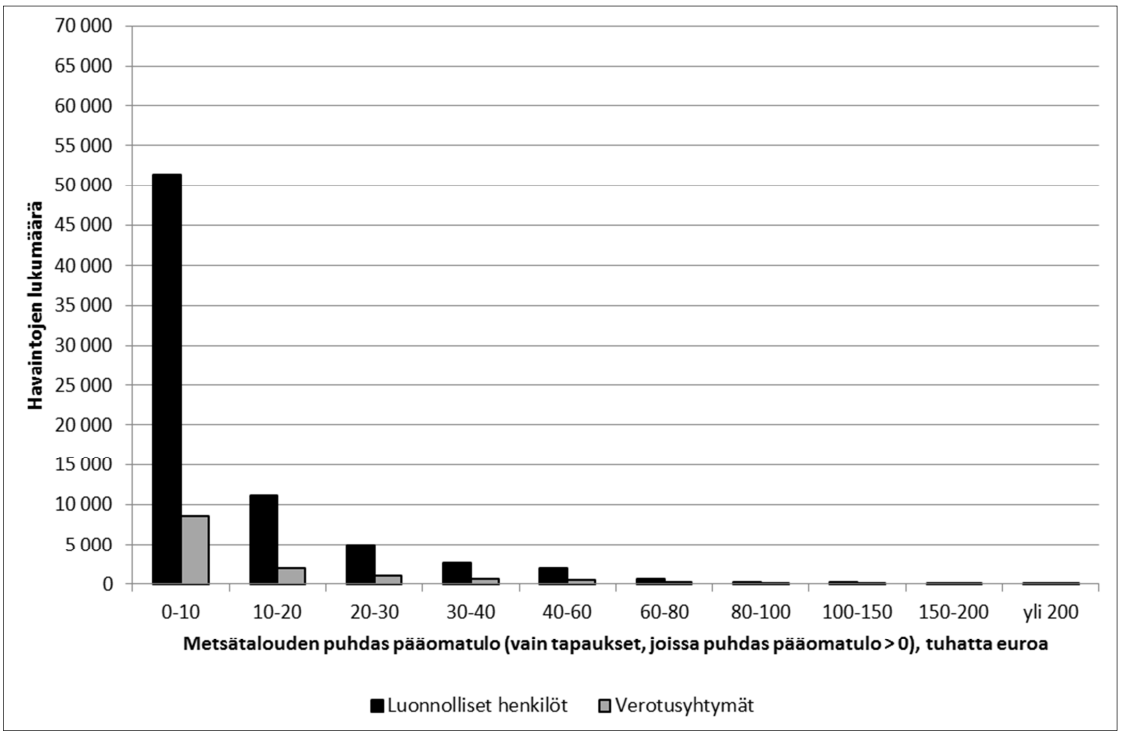
Luonnollisen henkilön saamasta metsätalouden pääomatulosta suoritetaan tuloveroa pääomatulon tuloveroprosentin, joka on 30 tai 34 riippuen tulon määrästä, mukaisesti. Veroprosentti on 30 prosenttia verotettavan pääomatulon ollessa enintään 30 000 euroa ja 34 prosenttia 30 000 euron ylimenevältä osalta. Metsätalouden pääomatuloon sovellettavan veroprosentin kannalta esityksessä ehdotettu viiden prosentin lisävähennys merkitsisi 1,5 prosenttiyksikön veronalennusta 30 prosentista 28,5 prosenttiin tai 1,7 prosenttiyksikön veronalennusta 34 prosentista 32,3 prosenttiin.

Muutos keventää metsätalouden verotusta, jos verovelvollisella on verovuonna verotettavaa metsätalouden tuloa. Tällaisia tapauksia oli vuoden 2014 veroilmoitustietojen perusteella noin

96 000 ja heidän veronalainen metsätalouden pääomatulonsa määrä oli yhteensä noin 1 050 miljoonaa euroa.

Jos verovelvollisen metsätalouden pääomatulo on tappiollinen, muutos kiristää verovelvollisen verotusta tappiovuonna, koska verovelvollisen muista pääomatuloista tai alijäämähyvityksen kautta ansiotuloista vähennettävä tappion määrä pienenisi. Verovuoden 2014 veroilmoitustietojen mukaan metsätalouden pääomatulo oli tappiollinen 141 000 veroilmoituksella ja metsätalouden tappiollisen pääomatulon määrä oli yhteensä 131 miljoonaa euroa. Verovuoden 2014 metsätalouden pääomatulon tappion määrän perusteella ehdotetun säännöksen metsätalouden veroja lisäävän vaikutuksen arvioidaan jäävän alle kahden miljoonan euron.

Kuvio 2: Valtaosa metsätaloudenharjoittajista saa metsätaloudestaan pieniä tulovirtoja.



Metsätilat ovat Suomessa valtaosin pieniä ja verovelvolliskohtaisesti tarkasteltuna metsätaloudesta vuositasolla syntyvät tuotot ja tappiot ovat euromääräisesti pieniä. Pääosassa tapauksia metsätalouden puhtaan pääomatulon tai tappion vuotuinen määrä ei ylitä 20 000 euroa. Verovelvolliskohtaisesti tarkasteltuna metsätalouden tappiot ovat keskimäärin noin 1 000 euroa vuositasolla ja puhdas pääomatulo keskimäärin noin 10 800 euroa. Keskimääräisesti tarkastellen ehdotettu säännös keventäisi metsätalouden pääomatulon verotusta keskimäärin noin 540 eurolla ja toisaalta kiristäisi verotusta noin 50 eurolla verovuonna, jona metsätalouden pääomatulo on tappiollinen.

Ehdotetun säännöksen euromääräinen arvo olisi valtaosassa tapauksia varsin pieni, minkä vuoksi säännöksellä ei arvioida olevan merkittäviä vaikutuksia. Säännöksestä hyötyisivät metsänomistajat, joilla syntyy vuosittain metsätalouden pääomatuloa. Erityisesti säännöksestä hyötyisivät ne harvalukuiset metsänomistajat, joiden metsätalouden pääomatulot ovat suuria.

Edellä mainitun Luonnonvarakeskuksen loppuraportin 27/2016 (s. 34) mukaan ehdotettu vähennys vaikuttaisi eri tavalla tavoitteiltaan erilaisiin metsänomistajiin. Vähennys toisaalta lisäisi metsänomistajien valmiutta hakkuisiin ja siten puun tarjontaa. Tästä johtuva mahdollinen puun hinnan lasku puolestaan voisi vähentää valmiutta hakkuisiin. Arvioitu raakapuun markkinahinnan lasku olisi raportin mukaan lievä (noin 0,4—0,7 prosenttia). Kokonaisuudessaan veronalennuksen on arvioitu lisäävän hakkuumääriä vain lievästi (noin 0,4 prosenttia). Puun tuontiin muutoksella on arvioitu olevan erittäin pieni vähentävä vaikutus. Hakkuiden lisääntymisen ja kohdentumisen erilaisiin metsiin on arvioitu lisäävän metsänhoidon kustannuksia. Vähennyksen suurimman vaikutuksen on arvioitu kohdistuvan valtion verotuloihin metsätalouden pääomatulosta maksettavan pienemmän veron (noin 5,6—5,7 prosenttia pienempi) vuoksi. Metsäteollisuuden, etenkin tukkipuuta käyttävän, on arvioitu hyötyvän alentuneesta raakapuun hinnasta ja teollisuuden tuotannon on arvioitu kasvavan noin 0,1—0,3 prosenttia.

Verotuottomuutoksen kompensaatio

Hallitusohjelman mukaisesti kunnille aiheutuva verotulomuutos kompensoidaan nettomääräisesti. Verotulomuutos kompensoidaan valtionosuusjärjestelmän kautta. Kompensaatiosta on tarkoitus antaa erillinen esitys.

Tulonjakovaikutukset

Esityksessä ehdotettujen muutosten arvioidaan kasvattavan tuloeroja +0,02 yksikköä Ginikertoimella mitattuna. Tuloerojen kasvu aiheutuu siitä, että muutosten verotusta keventävät vaikutukset kohdistuvat euromääräisesti tarkastellen voimakkaammin harvalukuisiin suurituloisiin yrityksiin ja niiden omistajiin kuin runsaslukuisiin pienituloisiin yrityksiin ja niiden omistajiin.

3.3 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Ehdotetuilla muutoksilla on vaikutusta Verohallinnon toimintaan ja ne lisäävät Verohallinnon työtä ja menoja. Yrittäjävähennyksen toteuttamisesta nykyisessä tietojärjestelmässä aiheutuisi lisäkustannuksia noin 180 000 euroa. Ennakkoperinnässä toteutettavien muutosten kustannukset vaihtelevat toteutuksesta riippuen 125 000 eurosta 260 000 euroon. Yrittäjävähennyksen toteuttamisesta uudessa valmisohjelmistossa aiheutuvat kustannukset tulevat arvioitaviksi projektin viimeisen vaiheen ja siihen liittyvän lainsäädännön yhteydessä.

4 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä.

Lausuntonsa esityksestä ovat antaneet maa- ja metsätalousministeriö, työ- ja elinkeinoministeriö, Verohallinto, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus VATT, Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Elinkeinoelämän tutkimuslaitos ETLA, Keskuskauppakamari, Luonnonvarakeskus, Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitto MTK ry, Metsäteollisuus ry, Perheyritysten liitto, Pellervon taloustutkimus PTT, Pohjois-Suomen metsänhoitoyhdistykset, Pohjois-Suomen yhteismetsien yhdistys ry, Toimihenkilökeskusjärjestö STTK ry, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Suomen Kuntaliitto, Suomen pääomasijoitusyhdistys ry, Suomen Tilintarkastajat ry, Svenska lantbruksproducenternas centralförbund SLC r.f., Suomen yhteismetsät ry, Suomen Yrittäjät, Veronmaksajain Keskusliitto ry, professori (emeritus) Raimo Immonen, professori (emeritus) Heikki Niskakangas, professori Seppo Penttilä, apulaisprofessori Tomi Viitala ja OTT Pauli K. Mattila.

Lausunnoissa on esitetty, että vähennystä ei ole perusteltua säätää, koska vähennys ei toteuta tavoitteita yritystoiminnan kasvusta ja kannustinvaikutuksesta. Tavoitteiden toteutumatta jäämisen katsotaan johtuvan vähennyksen erittäin pienestä verovaikutuksesta useimmille yrittäjille. Vähennystä pidetään varsin kalliina toimenpiteenä suhteessa sen vaikutuksiin. Vähennyksen nähdään myös monimutkaistavan pienyritysmuotojen verotusta sekä murentavan laajaan veropohjaan ja mataliin verokantoihin perustuvaa verojärjestelmää.

Osassa lausuntoja yrittäjävähennyksen käyttöönottoa pidetään kuitenkin perusteltuna. Toimenpiteen nähdään tukevan yritystoiminnan edellytyksiä.

Lausunnoissa on myös esitetty, ettei vähennyksen ulkopuolelle ole perusteltua kokonaisuudessaan rajata yhtymiä, joissa on yhteisöosakkaita. Erityisesti metsätalouden osalta lausunnoissa esitetään, ettei metsätalouden luonnollisten vähennysten vähennyskelpoisuutta tulisi rajata yrittäjävähennyksen myötä ja että yrittäjävähennys tulisi myöntää myös yhteismetsille.

Lausuntopalaute on otettu esityksessä huomioon. Yhtymistä saadusta tulosta tehtävää vähennystä koskevasta soveltamisalan rajauksesta on luovuttu. Uuden esityksen mukaan luonnollinen henkilö ja kuolinpesä voisivat tehdä vähennyksen yhtymästä saadusta tulosta, vaikka yhtymässä olisi yhteisöosakkaita. Esityksen perusteluja on tarkennettu ja laajennettu monilta osin, ottaen huomioon myös lainsäädännön arviointineuvoston suositukset taloudellisten vaikutusarvioiden täydentämisestä.

Hallituksen esitysluonnos on annettu arvioitavaksi lainsäädännön arviointineuvostolle 18 päivänä heinäkuuta 2016. Lainsäädännön arviointineuvosto on 17 päivän elokuuta 2016 ilmoittanut valinneensa esityksen arvioitavakseen. Neuvosto on 12 päivänä syyskuuta 2016 antamassaan lausunnossa katsonut, ettei esityksessä tarpeeksi oteta huomioon ja käsitellä riskiä, että esityksen kasvuvaikutukset ovat todennäköisesti vähäiset. Neuvosto on lisäksi suositellut, että esitystä täydennetään pääpiirteittäisellä kuvauksella arvioidun verotuottovaikutuksen taustalla olevista laskuoletuksista ja laskentatavasta sekä kuvauksella verotulojen muuttumisen mekanismista ja mahdollisen muutoksen määrästä sekä arviolla muutoksesta kansantaloudelle aiheutuvista hyödyistä ja kustannuksista.

Esitys on käsitelty kunnallistalouden ja hallinnon neuvottelukunnassa.

5 Riippuvuus muista esityksistä

Esitys liittyy valtion vuoden 2017 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

6 Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan vuoden 2017 alusta. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2017 toimitettavassa verotuksessa.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Lakiehdotus

Laki

tuloverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään tuloverolakiin (1535/1992) uusi 30 a § seuraavasti:

30 a §

Yrittäjävähennys

Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän tulona verotettavasta verovuoden elinkeinotoiminnan, maatalouden ja porotalouden tulosta vähennetään yrittäjävähennyksenä viisi prosenttia siltä osin kuin kyse on:

1) 15 §:n 2 momentissa tarkoitetusta verotusyhtymän osakkaan puhtaasta tulosta, josta on vähennetty aikaisemmilta verovuosilta vahvistetut osakkaan maatalouden tappiot yhtymästä;

2) 16 §:n 1 momentissa tarkoitetusta osuudesta elinkeinoyhtymän elinkeinotuloon tai 16 §:n 2 momentissa tarkoitetusta osuudesta elinkeinoyhtymän maatalouden tuloon, josta on vähennetty 16 §:n 3 momentissa tarkoitetut verovapaat osingot;

3) 16 a §:ssä tarkoitetusta osuudesta ulkomaisen yhtymän ja eurooppalaisen taloudellisen etuyhtymän elinkeinotoiminnan tai maatalouden tuloon, josta on vähennetty osakkaan osuus yhtymän elinkeinotoiminnan tai maatalouden aikaisempien verovuosien tappioihin;

4) 30 §:n 1 momentissa tarkoitetusta jaettavasta yritystulosta;

5) 44 §:n 2 momentissa tarkoitetusta porotalouden puhtaasta tuotosta.

Maatilana pidettävältä kiinteistöltä saadun metsätalouden tulon verotuksessa yrittäjävähennys vähennetään siten, että metsätalouden puhdasta pääomatuloa laskettaessa otetaan huomioon:

1) 95 prosenttia 43 §:ssä tarkoitetusta pääomatulosta, josta on vähennetty 55 ja 56 §:ssä tarkoitetut vähennykset sekä 111 §:ssä tarkoitettu menovaraus; ja

2) 95 prosenttia metsätalouden tappiollisesta pääomatulosta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2017 toimitettavassa verotuksessa.

Helsingissä 6 päivänä lokakuuta 2016

Pääministeri

Juha Sipilä

Kunta- ja uudistusministeri Anu Vehviläinen