

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av 5 och 21 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk och 32 § i inkomstskattelagen

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås det att inkomstskattelagen för gårdsbruk och inkomstskattelagen ändras.

Enligt propositionen ska beskattningen av inkomster från utarrendering av åkrar och skogar ändras så att dessa arrendeinkomster inte längre beskattas i jordbrukets förvärvskälla. Det föreslås att arrendeinkomsterna i fortsättningen, beroende på arrendegivare, ska beskattas antingen i förvärvskällan för annan verksamhet som beskattas enligt inkomstskattelagen eller i näringsverksamhetens förvärvskälla som beskattas enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

Enligt förslaget ska inkomstskattelagen för gårdsbruk ändras så att endast hyres- och arrendeinkomster för byggnader, konstruktioner och deras byggplatser, vilka hör till en gårdsbruksenhet, utgör skattepliktiga inkomster av jordbruket under skatteåret och gårdsbruksenhetens övriga hyres- och arrendeinkomster beskattas enligt inkomstskattelagen. Även inkomstskattelagen föreslås bli ändrad på motsvarande sätt.

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2025 och avses bli behandlad i samband med den.

De föreslagna lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2025. Avsikten är att de ska tillämpas första gången vid beskattningen för 2025.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL	1
MOTIVERING.....	3
1 Bakgrund och beredning.....	3
1.1 Bakgrund.....	3
1.2 Beredning.....	3
2 Nuläge och bedömning av nuläget	3
2.1 Förvärvskällor och inkomstslag vid beskattningen av fysiska personer	3
2.2 Beskattning av hyres- och arrendeinkomster av skog, åkrar och jordbruksbyggnader	4
2.3 Bedömning av nuläget	5
3 Målsättning.....	6
4 Förslagen och deras konsekvenser	6
4.1 De viktigaste förslagen	6
4.2 De huvudsakliga konsekvenserna.....	9
4.2.1 Konsekvenser för skatteintäkterna.....	9
4.2.2 Konsekvenser för investeringar och miljö.....	9
4.2.3 Konsekvenser för de skattskyldiga	9
4.2.4 Konsekvenser för myndigheternas verksamhet	10
4.2.5 Compensation av konsekvensen för skatteintäkterna	10
5 Remissvar	10
6 Specialmotivering.....	11
6.1 Inkomstskattelagen för gårdsbruk.....	11
6.2 Inkomstskattelagen	12
7 Ikraftträdande	12
8 Förhållande till andra propositioner	12
8.1 Förhållande till budgetpropositionen	12
LAGFÖRSLAG.....	13
1. Lag om ändring av 5 och 21 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk.....	13
2. Lag om ändring av 32 § i inkomstskattelagen	14
BILAGA	15
PARALLELLTEXTER.....	15
1. Lag om ändring av 5 och 21 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk.....	15
2. Lag om ändring av 32 § i inkomstskattelagen	16

MOTIVERING

1 Bakgrund och beredning

1.1 Bakgrund

Enligt regeringsprogrammet för statsminister Petteri Orpos regering ska den skattemässiga behandlingen av hyresinkomster inom jordbruket (åkrar och skogar) harmoniseras med övriga hyresinkomster.

1.2 Beredning

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Beredningsunderlaget till propositionen finns i den offentliga tjänsten på adressen <https://vm.fi/sv/projekt-och-lagberedning> med identifieringskoden VM019:00/2024¹.

Propositionen har behandlats i delegationen för kommunal ekonomi och förvaltning den 11 juni 2024.

Utkastet till regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av 5 och 21 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk, 32 § i inkomstskattelagen och 19 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen har publicerats på statsrådets webbplats den 28 februari 2024. Utkastet har varit på remiss mellan den 28 februari 2024 och den 22 mars 2024. Det kom in 10 utlåtanden inom remisstiden.

2 Nuläge och bedömning av nuläget

2.1 Förvärvskällor och inkomstslag vid beskattningen av fysiska personer

I beskattningen indelas inkomsterna i förvärvskällor och i fråga om fysiska personer och dödsbon dessutom i inkomstslag. Den beskattningsbara inkomsten från respektive förvärvskälla beräknas separat. Även förlust fastställs enligt förvärvskälla i beskattningen. Förvärvskällor är näringsverksamhetens förvärvskälla, jordbrukets förvärvskälla och förvärvskällan för annan verksamhet.

Enligt 2 § i inkomstskattelagen (1535/1992) föreskrivs det särskilt om beräkning av resultatet av näringsverksamhet och jordbruk. Enligt 1 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), nedan *näringskattelagen*, beräknas resultatet av näringsverksamhet vid verkställande av inkomstbeskattningen så som den lagen stadgar. Med näringsverksamhet avses rörelse och yrkesutövning. Enligt 2 § i näringskattelagen utgör den skattskyldiges rörelse och yrkesutövning näringsverksamhetens förvärvskälla. Resultatet av jordbruk enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967) uträknas enligt den lagen vid stats- och kommunalbeskattningen. Förvärvskällan för annan verksamhet som beskattas med stöd av inkomstskattelagen består av all verksamhet som inte betraktas som näringsverksamhet eller bedrivande av jordbruk. Indelningen i förvärvskällor följer tillämpningsområdena för inkomstskattelagen, näringskattelagen och inkomstskattelagen för gårdsbruk.

Vid beskattningen av fysiska personer tillämpas ett differentierat skattesystem, enligt vilket inkomsterna också indelas i inkomstslag vid sidan av förvärvskällor. Inkomstslagen är

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

förvärvsinkomster och kapitalinkomster. På förvärvsinkomster tillämpas en progressiv skatteskala, medan kapitalinkomster beskattas enligt en proportionell skattesats. Skattesatsen för kapitalinkomster är 30 procent upp till 30 000 euro och 34 procent för den andel som överstiger detta belopp.

Fördelningen av inkomster inom förvärvskälla för annan verksamhet som beskattas enligt inkomstskattelagen i kapitalinkomster och förvärvsinkomster bestäms enligt inkomstens karaktär. Enligt 32 § i inkomstskattelagen är avkastning av egendom, vinst av egendomsöverlåtelse och annan inkomst som kan anses ha influtit av egendom skattepliktig kapitalinkomst. Kapitalinkomst är inkomst av bland annat ränta, dividendinkomst, hyresinkomst, vinstandel, avkastning av livförsäkring, avkastning av kapitaliseringsavtal, kapitalinkomst av skogsbruk, inkomst av marksubstanser, överlåtelsevinst och avkastning som tagits ut från ett aktiesparkonto. Enligt 61 § i inkomstskattelagen är inkomst som inte är kapitalinkomst förvärvsinkomst. I det nuvarande inkomstskattesystemet hör inkomst av skogsbruk till förvärvskällan för annan verksamhet. I fråga om fysiska personer och dödsbon delas också inkomst av skogsbruk upp i förvärvsinkomst (värdet av leveransarbete) och kapitalinkomst (kapitalinkomst av skogsbruk, 43 § i inkomstskattelagen).

Fysiska personers resultat av näringsverksamheten fördelas på grundval av näringsverksamhetens nettoförmögenhet för att beskattas som kapitalinkomst och förvärvsinkomst. På motsvarande sätt fördelas fysiska personers resultat av jordbruk på grundval av jordbrukets nettoförmögenhet för att beskattas som kapitalinkomst och förvärvsinkomst. Detta gäller också hyres- och arrendeinkomster som hör till jordbrukets förvärvskälla.

Enligt 38 § 1 mom. i inkomstskattelagen betraktas företagsinkomst som ska fördelas såsom kapitalinkomst upp till ett belopp som motsvarar en 20 procents årlig avkastning på den nettoförmögenhet som vid utgången av det föregående kalenderåret hörde till näringsverksamheten eller jordbruket. På yrkande som den skattskyldige eller företagarmakar framställer innan beskattningen för skatteåret har slutförts betraktas såsom kapitalinkomstandel av den företagsinkomst som ska fördelas likväl ett belopp som motsvarar en 10 procents årlig avkastning. Har den skattskyldige under skatteåret inlett näringsverksamhet eller jordbruk, räknas kapitalinkomstandelen enligt den nettoförmögenhet som vid utgången av skatteåret hörde till näringsverksamheten eller jordbruket. På yrkande som den skattskyldige eller företagarmakar framställer innan beskattningen för skatteåret har slutförts betraktas den företagsinkomst som ska fördelas likväl i sin helhet som förvärvsinkomst, om inte något annat följer av 2 mom. Enligt 38 § 2 mom. anses den företagsinkomst som ska fördelas oberoende av nettoförmögenheten såsom kapitalinkomst upp till ett belopp som motsvarar överlåtelsevinsterna av sådana av den skattskyldige ägda värdepapper som hör till jordbrukstillgångarna samt av fastigheter och värdepapper som ingår i näringsverksamhetens anläggningstillgångar.

Jordbrukets nettoförmögenhet beräknas för fördelning av företagsinkomsten i enlighet med lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005), nedan *värderingslagen*. Jordbrukets nettoförmögenhet fås genom att de skulder som hör till jordbruket dras av från jordbrukstillgångarna. Andra förvärvskällors tillgångar och skulder hör inte till jordbrukets nettoförmögenhet. Exempelvis skogsbrukstillgångar beaktas inte vid fastställandet av jordbrukets nettoförmögenhet.

2.2 Beskattning av hyres- och arrendeinkomster av skog, åkrar och jordbruksbyggnader

Beskattningen av hyres- och arrendeinkomster kan påverkas av vilken förvärvskälla hyres- eller arrendeinkomsten anses höra till. Om det är fråga om hyres- eller arrendeinkomst som hör till förvärvskällan för annan verksamhet som beskattas enligt inkomstskattelagen, beskattas hyres- eller arrendeinkomsten som kapitalinkomst i enlighet med 32 § i inkomstskattelagen. Om det är fråga om hyres- eller arrendeinkomst som hör till jordbrukets förvärvskälla, beaktas den vid beräkningen av resultatet av jordbruket och inkomsten fördelas för att beskattas som kapitalinkomst och förvärvsinkomst på grundval av jordbrukets nettoförmögenhet.

Med jordbruk avses enligt 2 § 1 mom. i inkomstskattelagen för gårdsbruk egentligt jordbruk samt sådant specialjordbruk eller annan verksamhet i anslutning till jord- eller skogsbruk som inte ska betraktas som särskild rörelse. Enligt 2 mom. i den paragrafen avses med gårdsbruksenhet en självständig ekonomisk enhet på vilken bedrivs jord- eller skogsbruk.

Enligt 5 § 1 mom. 9 punkten i inkomstskattelagen för gårdsbruk är skattepliktiga inkomster av jordbruket bland andra arrenden, hyror och andra dylika ersättningar som uppburits för lägenheten, del därav eller därpå uppförd byggnad. Med stöd av bestämmelsen i fråga är bland annat arrendeinkomster av åkrar och skogar inkomster av jordbruket. Med stöd av bestämmelsen är dessutom arrenden som vindkraftsbolag betalar för ett vindkraftverks byggplats samt influensområdesersättning och andra ersättningar som dessa bolag betalar till markägaren inkomster av jordbruket även om egentligt jordbruk inte bedrivs på fastigheten.

Huruvida arrendeinkomster ska hänföras till jordbrukets förvärvskälla har bedömts i rättspraxis. I fallet HFD 1996-B-514 bedömdes förvärvskällan för inkomst av utarrendering av skog. Det var fråga om en situation där den skattskyldiges lägenhet enbart omfattade skogsmark. Den skattskyldige hade av sin skog arrenderat ut ett område till ett telefonbolag för en radiobasstation för 30 år mot en arrendeavgift som betalas som engångsbelopp. Det engångsbelopp som den skattskyldige fick för utarrenderingen ansågs i högsta förvaltningsdomstolens avgörande vara inkomst som hör till jordbrukets förvärvskälla.

Fallet HFD 31.12.1997/3455 gällde arrendeinkomster av åker. Det var fråga om en situation där den skattskyldige inte själv hade bedrivit jordbruk. Den skattskyldige hade utarrenderat ett outbrutet område som omfattade åkermark som hen hade fått som gåva av sin far. Arrendatorn hade odlat åkern. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det var fråga om utarrendering av en gårdsbruksenhet och att arrendeinkomsten därmed var jordbruksinkomst för den skattskyldige och skulle fördelas i kapital- och förvärvsinkomstandelar.

I fallet CSN 1997/210 var det fråga om förvärvskällan för hyres- och arrendeinkomster av åkrar och gårdsbruksenhetens byggnader. Till den lägenhet som den skattskyldige ägde hörde både åker och skog. Den skattskyldige hade tidigare (1981–1992) bedrivit jordbruk på lägenheten, men hade sedermera upphört med att bedriva jordbruk. Vid beskattningen för 1993 hade jordbruksbyggnaderna tagits ut för användning i det privata hushållet. Centralskattenämnden ansåg i sitt avgörande att om den skattskyldige arrenderar ut åkermarken eller ekonomibyggnaderna av den gård som hen äger, utgör arrendeinkomsten för åkermark skattepliktig inkomst av jordbrukets förvärvskälla, men hyresinkomsten för de produktionsbyggnader som tagits ut för privat bruk utgör kapitalinkomst enligt 32 § i inkomstskattelagen. Den skattskyldige sökte ändring i beslutet till den del det gällde beskattning av arrendeinkomst av åker. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte centralskattenämndens avgörande (HFD 1998:40).

2.3 Bedömning av nuläget

Sättet på vilket hyres- eller arrendeinkomsterna beskattas beror ur skattesystemets synvinkel på arten av den egendom som arrenderas eller hyrs ut. Hyresinkomst som hör till förvärvskällan för annan verksamhet som beskattas enligt inkomstskattelagen, t.ex. hyresinkomst av en bostadslägenhet, beskattas direkt som kapitalinkomst. Arrendeinkomsten av en åker utgör inkomst av jordbruket som fördelas för att beskattas som förvärvs- och kapitalinkomster på basis av jordbrukets nettoförmögenhet. Det beror således på arrendeinkomsterna, övriga inkomster från jordbruket och jordbrukets förmögenhet hur stor del av arrendeinkomsten för åkern som till slut beskattas som kapitalinkomst. Arrendeinkomst av en åker har i rätts- och beskattningspraxis betraktats som inkomst av jordbruket också i sådana situationer där den skattskyldige inte själv har bedrivit egentligt jordbruk eller permanent har upphört med att bedriva jordbruk.

På motsvarande sätt beskattas också arrendeinkomster av skog i jordbrukets förvärvskälla, även om utarrenderingen av skog inte har samband med det egentliga bedrivandet av jordbruk. Den skattemässiga behandlingen av arrendeinkomster av skog avviker således också från den skattemässiga behandlingen av andra inkomster av skogsbruk, eftersom inkomst av skogsbruk i det nuvarande inkomstskattesystemet hör till förvärvskällan för annan verksamhet. Åkrar hör till jordbrukstillgångarna, det vill säga de bidrar till att öka den del av inkomsten av jordbruket som beskattas som kapitalinkomst. Skogarna hör däremot inte till jordbrukstillgångarna, även om man av dem skulle få arrendeinkomst som räknas som inkomst av jordbruket. Om den skattskyldige inte har annan jordbruksegendom beskattas de arrendeinkomster som erhållits för skog som arrenderats ut som byggplats för ett kraftverk i praktiken i sin helhet som förvärvsinkomst.

3 Målsättning

Syftet med propositionen är att i enlighet med regeringsprogrammet harmonisera den skattemässiga behandlingen av hyres- och arrendeinkomster av åkrar och skog med övriga hyresinkomster.

4 Förslagen och deras konsekvenser

4.1 De viktigaste förslagen

I propositionen föreslås att arrendeinkomster som erhållits för markområden som hör till en gårdsbruksenhet ska överföras från jordbrukets förvärvskälla till att beskattas som kapitalinkomst enligt inkomstskattelagen. Ändringen gäller arrendeinkomster av åker och skog. Det är motiverat att arrendeinkomster av skog beskattas som kapitalinkomster i enlighet med inkomstskattelagen, eftersom inkomster av skogsbruk också i övrigt beskattas i enlighet med inkomstskattelagen och huvudsakligen som kapitalinkomst (med undantag för värdet av leveransarbete). När det gäller jordbruksmark, såsom åkrar, är det motiverat att beskatta arrendeinkomster i enlighet med inkomstskattelagen i synnerhet när utarrenderingen inte hänförs sig till jordbruk som den skattskyldige bedriver. Så är fallet till exempel när den skattskyldige har upphört med att bedriva jordbruk eller aldrig har bedrivit jordbruk. I situationer där utarrenderingen tydligt är kopplad till det jordbruk som den skattskyldige annars bedriver, skulle det kunna vara motiverat att beskatta arrendeinkomsten från jordbruksmarken som inkomst av jordbruket. För tydlighetens skull föreslås det dock i propositionen att också alla inkomster av utarrendering av jordbruksmark ska beskattas i enlighet med inkomstskattelagen. På så sätt kan onödiga gränsdragningar i enskilda fall undvikas i beskattningen och alla inkomster av utarrendering av jordbruksmark beskattas på samma sätt.

Hyresinkomster för byggnader och konstruktioner på gårdsbruksenheter ska fortsättningsvis kvarstå i jordbrukets förvärvskälla. Ändringen gäller inte byggnader och konstruktioner eftersom avlägsnande av dem från jordbrukets förvärvskälla också skulle påverka deras beskattningsvärde i fastighetsbeskattningen. Dessutom skulle det i vissa situationer kunna vara svårt att fastställa bland annat anskaffningsutgifterna för byggnader, i synnerhet när jordbruk har bedrivits som en sammanslutning eller gemensamt av makar. Av dessa praktiska skäl har ändringen begränsats till att gälla endast utarrendering av markområden. Det är motiverat att arrendeinkomster av byggplatser för byggnader och konstruktioner inom jordbruket beskattas på motsvarande sätt i jordbrukets förvärvskälla som hyresinkomsterna för själva byggnaderna och konstruktionerna. Det föreslås att 5 § 1 mom. 9 punkten i inkomstskattelagen för gårdsbruk ändras så att endast arrenden, hyror och motsvarande ersättningar som erhållits för byggnader och konstruktioner på en gårdsbruksenhet är skattepliktiga inkomster av jordbruket enligt den punkten. Dessutom föreslås det att ett nytt 2 mom. fogas till 21 § i den lagen. Enligt momentet ska andra arrende- och hyresinkomster som erhållits för en gårdsbruksenhet eller en del av den än de som avses i 5 § 1 mom. 9 punkten beskattas enligt inkomstskattelagen, det vill säga i praktiken som kapitalinkomst.

Det föreslås att ett nytt 2 mom. fogas till 32 § i inkomstskattelagen. I momentet föreskrivs att arrende, hyra och därmed jämförbara ersättningar som erhållits för ett markområde som hör till en gårdsbruksenhet utgör kapitalinkomst. Det nya 2 mom. gäller inte byggplatser för gårdsbruksenhets byggnader och konstruktioner, på vilka den föreslagna 5 § 1 mom. 9 punkten i inkomstskattelagen för gårdsbruk tillämpas. Vissa samfund som bedriver jordbruk, exempelvis aktiebolag, har inte längre inkomst från en personlig förvärvskälla, så för dessa skattskyldiga överförs beskattningen av hyres- och arrendeinkomster från jordbrukets förvärvskälla till näringsverksamhetens förvärvskälla.

När inkomster från utarrendering av markområden beskattas i enlighet med inkomstskattelagen, bestäms också avdragsgillheten för utgifter som hänför sig till det utarrenderade markområdet i enlighet med inkomstskattelagen. Enligt 54 § i inkomstskattelagen har en skattskyldig rätt att från sina kapitalinkomster dra av de utgifter som han har haft för att förvärva eller bibehålla dem. Med stöd av 114 § inkomstskattelagen ska anskaffningsutgifterna för byggnader, maskiner och inventarier samt patent och andra sådana nyttigheter vilka har använts vid den skattskyldiges inkomstförvärv dras av som årliga avskrivningar, varvid i tillämpliga delar iakttas lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Till följd av den föreslagna ändringen ska till exempel utgifterna för anskaffning och grundlig förbättring av täckdiken på utarrenderad åker i fortsättningen dras av som linjära avskrivningar enligt 39 § i näringskattelagen under nyttighetens ekonomiska brukstid i stället för som utgiftsrestavskrivningar på 20 procent enligt 10 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk. Vid en övergång från utgiftsrestavskrivningar till linjära avskrivningar beräknas nyttighetens ekonomiska brukstid från tidpunkten för ibruktagandet. Om den ekonomiska brukstiden exempelvis är 20 år och det under de 5 första åren har gjorts utgiftsrestavskrivningar ska den återstående utgiftsresten, vid en övergång därefter till linjära avskrivningar, periodiseras som linjära avskrivningar på 15 år.

Propositionens förhållande till beräkningen av jordbrukets nettoförmögenhet, företagaravdraget och bestämmelserna om skattefrihet vid generationsväxlingsöverlåtelser

Eftersom arrendeinkomsten av gårdsbruksenhets markområden, med undantag för eventuell arrendeinkomst av byggplatser för byggnader och konstruktioner, i fortsättningen inte längre ska utgöra inkomst av jordbruket, är det med tanke på skattesystemets enhetlighet motiverat att utarrenderade markområden inte längre räknas in i jordbrukstillgångarna vid beräkningen av

jordbrukets nettoförmögenhet. Skatteförvaltningen räknar för närvarande på tjänstens vägnar ut beskattningsvärdet för jordbruksmark utifrån registrerade uppgifter om gårdsbruksenhets fastigheter för alla skattskyldiga som äger jordbruksmark. Denna summauppgift om de arealbaserade tillgångarna används vid sidan av de övriga förmögenhets- och skulduppgifter som den skattskyldige uppgett som grund för beräkningen av jordbrukets nettoförmögenhet. Skatteförvaltningen har dock inga uppgifter om arrendesituationen för de skattskyldigas jordbruksmark på åkerskiftesnivå, åkernivå eller fastighetsnivå. Av denna anledning kan Skatteförvaltningen i fortsättningen inte på tjänstens vägnar vid beräkningen av nettoförmögenheten inkludera beskattningsvärdet endast i fråga om de åkrar som är i den skattskyldiges eget bruk. Värdet av jordbruksmark beräknas på basis av de genomsnittliga kommunvisa avkastningsvärdena, och att beräkna värdena manuellt för skattedeklarationen skulle innebära en betydande administrativ börda för många skattskyldiga. Man skulle kunna försöka lösa problemet genom att värdet av den jordbruksmark som räknas till jordbrukstillgångarna och av den utarrenderade jordbruksmark som inte räknas till jordbrukstillgångarna skulle fastställas proportionellt. Till jordbrukstillgångarna skulle då inte räknas den relativa del av värdet av den skattskyldiges all jordbruksmark som motsvarar förhållandet mellan arealen av den jordbruksmark som varit utarrenderad under skatteåret och arealen av den skattskyldiges sammanlagda jordbruksmark. Då skulle den skattskyldige endast uppge arealen av den jordbruksmark som varit utarrenderad, och Skatteförvaltningen skulle på basis av denna uppgift kunna beräkna beskattningsvärdena för jordbruksmarken på samma sätt som hittills. Denna lösning skulle dock inte i materiellt hänseende leda till rätt slutresultat och skulle medföra administrativ börda för såväl de skattskyldiga som Skatteförvaltningen. Om utarrenderad jordbruksmark inte exkluderas från jordbrukets nettoförmögenhet, skulle den öka jordbrukets nettoförmögenhet för dessa jordbruksidkare, vilket skulle innebära att en större del av jordbruksidkarnas inkomster än normalt beskattas som kapitalinkomster i stället för som förvärvsinkomster. Saken är dock av rätt liten betydelse, eftersom jordbruksmarker vanligen börjar arrenderas ut i det skedet då den egna jordbruksverksamheten har upphört. Utifrån beskattningsuppgifterna för 2022 uppskattas den totala nyttan för jordbruksidkarna (minskningen av skatteintäkterna) på grund av denna högre nettoförmögenhet vara endast cirka 200 000 euro. När man i helhetsbedömningen beaktar det faktum att också den ovan beskrivna proportionella nettoförmögenhetslösningen medför en ökad administrativ börda samt ärendets ringa betydelse såväl i praktiken som med tanke på konsekvenserna för skatteintäkterna, anses det mest motiverade alternativet vara att inte föreslå ändringar i beräkningen av jordbrukets nettoförmögenhet i fråga om jordbruksmark som arrenderats ut. Också dessa jordbruksmarker räknas således som en del av jordbrukets nettoförmögenhet på samma sätt som tidigare, och i propositionen föreslås således inga ändringar i den tidigare rätts- och beskattningspraxis som gäller detta.

När förvärvskällan byts räknas hyres- eller arrendeinkomsten inte längre med i beräkningsgrunden för företagaravdraget.

Bytet av förvärvskälla inverkar inte i praktiken på tillämpningen av bestämmelsen om skattefrihet vid generationsväxling enligt 48 § 1 mom. 3 punkten i inkomstskattelagen. I rättspraxis har det i avgörandet HFD 2010:25 ansetts att åkrar som arrenderats ut under nästan tio års tid efter upphörandet med det egna gårdsbruket fortfarande kunde överlåtas som generationsväxlingsöverlåtelse enligt 48 § 1 mom. 3 punkten i inkomstskattelagen. I avgörandet konstateras att bestämmelsen inte förutsätter att överlåtaren strax före överlåtelsen aktivt ska bedriva gårdsbruk. Eftersom bestämmelsen emellertid förutsätter att föremålet för överlåtelsen är egendom som hör till den skattskyldiges jordbruk, är det klart att om den skattskyldige har förvärvat egendomen för att hyra eller arrendera ut den utan att alls använda egendomen i det jordbruk som han eller hon själv bedriver, kan bestämmelsen inte tillämpas på överlåtelsen av egendomen i fråga. Syftet med förslaget är således inte att ändra den rätts- och

beskattningspraxis som tidigare uppstått vid tillämpningen av bestämmelsen om generationsväxling och avsikten är att den rätts- och beskattningspraxis som uppstått fortfarande ska kunna tillämpas trots att hyres- och arrendeinkomsterna i fortsättningen beskattas i förvärvskällan för annan verksamhet i stället för i jordbrukets förvärvskälla.

Den föreslagna ändringen påverkar inte heller tillämpningen av 55 § i lagen om skatt på arv och gåva (378/1940). Om villkoren för en lättnad uppfylls på motsvarande sätt som enligt etablerad rätts- och beskattningspraxis, tillämpas bestämmelsens 2 mom. på gårdsbruksenhetens jordbruksmark som en post som hör till jordbrukets nettoförmögenhet, även om arrendeinkomsterna inte längre beskattas i jordbrukets förvärvskälla.

4.2 De huvudsakliga konsekvenserna

4.2.1 Konsekvenser för skatteintäkterna

Konsekvenserna av den ändring som gäller jordbrukets hyres- och arrendeinkomster har bedömts med hjälp av mikrosimuleringsmodellen HVSR, som upprätthålls av Skatteförvaltningen. Kalkylen är förenad med betydande osäkerhet eftersom hyres- eller arrendeinkomster eller kostnader i samband med uthyrning eller utarrendering inte redovisas som en separat punkt i skattedeklarationen för jordbruk. Beloppet av hyres- och arrendeinkomsterna bedöms däremot utifrån andra uppgifter i skattedeklarationen samt genom att använda olika antaganden. Mängden utarrenderade åkrar samt beloppen av inkomst av åkerarrende har dessutom bedömts utifrån Naturresursinstitutets jordbruksstatistik. Därefter har man genom att jämföra beskattningsuppgifter gjort en uppskattning av arrendeinkomsterna av skog. På basis av detta har man i kalkylen använt ett grovt antagande om att jordbruksidkarnas och jordbrukssammanslutningarnas arrendeinkomster av åkrar och skog är sammanlagt cirka 150 miljoner euro per år. Därefter har kalkylen gjorts på nivån för en enskild skattskyldig.

Ändringen ökar skatteintäkterna i sin helhet med 2 miljoner euro. Ändringen ökar statens skatteintäkter med cirka 12 miljoner euro och minskar kommunernas skatteintäkter med cirka 8 miljoner euro, församlingarnas med cirka en miljon euro och Folkpensionsanstaltens med cirka en miljon euro.

4.2.2 Konsekvenser för investeringar och miljön

En betydande andel av de inkomster som vid ändringen blir kapitalinkomster bedöms vara arrendeinkomster av åkrar som brukas. En mindre men i framtiden sannolikt ökande andel av dessa inkomster består av arrende och ersättningar som betalas av vindkraftsbolagen. Ändringen kan till denna del bedömas hänföra sig till föresatsen att stärka en gynnsam miljö för investeringar i vindkraft i enlighet med regeringsprogrammet för statsminister Orpos regering. Ändringen bedöms dock inte direkt i avsevärd grad öka vindkraftsinvesteringarna. Den föreslagna ändringen bedöms därför inte heller ha några betydande direkta miljökonsekvenser.

4.2.3 Konsekvenser för de skattskyldiga

Eftersom hyres- och arrendeinkomster efter ändringen i sin helhet betraktas som kapitalinkomster minskar ändringen i viss mån de skattepliktiga förvärvsinkomsterna och ökar kapitalinkomsterna. Eftersom beskattningen av förvärvsinkomster beroende på inkomsternas storlek kan vara lättare eller stramare än beskattningen av kapitalinkomster, gäller ändringen olika skattskyldiga i viss mån på olika sätt.

På grund av osäkerhetsfaktorer och antaganden som hänför sig till konsekvenskalkylen kan kalkylens konsekvenser inte granskas på nivån för en enskild skattskyldig i fråga om alla skattskyldiga. Det kan bedömas att en mindre del av de skattskyldiga vars beskattning ändras är sådana som aktivt bedriver jordbruk. I fråga om dessa skattskyldiga beräknas ändringen i sin helhet lindra beskattningen något.

Det identifierades cirka 45 000 sådana skattskyldiga som inte aktivt bedöms bedriva jordbruk, men vars beskattning ändras. I fråga om dessa skattskyldiga skärps beskattningen med sammanlagt cirka 2,5 miljoner euro. När man granskar dessa skattskyldiga enligt inkomsttagargrupp (enligt socioekonomisk ställning) skärps beskattningen av dödsbon med cirka 2,5 miljoner euro och beskattningen av pensionärer med cirka 0,3 miljoner euro samt lindras beskattningen av löntagare med cirka 1,1 miljoner euro och skärps beskattningen av övriga inkomsttagare med sammanlagt cirka 0,8 miljoner euro. Betraktat enligt inkomstklass i fråga om skattskyldiga som inte aktivt bedriver jordbruk, skärps beskattningen för låginkomsttagare och lindras för höginkomsttagare. Detta kan bedömas bero på att beskattningen av små förvärvsinkomster är lättare än beskattningen av kapitalinkomster, medan beskattningen av stora förvärvsinkomster är stramare. En betydande del av dem vars beskattning skärps är dock dödsbon vars inkomst är lättbeskattad.

Ändringen bedöms minska den administrativa börda som inlämnandet av skattedeklaration innebär i synnerhet för sådana skattskyldiga som inte har annan inkomst som beskattas som inkomst av jordbruket än inkomst av utarrendering av åker eller skog. Största delen av dessa bedöms vara privatpersoner. I fortsättningen ska dessa skattskyldiga inte lämna någon separat skattedeklaration för jordbruk. Ändringen kan emellertid i fortsättningen förutsätta att vissa jordbruksidkare lämnar närmare uppgifter om egendom som hyrts eller arrenderats ut, vilket i någon mån kan bedömas öka den administrativa bördan för dessa skattskyldiga. Antalet sådana skattskyldiga beräknas vara litet. På det hela taget bedöms konsekvenserna för de skattskyldigas administrativa börda vara små.

4.2.4 Konsekvenser för myndigheternas verksamhet

Ändringsförslaget bedöms ha smärre konsekvenser för Skatteförvaltningens verksamhet, exempelvis för anvisningar för kunder och tjänstemän samt datasystem. Efter att ändringen trätt i kraft bedöms kundernas behov av rådgivning temporärt öka. Enligt Skatteförvaltningens uppskattning kommer de kostnader av engångsnatur som ändringarna i datasystemen medför att uppgå till cirka 150 000–225 000 euro. Upprätthållandet av ändringarna medför också små årliga kostnader.

4.2.5 Kompensation av konsekvensen för skatteintäkterna

I enlighet med regeringsprogrammet för statsminister Petteri Orpos regering kompenseras kommunerna för skatteintäktseffekterna av de ändringar som görs i skattegrunderna. De ändringar som föreslås i denna proposition minskar kommunernas kommunalskatteinkomster med sammanlagt 8 miljoner euro. Ändringen av skatteinkomsterna kompenseras via statsandelssystemet.

5 Remissvar

Det lämnades under remissbehandlingen in 10 utlåtanden om utkastet till proposition. Utlåtande om utkastet till regeringsproposition lämnades av jord- och skogsbruksministeriet, Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitto MTK ry, ProAgria Keskusten Liitto ry, ProAgria Keski-Pohjanmaa ry, Suomen veroasiantuntijat ry, Svenska lantbruksproducenternas centralförbund

SLC rf, Skatteförvaltningen, Skattebetalarnas Centralförbund rf, Ålands landskapsregering och professor Pekka Nykänen. Arbets- och näringsministeriet meddelade att ministeriet inte hade något att yttra om utkastet till proposition.

I största delen av utlåtandena understöddes förslaget att förenhetliga den skattemässiga behandlingen av hyres- och arrendeinkomster från jordbruket (åkrar och skogar) med den skattemässiga behandlingen av övriga hyresinkomster. I utlåtandena ansågs särskilt förslaget att arrendeinkomster av skog ska beskattas som kapitalinkomst i enlighet med inkomstskattelagen vara motiverat. I fråga om den skattemässiga behandlingen av jordbruksmark, såsom åkrar, var remissinstansernas synpunkter däremot något mer splittrade. I en del utlåtanden understöddes förslaget att arrendeinkomster av jordbruksmark ska beskattas enligt inkomstskattelagen, medan nuläget när det gäller beskattningen av arrendeinkomster av jordbruksmark, det vill säga beskattning som inkomst av jordbruket, i andra utlåtanden ansågs vara en klar lösning som var mera värd att understödjas. I några utlåtanden framfördes dessutom att det kunde vara motiverat att beskatta jordbruksmark i jordbrukets förvärvskälla när utarrenderingen hänförs till det jordbruk som den skattskyldige bedriver. I ett utlåtande kritiserades det att hyresinkomsterna av jordbrukets byggnader även i fortsättningen ska beskattas som inkomst av jordbruket. Beslutet ansågs vara konsekvent och motiveringarna till det kortfattade.

I utlåtandena kommenterades särskilt förslaget konsekvenser för generationsväxlingar på gårdsbruksenheter och i synnerhet förslaget förhållande till 48 § i inkomstskattelagen som gäller skattefrihet för generationsväxlingsöverlåtelser och 55 § i lagen om skatt på arv och gåva som gäller skattelättnad för arv och gåva vid generationsväxlingar. I andra utlåtanden uttrycktes särskild oro över den föreslagna ändring som ingick i utkastet till regeringsproposition (exkluderande av utarrenderade markområden från jordbrukstillgångarna). I utlåtandena ansågs det att den föreslagna ändringen kan leda till att 48 § i inkomstskattelagen och eventuellt 55 § i lagen om skatt på arv och gåva inte längre kan tillämpas på generationsväxlingar på gårdsbruksenheter i nuvarande omfattning. Emellertid ansågs det i andra utlåtanden att bytet av förvärvskälla för utarrenderade markområden inte borde leda till att 48 § i inkomstskattelagen inte kan tillämpas. Den ändring som föreslogs i värderingslagen ansågs vara problematisk också av den anledningen att även mycket kortvarig utarrendering skulle kunna exkludera mark från jordbrukstillgångarna. I ett utlåtande ansågs dessutom att det vore motiverat att utarrenderade åkrar fortsättningsvis skulle räknas till jordbrukstillgångarna, för att administrationen ska vara så enkel som möjligt. I utlåtandena kommenterades dessutom det förslag som ingick i utkastet till regeringsproposition om att fördelningen av värdet av å ena sidan den mark som varit utarrenderad och å andra sidan den mark som använts för jordbruk skulle fastställas proportionellt vid beräkningen av nettoförmögenheten. Det proportionella beräkningssätt som ingick i utkastet till proposition understöddes i huvudsak i utlåtandena. Å andra sidan framfördes det också att värdet per hektar för jordbruksmark kan variera betydligt beroende på bland annat om åkern är täckdikad eller inte.

I utlåtandena föreslogs också andra preciseringar i både paragraferna och motiveringen. Preciseringar önskades bland annat i fråga om hur det förhåller sig med avdragsrätten för utgifter som hänförs till utarrenderingsverksamheten (t.ex. anskaffningsutgifter för täckdiken) efter ändringen och i fråga om begreppet andra motsvarande ersättningar som i fortsättningen ska beskattas enligt inkomstskattelagen. I utlåtandena framfördes dessutom synpunkter som gällde förslaget konsekvenser.

Aspekter som har lyfts fram under remissbehandlingen har beaktats i propositionen. De föreslagna bestämmelserna och motiveringen till propositionen samt konsekvensbedömningarna har preciserats utifrån remissvaren och den föreslagna ändringen av lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen har strukits.

6 Specialmotivering

6.1 Inkomstskattelagen för gårdsbruk

5 §. Det föreslås att 1 mom. 9 punkten ändras så att den endast omfattar arrenden, hyror och andra motsvarande ersättningar som erhållits för byggnader och konstruktioner på en gårdsbruksenhet samt för deras byggplatser. Bestämmelsen gäller arrenden, hyror och andra motsvarande ersättningar som erhållits för byggnader, konstruktioner och deras byggplatser som den skattskyldige äger eller besitter. Exempelvis arrendeinkomsten av en byggplats för ett vindkraftverk eller solkraftverk beskattas i enlighet med inkomstskattelagen, eftersom kraftverket ägs av en annan aktör än den som arrenderar ut byggplatsen, och ett kraftverk som ägs av någon annan betraktas i regel inte som en byggnad som hör till gårdsbruksenheten.

Avsikten med ändringen är inte att ändra rättspraxisen i fråga om inom vilken förvärvskälla som hyresinkomster för byggnader beskattas. Om en byggnad alltså har övergått från jordbruket till privat bruk, beskattas hyresinkomsten enligt nuvarande praxis som kapitalinkomst enligt inkomstskattelagen. Gårdsbruksenhetens övriga hyres- och arrendeinkomster beskattas i fortsättningen som kapitalinkomst i enlighet med inkomstskattelagen.

21 §. I det nya 2 mom. föreskrivs för tydlighetens skull att andra hyres- och arrendeinkomster och andra motsvarande ersättningar än de som avses i 5 § 1 mom. 9 punkten beskattas enligt inkomstskattelagen.

6.2 Inkomstskattelagen

32 §. Kapitalinkomst. I det nya 2 mom. föreslås att med undantag för de skattepliktiga inkomster av jordbruket som avses i 5 § 1 mom. 9 punkten i inkomstskattelagen för gårdsbruk ska också arrenden, hyror och andra motsvarande ersättningar som erhållits för en gårdsbruksenhet eller en del av den utgöra kapitalinkomst. Särskilt när det gäller ersättningar som är jämförbara med hyra och arrende, kan det utan en separat bestämmelse i lagen bli oklart huruvida inkomsten är kapitalinkomst, eftersom det inte i egentlig mening är fråga om ersättning som betalats för hyrning eller arrendering av fastigheten. Andra motsvarande ersättningar som avses i bestämmelsen är exempelvis sådana influensområdesersättningar som betalas till ägare av fastigheter nära vindkraftverk på basis av en andel av vindkraftsverkets omsättning eller någon annan motsvarande grund och som betalas för att ett område inom ett visst avstånd från kraftverket omfattas av restriktioner till exempel när det gäller byggmöjligheterna. Också ersättningar som baserar sig på avtal mellan markägaren och en utomstående part och som betalas för att skogsområden inte ska brukas under en viss tid, i syfte att främja kolsänkan eller skydda landskapet, är exempel på ersättningar som motsvarar hyres- och arrendeinkomster för en gårdsbruksenhet.

Formuleringen ”som erhållits för en gårdsbruksenhet eller en del av den” omfattar också arrendeinkomster av skogar, eftersom det med gårdsbruksenhet enligt 2 § 2 mom. i inkomstskattelagen för gårdsbruk i den lagen avses en självständig ekonomisk enhet på vilken bedrivs jord- eller skogsbruk. Även om det är fråga om inkomst som erhållits på grundval av en skogsbrukslägenhet ska inkomsten emellertid inte i något fall betraktas som kapitalinkomst av skogsbruk.

7 Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2025. Lagarna tillämpas första gången vid beskattningen för 2025.

8 Förhållande till andra propositioner

8.1 Förhållande till budgetpropositionen

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2025 och avses bli behandlad i samband med den.

Kläm

Med stöd av vad som anförts ovan föreläggs riksdagen följande lagförslag:

1.

Lag

om ändring av 5 och 21 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967) 5 § 1 mom. 9 punkten och
fogas till 21 §, sådan den lyder i lag 1541/1992, ett nytt 2 mom. som följer:

5 §

I 4 § angivna skattepliktiga inkomster av jordbruket under skatteåret är bland andra:

9) arrenden, hyror och andra liknande ersättningar som erhållits för byggnader, konstruktioner
och deras byggplatser på en gårdsbruksenhet,

21 §

Arrenden, hyror och andra liknande ersättningar som erhållits för en gårdsbruksenhet eller en
del av den, med undantag för inkomster som avses i 5 § 1 mom. 9 punkten, beskattas på det sätt
som föreskrivs i inkomstskattelagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för skatteår 2025.

2.

Lag

om ändring av 32 § i inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till 32 § i inkomstskattelagen (1535/1992), sådan paragrafen lyder i lag 732/2019, ett
nytt 2 mom. som följer:

32 §

Kapitalinkomst

Kapitalinkomst är också, med undantag för inkomster som avses i 5 § 1 mom. 9 punkten i inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967), arrenden, hyror och andra liknande ersättningar som erhållits för en gårdsbruksenhet eller en del av den.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för skatteår 2025.

Helsingfors den 20 juni 2024

Statsminister

Petteri Orpo

Finansminister Riikka Purra

1.

Lag

om ändring av 5 och 21 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967) 5 § 1 mom. 9 punkten och
fogas till 21 §, sådan den lyder i lag 1541/1992, ett nytt 2 mom. som följer:

Gällande lydelse

5 §

I 4 § angivna skattepliktiga inkomster av
jordbruket under skatteåret är bland andra:

9) arrenden, hyror och andra dylika
ersättningar som uppburits för lägenheten, del
därav eller därpå uppförd byggnad;

21 §

Föreslagen lydelse

5 §

I 4 § angivna skattepliktiga inkomster av
jordbruket under skatteåret är bland andra:

9) arrenden, hyror och andra *liknande*
ersättningar som *erhållits* för *byggnader,*
konstruktioner och deras byggplatser på en
gårdsbruksenhet,

21 §

Arrenden, hyror och andra liknande
ersättningar som erhållits för en
gårdsbruksenhet eller en del av den, med
undantag för inkomster som avses i 5 § 1
mom. 9 punkten, beskattas på det sätt som
föreskrivs i inkomstskattelagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid
beskattningen för skatteår 2025.

2.

Lag

om ändring av 32 § i inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
fögas till 32 § i inkomstskattelagen (1535/1992), sådan paragrafen lyder i lag 732/2019, ett
nytt 2 mom. som följer:

Gällande lydelse

32 §

Kapitalinkomst

Föreslagen lydelse

32 §

Kapitalinkomst

*Kapitalinkomst är också, med undantag för
inkomster som avses i 5 § 1 mom. 9 punkten i
inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967),
arrenden, hyror och andra liknande
ersättningar som erhållits för en
gårdsbruksenhet eller en del av den.*

*Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid
beskattningen för skatteår 2025.*
