

VEROHALLINTO
TUNNUS 5019832
00003 VASTAUSLÄHETYS

KIINTEISTÖVEROTUS 2015
ILMOITUSOSA
A

Inkomst av näringsverksamhet **NE**
Enskilda näringsidkare

Fr.o.m. 2014-01-01 T.o.m. 2014-12-31
Räkenskapsår

VEROHALLINTO
TUNNUS 5019832
00003 VASTAUSLÄHETYS

Verovelvollisen nimi ja osoite

Jos esitetyt 2-lomake on käytettävissä, palauta Internet-lomakkeen välissä tai siirrä viereiseen lokeroon esitetyt lomakkeeseen valmiiksi täytetyt tiedot.

Viimeinen palautuspäivä

MAATALOUDEN VEROILMOITUS
Kaikki maatilat yhteensä
Kotikunta 31.12.2013
Y-tunnus tai henkilötunnus

Viimeinen palautuspäivä

METSÄALOUDEN VEROILMOITUS
Kaikki maatilat yhteensä
Kotikunta 31.12.2013
Y-tunnus tai henkilötunnus

ELINKEINOTOIMINNAN LIIKKEEN- TAI AMMATILAN VEROILMOITUS
Kotikunta 31.12.2013
Y-tunnus tai henkilötunnus

Luonnonvara- ja
biotalouden
tutkimus 18/2015

Metsäverotus - vaihtoehtojen tarkastelua

Jussi Leppänen ja Harri Hänninen

Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 18/2015

Metsäverotus – vaihtoehtojen tarkastelua

Jussi Leppänen ja Harri Hänninen

Luonnonvarakeskus, Helsinki 2015



ISBN: 978-952-326-069-6 (Painettu)

ISBN: 978-952-326-017-7 (Verkojulkaisu)

ISSN 2342-7647 (Painettu)

ISSN 2342-7639 (Verkojulkaisu)

URN: <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-326-017-7>

Copyright: Luonnonvarakeskus (Luke)

Kirjoittajat: Jussi Leppänen ja Harri Hänninen

Julkaisija ja kustantaja: Luonnonvarakeskus (Luke), Helsinki 2015

Julkaisuvuosi: 2015

Kannen kuva: Jussi Leppänen

Alkusanat

Tämä tutkimusraportti on syntynyt Suomen Metsäyhdistyksen ja Luonnonvarakeskuksen (aikaisemmin Metsäntutkimuslaitoksen) yhteistyönä. Raportin ovat kirjoittaneet Jussi Leppänen Luonnonvarakeskuksesta ja Harri Hänninen Suomen Metsäyhdistyksestä. Työtä ovat rahoittaneet Marjatta ja Eino Kollin säätiö, Metsämiesten säätiö ja Suomen Metsäsäätiö osana Suomen Metsäyhdistyksen toimintaa.

Tutkimusta varten on haastateltu asiantuntijoina Arvo Kokkosta ja Esa Ärölää Maanmittauslaitoksesta, Jorma Jyrkilää ja Janne Uitamoa Suomen metsäkeskuksesta, Kari Pilhjertaa Verohallinnosta, Sirpa Kärkkäistä, joka aloitti työuransa veroluokittajana, Suomen Metsäyhdistyksestä ja Ville Ovaskaista Luonnonvarakeskuksesta. Käsikirjoitukseen ovat tehneet merkittäviä parannusehdotuksia Ville Ovaskainen ja Kari Pilhjerta sekä Hannes Mäntyranta ja Anders Portin Suomen Metsäyhdistyksestä. Parhaimmat kiitokset kaikille edellä mainituille.

Raportista tuli suunniteltua laajempi. Perusteellinen esitys nähtiin kuitenkin tarpeelliseksi, koska sellaista ei ollut aiemmin tehty. Kiireinen lukija voi siirtyä suoraan lukuun 5, josta metsäverotuksen vaihtoehtojen tarkastelu varsinaisesti alkaa.

Keskeiset lyhenteet

| | |
|------|---|
| EVL | Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968) |
| MVL | Maatilatalouden tuloverolaki (543/1967) |
| MYEL | Maatalousyrittäjän eläkevakuutus (Maatalousyrittäjän eläkelaki 1280/2006) |
| TVL | Tuloverolaki (1535/1992) |
| VMI | Valtakunnan metsien inventointi, jota Luonnonvarakeskus (aiemmin Metsäntutkimuslaitos) tekee. |
| YEL | Yrittäjän eläkevakuutus (Yrittäjän eläkelaki 1272/2006) |

Tiivistelmä

Suomessa keskustellaan metsäverotuksen muuttamisesta tavoitteena joko valtion tai kuntien verkertymän kartuttaminen tai passiivisten metsänomistajien aktivoiminen tai jokin muu syy. Tässä raportissa tarkastellaan niitä teknisluonteisia kysymyksiä, jotka tulisi ratkaista, jos kiinteistövero, elinkeinotulojen verotus tai maatalouden tuloverotus koskisi myös metsiä ja metsätaloutta. Vertailukohtana kuvataan nykyinen puun myyntitulon verotus.

Suomessa yksityiset henkilöt ovat tärkein metsänomistajaryhmä. He omistavat 60 prosenttia metsämaasta ja 70 prosenttia puustosta. Yksityisiä metsänomistajia on noin 630 000. Runsaat puolet heistä omistaa metsää 2–20 hehtaaria keskikoon ollessa 30 hehtaaria. Metsänomistajat asuvat yleensä maaseudulla, ovat eläkeläisiä tai palkansaaajia, ja ovat enintään keskituloisia metsätulot mukaan lukien. Metsäveromuutos tulisi koskettamaan myös muita omistajaryhmiä, eli valtiota, kuntia ja seurakuntia, jotka yhteensä omistavat 28 prosenttia metsämaasta sekä osakeyhtiöitä ja muita omistajaryhmiä, joilla on kaikkiaan 12 prosenttia metsämaasta.

Julkisessa keskustelussa on ollut paljon esillä kiinteistöveron ulottaminen metsiin. Näennäisestä yksinkertaisuudesta huolimatta tämä ei kuitenkaan olisi teknisesti yksinkertaista. Niin Verohallinnolla, Maanmittauslaitoksella kuin muillakaan tahoilla ei ole kattavia, ajantasaisia ja yhdenmukaisia tietoja kiinteistöjen metsäpinta-aloista eikä varsinkaan puustosta. Kiinteistöveron toteutus edellyttäisi näin ollen mittavaa ja kallista perustietojen hankintaa. Puutteellisista tiedoista seuraisi ongelmia metsänomistajien yhdenvertaisuuden ja oikeudenmukaisuuden näkökulmasta.

Kiinteistöveroa ei yleensä ole ajateltu ainoaksi metsäveroksi, vaan nykyisen puun myyntituloerotuksen kanssa päällekkäiseksi. Tällöin olennainen kysymys on, koskisiko kiinteistövero kirjaimellisesti vain kiinteää omaisuutta eli metsämaata vai myös puustoa (irrotettavaa omaisuutta). Jos se koskisi molempia, se tarkoittaisi puuston kaksinkertaista verotusta ja metsänomistajan verorasituksen merkittävää kiristymistä. Jotta muutos ei lisäisi metsätalouden verorasitusta, kiinteistöveron tulisi olla vähennyskelpoinen puun myyntitulon verosta tai – tappiollisen metsätalouden pääomatulon tavoin – muiden pääomatulojen veroista ja alijäämähyvityksenä ansiotulojen verosta.

Metsäpolitiikan tavoitteena on ollut yritysmäisen metsänomistuksen lisääminen ja metsätilojen keskikoon kasvattaminen. Tähän on eräänä keinona esitetty elinkeino- tai maatalouden veromallin ottamista käyttöön metsätaloudessa. Se olisi nykyiselle pääomatuloveromallille vaihtoehtoinen verojärjestelmä, jonka käyttöön ottamisesta metsänomistaja voisi itse päättää.

Elinkeinoerotuksen käyttöönotto metsätalouden verotuksessa merkitsisi tulolähdejaosta luopumista, sillä on vaikea perustella maatalouden jäävän erilliseksi tulolähteeksi. Tulolähteistä luopumisesta on käytetty esimerkkinä Ruotsin elinkeinotulon verotusta. Sen sijaan puun myyntitulon verotuksen yhdistäminen maatalouden kanssa yhteiseksi maatilatalouden tuloverotukseksi olisi mahdollista, jos vain metsätalouden varat ja velat voidaan määrittää nettovarallisuuslaskelmia varten ja verovuosien välisiä tulontasausmahdollisuuksia lisätään olennaisesti. Myös puun myyntitulon verotuksen ennakoverokäytäntöä tulisi tässä tilanteessa todennäköisesti muuttaa, jollei hyväksytä aikaisempaa suurempaa epätarkkuutta ennakoverojen määräytymisessä.

Asiasanat: metsäverotus, kiinteistöverotus, tulolähde, tulolaji, Ruotsin metsäverotus

Sisällys

| | |
|--|-----------|
| 1. Johdanto | 6 |
| 2. Metsät ja metsätalous..... | 8 |
| 2.1. Metsien omistus | 8 |
| 2.2. Metsätalouden erityispiirteet..... | 11 |
| 3. Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia | 12 |
| 4. Metsäverotuksen historiaa..... | 14 |
| 5. Metsäverotuksen vaihtoehtoja | 19 |
| 5.1. Puun myyntitulon verotus | 19 |
| 5.1.1. Puun myyntitulon verotuksen kuvaus..... | 19 |
| 5.1.2. Puun myyntitulon verotuksen verokertymä | 22 |
| 5.1.3. Puun myyntitulon verotuksen vahvuudet ja heikkoudet | 23 |
| 5.2. Kiinteistövero | 25 |
| 5.2.1. Yleistä kiinteistöverotuksesta | 25 |
| 5.2.2. Kiinteistövero metsille | 26 |
| 5.2.3. Kiinteistöveron taso | 29 |
| 5.2.4. Kuntien tulopohja..... | 30 |
| 5.2.5. Metsien kiinteistövero ulkomailla..... | 30 |
| 5.3. Elinkeinotulon verotus..... | 32 |
| 5.3.1. Liikkeen- tai ammatinharjoittajan verotus sopivin vertailukohta | 32 |
| 5.3.2. Soveltuisiko elinkeinotulon verotus metsille? | 37 |
| 5.4. Maatalouden tuloverotus | 38 |
| 5.4.1. Maatalouden tuloverotuksella jo nyt yhtymäkohtia metsätalouteen | 38 |
| 5.4.2. Maatalouden tuloverotuksen soveltaminen metsätalouteen | 43 |
| 6. Ruotsin metsäverotus | 44 |
| 6.1. Metsätalous on Ruotsissa osa elinkeinotoimintaa | 44 |
| 6.2. Soveltuisiko Ruotsin malli Suomeen? | 52 |
| 7. Johtopäätökset | 53 |

1. Johdanto

Aika ajoin Suomessa keskustellaan metsäverotuksen muuttamisesta. Viime aikoina on ehdotettu kiinteistöveron laajentamista metsiin sekä elinkeinoverotusta tai maatilatalouden tuloverotusta metsänomistajayrittäjille. Ehdotusten tavoitteena on ollut joko tarve kartuttaa valtion tai kuntien verokertymää, passiivisten metsänomistajien aktivoiminen tai jokin muu syy. Harvoin jos koskaan on kerrottu tarkempia perusteluja tai esitetty muutoksen edellyttämiä toimenpiteitä, saati että olisi esitetty laskelmia muutoksen vaikutuksista.

Suomessa ei ole varsinaista metsäverolakia, vaan metsien verotus pohjautuu yleisiin verolakeihin. Keskeiset metsätulojen verotuksen perusteet sisältyvät tuloverolakiin. Puunmyynnistä saatu tulo luetaan metsätalouden pääomatuloksi, josta kannetaan veroa 30–33 prosenttia tulon suuruudesta riippuen. Metsästä voi syntyä myös ansiotuloa esimerkiksi hankintatyöstä ja maatalouden tuloa esimerkiksi naapurin puiden metsäkuljetuksesta.

Tärkeimmät muut metsätaloutta koskevat verolait ovat arvonnisäverolaki sekä metsänomistuksen siirtoon liittyvät perintö- ja lahjaverolaki, varainsiirtoverolaki ja tuloverolaissa säädetty luovutusvoittojen verotus.

Metsiä ja metsätaloutta verotetaan kahdesta syystä. Ensisijainen tarkoitus on luonnollisesti fiskaalinen eli kerätään rahaa julkisen sektorin menojen kattamiseksi. Kun metsiä verotetaan fiskaalisista syistä, oleellista on paitsi riittävä verokertymä myös veron keräämisen kulujen kohtuullisuus suhteessa verokertymään. Mitä mutkikkaampi verojärjestelmä on, sitä suuremmat ovat yleensä veron kannon ja verotukseen liittyvän tiedontarpeen kulut. Vaikka verotuksessa tulisi pyrkiä yksinkertaisuuteen, se ei saisi johtaa verovelvollisten epätasavertaiseen kohteluun.

Verotuksen toissijaisena tarkoituksena voi olla ohjata metsänomistajien tai yleensä verotuksen kohteena olevien käyttäytymistä haluttuun suuntaan. Taloustieteilijät korostavat pyrkimystä tehokkaaseen verojärjestelmään, jossa verotus vääristää toimijoiden päätöksiä mahdollisimman vähän. Jos talous toimii tehokkaasti, tulisi käyttää neutraaleja veroja, kun taas esimerkiksi haitallisia ulkoisvaikutuksia pyrittäisiin korjaamaan ohjaavin veroin. Tietoinen ohjausvaikutuksen tavoittelu on tyyppillistä ympäristö- ja muille haittaveroille. Käytännössä verot vaikuttavat aina valittuun käyttäytymiseen, jos yksilö voi käyttäytymistään muuttamalla vähentää maksettavakseen tulevia veroja ja maksimoida näin nettotulojaan.

Ylipäätään verotuksessa käydään jatkuvaa painia neutraalisuuden ja ohjaavuuden kesken. Lopulta valinta on aina poliittinen päätös. Voidaankin kysyä, voiko verotuksella käytännössä olla kuin yksi tavoite: joko fiskaalinen tuottotavoite tai toivottu käyttäytymisen muutos, joka lopulta aina pienentää veron tuottoa.

Suomessa verotuksessa noudatetaan tulolähdesidonnaisuutta, jolloin eri tulolähteiden tuloksia ei lasketa yhteen, toisin sanoen tietyn tulolähteen tappio ei ole vähennettävissä toisen voitosta. Elinkeinotoimintaa verotetaan elinkeinotoiminnan tulolähteessä (EVL), maatalouden toimintaa maatalouden tulolähteessä (MVL) ja kaikkea muuta toimintaa henkilökohtaisessa tulolähteessä (TVL).

Puun myyntitulon verotus toteutetaan joko TVL- tai EVL-tulolähteessä. Jos metsätila kuuluu puunjalostustoimintaa harjoittavan yrityksen käyttöomaisuuteen, se kuuluu EVL-tulolähteeseen. Muussa tapauksessa metsätaloutta verotetaan TVL-tulolähteessä. Sinänsä yritysmuodolla ei ole vaikutusta sovellettavaan verolakiin, vaan ratkaisevaa on tulonhankkimistoiminnan luonne (sijoitus-, ansainta-, sivuansio- vai harrastustoimintaa) ja laajuus. Käytännössä tulonhankkimistoiminnan luonne määritellään toimialoittain.

Tämän tarkastelun tavoitteena on käydä läpi metsäverotuksen vaihtoehtoja niiden teknisen toteutettavuuden kannalta. Tästä syystä verojärjestelmiä tarkastellaan varsin yksityiskohtaisesti. Verojärjestelmien mahdollisia vaikutuksia ei tarkastella, koska sitä varten tulisi olettaa ratkaistuksi kunkin veromallin yksityiskohtainen toteuttamistapa. Tähän voi olla useita erilaisia vaihtoehtoja. Lisäksi tulisi asettaa muun muassa veron taso, joka tietysti riippuu verotukselle asetetuista tavoitteista. Se taas on

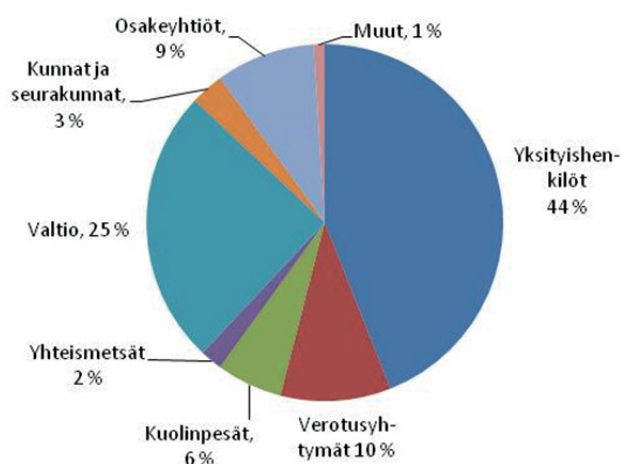
poliittinen päätös. Vaikutukset esimerkiksi valtion verokertymään ja metsänomistajien käyttäytymiseen puumarkkinoilla sekä metsien hoitotöissä ovat ehdollisia näille kaikille veromallin toteutukseen liittyville tekijöille.

Tässä raportissa ei liioin oteta kantaa verojärjestelmien keskinäiseen paremmuuteen yksittäisen veronmaksajan eikä yhteiskunnan kannalta. Työn pääasiallinen tavoite on tuoda esille niitä kysymyksiä, joita veromalleista nousee ja jotka tulisi kunkin verojärjestelmän kohdalla ratkaista, jos se otettaisiin käyttöön metsien ja metsätalouden verotuksessa.

2. Metsät ja metsätalous

2.1. Metsien omistus

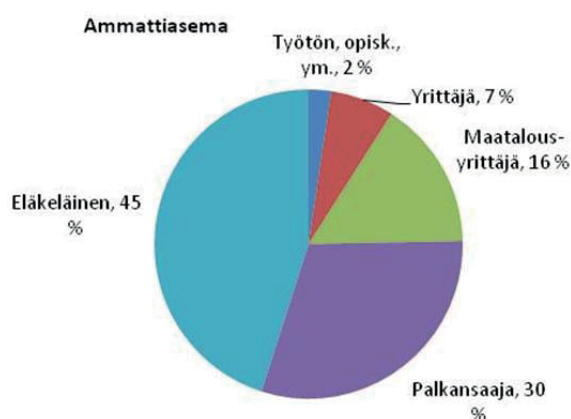
Suomessa metsänomistus on omistuspohjaltaan laaja-alaista toisin kuin monissa muissa maissa. Meillä yksityismetsänomistajat, tavalliset perheet omistavat valtaosan (60 %) metsämaasta joko yksin tai yhdessä puolison kanssa (yksityishenkilöt), tai yhtymän tai kuolinpesän osakkaana (kuva 1). Myös yhteismetsien osakkaat ovat valtaosin yksityismetsänomistajia. Valtion, kuntien ja seurakuntien omistusosuus on 28 prosenttia, ja lopun omistavat erilaiset osakeyhtiöt, suurimpana metsäyhtiöt. Vajaan prosentin metsämaasta omistavat erilaiset säätiöt sekä avoimet ja kommandiittiyhtiöt ja muut elinkeinoyhtymät.



Kuva 1. Metsämaan omistujakauma 2013. (Leppänen ja Torvelainen 2015).

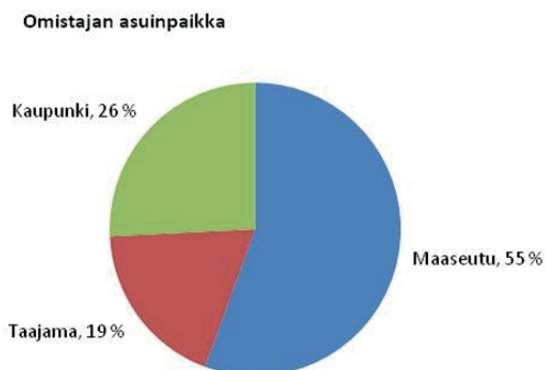
Yksityismetsänomistajien osuus metsiemme vuotuisesta hakkuumäärästä ja teollisuuden kotimaisen puun käytöstä on hieman yli 80 prosenttia. Yksityisten metsistä valtaosa sijaitsee eteläisessä Suomessa ja keskimääräistä viljavimmilla mailla, joten niiden kasvu ja puusto ovat runsaammat kuin muiden omistajaryhmien, ja etenkin valtion (Metsätilastollinen ... 2014).

Yksityismetsänomistajista ammattiasemaltaan suurimman ryhmän muodostavat eläkeläiset ja palkansaajat ovat toiseksi suurin ryhmä (kuva 2). Päätoimisia maatalousyrittäjiä omistajista on enää noin kuudesosa, sivutoimisetkin mukaan lukien viidesosa. Jo eläkeläisten suuri osuus viestii siitä, että metsänomistajien keski-ikä on varsin korkea, tällä hetkellä noin 60 vuotta.



Kuva 2. Yksityismetsänomistajien päätoimen ammattiasema vuonna 2009 (Hänninen, Karppinen ja Leppänen 2011).

Vaikka suomalainen yhteiskunta kaupungistuu hyvää vauhtia, metsänomistajien enemmistö asuu maaseudulla; kaupungeissa ja kirkonkylien taajamissa asuu 45 % metsänomistajista (kuva 3). Metsätalouden sijaintikunnassa asuu lähes kaksi kolmasosaa metsänomistajista, joten metsätuloistakin suuri osa jää paikallistalouteen. Metsänomistajien ikääntymisen, sukupolvenvaihdosten ja perinnönjakojen myötä metsien omistus siirtyy vähitellen kasvukeskuksiin.



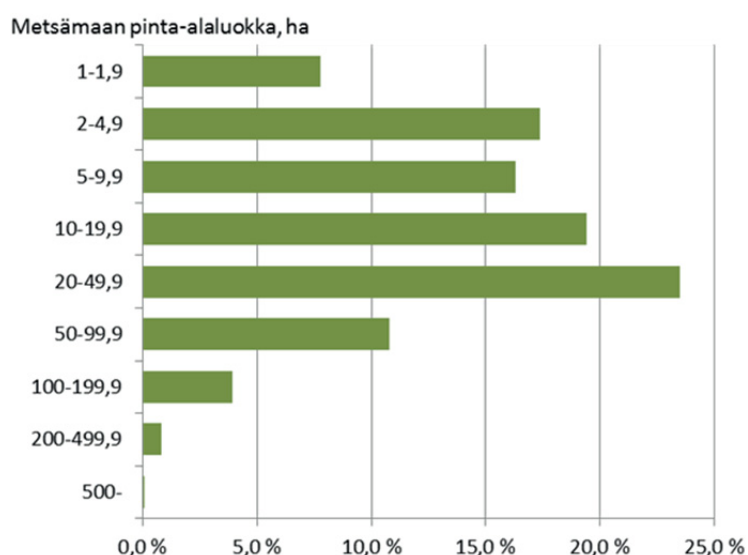
Kuva 3. Yksityismetsänomistajien asuinpaikka 2009 (Hänninen, Karppinen ja Leppänen 2011).

Metsänomistajia pidetään monesti muita kansalaisia parempituloisina ja varakkaampina, vaikka asiaa ei suoranaisesti ole tutkittu. Metsäntutkimuslaitoksen Suomalainen metsänomistaja 2010 -tutkimuksessa selvitettiin kuitenkin metsänomistajakotitalouksien tulot (Hänninen ym. 2011). Vuonna 2007 metsänomistajakotitalouksista (puolisot yhteenlaskettuna) 58 prosentilla valtionverotuksen alaiset tulot ilman metsätalouden pääomatuloja jäivät alle 40 000 euron. Metsätalouden pääomatulot mukaan lukienkin noin puolella (51 %) kokonaistulot olivat enintään 40 000 euroa. Koska noin puolet metsänomistajakotitalouksista tienasi tätä enemmän ja puolet vähemmän, 40 000 euroa vastaa mediaanituloa.

Yllä esitettyä mediaanituloa voidaan verrata Tilastokeskuksen julkaisemaan kotitalouksien tulonjakotilastoon (Tulot ja kulutus... 2007), jonka mukaan kotitalouksien käytettävissä olevat mediaanitulot (bruttotuloista on vähennetty maksetut tulonsiirrot eli välittömät verot, sosiaaliturvamaksut ja

pakolliset eläke- ja työttömyysvakuutusmaksut) vuonna 2007 olivat noin 30 000 euroa. Kun tähän lisätään maksetut tulonsiirrot (n. 20 %), päästään noin 40 000 euroon, mikä on likimain saman verran kuin edellä esitetty metsänomistajakotitalouksien veronalainen mediaanitulo metsätalouden pääomatulot mukaan lukien. On kuitenkin huomattava, että vuosi 2007 oli puukaupan huippuvuosi, jolloin metsänomistajien kantorahatulot olivat kolmanneksen suuremmat kuin keskimäärin (ks. myös luku 5.2.).

Esitetty vertailu viittaa siihen, että metsänomistajakotitaloudet eivät ole sen parempituloisia kuin muutkaan kotitaloudet, pikemminkin päinvastoin. Ensinnäkin metsänomistajista merkittävä osa on eläkeläisiä ja suuri osa on maanviljelijäeläkeläisiä, joilla eläkkeet ovat pienempiä kuin palkansaajilla. Toiseksi metsänomistajien koulutustaso on muuta väestöä matalampi. Kolmanneksi valtaosa metsänomistajista omistaa metsää verraten vähän. Vähintään kaksi hehtaaria metsää omistavilla metsätilan keskikoko on 30,1 hehtaaria, mutta mediaanikoko jää selvästi alla 20 hehtaarin. Tilakokoja-kauma käy ilmi kuvasta 4.



Kuva 4. Yksityishenkilöiden omistamien metsätilakokonaisuuksien lukumäärän ja metsäalan jakautuminen metsämaan pinta-alan mukaisiin kokoluokkiin vuonna 2012 (Leppänen ja Torvelainen 2015).

Neljäs selitys on, että vuosittainen keskimääräinen tulotaso metsistä on suhteellinen alhainen. Vuonna 2013 keskimääräinen liike-tulos oli noin 100 euroa hehtaarilla (Metsätilastollinen ... 2014), eli keskikokoiselta metsätilalta keskimääräiset tulot ennen veroja ja korkoja jäivät noin 3 000 euroon vuodessa.

Yli kahden hehtaarin metsätilakokonaisuuksia oli vuonna 2013 kaikkiaan 347 000, mutta metsänomistajia oli huomattavasti enemmän eli 632 000, sillä monella tilalla on useampia omistajia. Keskimäärin omistajia oli henkilö- ja perheomistuksessa 1,2, verotusyhtymissä 2,9 ja kuolinpesissä 4,0 henkilöä (Leppänen ja Torvelainen 2015).

Metsätilojen kokorakenne on äärevöitymässä, sillä vuosina 2006–2013 erityisesti pienten alle 10 hehtaarin mutta myös suurten yli sadan hehtaarin metsätilojen lukumäärä on kasvanut. Keskikoko on muutoksista huolimatta pysynyt samana (Leppänen ja Torvelainen 2015).

2.2. Metsätalouden erityispiirteet

Metsien käyttö on ollut Suomessa varsin säädeltyä aina 1800-luvun lopulta alkaen. Yksityismetsälaki ja sittemmin metsälaki ja niihin liittyvät asetukset ja metsänhoito-ohjeet määrittivät tarkoin, milloin metsässä voi tehdä uudistushakkuun ja myös harvennushakkuutapaa säädeltiin. Vuoden 2014 alusta voimaan tullessa uudessa metsälaissa rajoituksia väljennettiin merkittävästi, mikä lisäsi metsänomistajan vapautta käyttää ja hoitaa metsiään omien tavoitteiden mukaisesti.

Metsätaloudessa luonnonoloilla ja sijainnilla on keskeinen vaikutus tuotantoon. Tyypillisesti tuotantoajanjakso on hyvin pitkä. Tukkipuuksi varttuminen vie Etelä-Suomen havumetsissä 60–100 vuotta, mutta Pohjois-Suomen ilmastollisesti ankarimmista oloista vuosikymmeniä pidempään.

Puun myyntitulot ovat merkittävien metsästä saatava tulo. Lisätuloja voi kertyä esimerkiksi metsien suojelusta ja metsästysoikeuksien vuokrauksesta sekä marjoista ja sienistä. Jokamiehenoikeuden nojalla kuka tahansa voi kuitenkin poimia marjoja ja sieniä tai ulkoilla kenen tahansa metsissä ilman konevoimaa. Pohjavesivarat muodostuvat laajoilla alueilla metsien ja peltojen alla, eivätkä ne kuulu maanomistuksen piiriin. Lisäksi karttuvan puuston hiilensidonnan merkitys on kasvussa. Metsiin liittyy näin monia ulkoisvaikutuksia, joilla ei ole markkinahintaa.

Puun myyntituloja metsänomistaja saa sekä metsikön harvennuksesta että uudistushakkuusta. Ensiharvennuksessa, noin 20–30 vuotta metsän uudistamisesta, tulot ovat vielä vaatimattomia. Myöhempiä harvennushakkuuta voi olla yksi tai kaksi, joista tuloa kertyy jo hieman enemmän tukkipuun määrästä riippuen. Metsikön kiertoajan mittaan kertyvistä hakkuutuloista yli kaksi kolmasosaa saadaan vasta päätehakkuussa, jossa valtaosa on tukkipuuta. Koko tähänastinen metsien käsittelyjärjestelmä on tähänastinen tukkipuun tuottamiseen.

Päätehakkuualueen koko on Etelä-Suomessa keskimäärin 1,3 hehtaaria (Mäntyranta 2015). Puustoa voi olla 200–350 kuutiometriä hehtaarilla, jolloin keskimääräisestä päätehakkuusta saatava kokonaistulo on 40 euron keskihinnalla noin 11 000–19 000 euroa. Pohjois-Suomessa tulot jäävät yleensä hieman yli puoleen tästä.

Biologisena hyödykkeenä metsällä on omat pääoman sitoutumiseen liittyvät piirteensä. Tyypillisellä suomalaisella metsätilalla puun myyntituloja ei välttämättä synny vuosittain, toisin kuin esimerkiksi osakkeista osinkoja, korkosijoituksista korkoja ja kiinteistöistä vuokria. Pääomaa metsään sitoutuu silti runsaasti suhteessa muihin tuotannon tekijöihin. Toisaalta työpanos on ratkaiseva, sillä tuottoa ei voida realisoida ilman työtä. Lisäksi hoitamattoman metsän taloudellinen tuotto on merkittävästi hyvin hoidettua pienempi. Pitkään tuotantojaksoon liittyy myös lukuisia riskejä niin luonnontuhojen, markkinoiden, teknisen kehityksen kuin poliittisten ratkaisujen suhteen.

Viimeisen kahdenkymmenen vuoden aikana metsän nimellistuotto on ollut 4–6 prosenttia ja reaaliotuotto 2–4 prosenttia (Metsä sijoituskohteena... 2013).

3. Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia

Suomessa tuloverotusta on pyritty rakentamaan niin sanotulle laajalle tulokäsitteelle (HE 354/1994). Sen mukaan tietyn kauden tulo on yhtä kuin kyseisen kauden kulutus (ts. realisoitu tulo) lisättyinä varallisuuden muutoksella. Tämän mukaisesti veronalaista tuloa ovat kaikki verovelvollisen rahana tai rahanarvoisena etuutena saamat tulot sekä varallisuuden muutos, joka käytännössä tulee yleensä verotettavaksi vasta omaisuutta realisoitaessa, mikäli syntyy luovutusvoittoa. Toisaalta verovelvollisella on oikeus vähentää tuloistaan niiden hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet kulut.

Metsäverojärjestelmää rakennettaessa tulojen ja menojen laajuuden lisäksi keskeisiä ratkaistavia asioita ovat niiden jaksotukseen ja kohdistamiseen sekä omaisuuden arvostamiseen liittyvät seikat (Lähteenoja 2000, Niskakakangas 2014).

Laajuudessa on kyse siitä, mikä on veronalaista tuloa ja mikä vähennyskelpoista meno. Yksinkertaisin ratkaisu on saatujen tulojen veronalaisuus ja maksettujen kustannusten vähennyskelpoisuus, mitä periaatetta TVL:ssä noudatetaan. Verotuksessa sovelletaan velallisen suojaksi rakennettua nominalismin periaatetta, jolloin inflaatiosta aiheutuneet nimelliset voitot luetaan veronalaiseksi tuloksi. Tästä johtuen inflaatio on omiaan kiristämään esimerkiksi luovutusvoittojen verotusta.

Jaksottaminen liittyy puolestaan siihen, mikä verovuoden tuloa tai menoä tietty maksuerä on. Metsätalouden menot ajoittuvat pääsääntöisesti eri aikaan kuin tulot, ja menot ovat pääosin pitkävaikutteisia. Toisaalta puukaupoissa ostajan tavoitteena on saada aikaan mahdollisimman suuri kertakauppa, jolloin hankinnan kustannukset jäävät pienemmiksi. Metsänomistajalle se saattaa tarkoittaa, ettei uutta myytävää ole moniin vuosiin.

Kohdistamisessa todennetaan, kenen verovelvollisen veronalaista tuloa tai vähennyskelpoista menoä tietty maksuerä on. Periaatteessa se, joka omistaa metsän ja nauttii metsätuloa, maksaa myös veron. Poikkeuksen tähän tekee hallintaoikeuden pidättäminen sukupolvenvaihdoksen yhteydessä. Myös yhteisömuotoisilla on eri käytäntö: kuolinpesä on verovelvollinen kokonaisuutena, mutta yhtymässä jokainen jäsen erikseen.

Arvostamisessa ratkaistaan, mikä arvo otetaan veron perusteeksi. Vaihtoehtoja ovat käypä arvo, todennäköinen luovutushinta, alkuperäinen hankintameno ja poistamaton hankintameno. Arvostuskysymyksillä on merkitystä varsinkin metsätilan sukupolvenvaihdokseen liittyvässä perintö- ja lahja-verotuksessa ja metsävarallisuuden määrittämisessä.

Hyvään verojärjestelmään liitetään myös yleisesti tiettyjä vaatimuksia, joista keskeisiä ovat tehokkuus, oikeudenmukaisuus, hallinnollinen tehokkuus ja yksinkertaisuus sekä ennustettavuus (Hyvän veropolitiikan... 2013, Myrsky 2013a, 2013b, Verotuksen kehittämistyöryhmän... 2010a).

Tehokkuudessa on kyse siitä, että verotus vääristäisi mahdollisimman vähän talouden toimintaa, koska vääristymät aiheuttavat tehokkuus- eli hyvinvointitappioita. Hyvin toimivien markkinoiden tapauksessa tulisi käyttää neutraaleja veroja, jotka muuttavat mahdollisimman vähän eri toimintavaihtoehtojen suhteellista edullisuutta ja siten yksilöiden ja yritysten käyttäytymistä. Jos verotettava ei käyttäytymistään muuttamalla pysty välttämään veroa, kuten esimerkiksi kiinteistövero (tyypillinen könttäsummavero), vääristymää ei ainakaan lyhyellä aikavälillä synny. Pidemmällä aikavälillä metsämaahan kohdistuva kiinteistövero saattaisi lisätä esimerkiksi pellon raivausta tai suurten metsätilojen jakamista pienemmiksi. Jos taas yksilö tai yritys voi käyttäytymistään muuttamalla vähentää maksamansa veron määrää, vääristymää ja hyvinvointitappiota syntyy. Esimerkiksi progressiivinen tulovero voi leikata halua tehdä ylitöitä, tai arvonlisäveron nosto vähentää lehtien tilaamista. Tehokas verojärjestelmä verottaa ensisijaisesti niitä veropohjia, jotka eivät ole herkkiä hintamuutoksille.

Oikeudenmukaisuudessa on lähtökohtaisesti kyse siitä, että samanlaisia tai samankaltaisia tapauksia kohdellaan samalla tavalla ja erilaisia eri tavalla. Tämän mukaan samalla tulotasolla olevien verovelvollisten tulisi maksaa yhtä paljon veroa (horisontaalinen oikeudenmukaisuus). Periaatteessa se tarkoittaa, että eri tulomuotoja verotetaan samalla tavalla. Toisaalta on laaja yhteisymmärrys siitä, että verotuksessa tulee ottaa huomioon hyvätuloisten verovelvollisten pienituloisia suurempi veronmaksukyky (vertikaalinen oikeudenmukaisuus). Suomessa tuloeroja on perinteisesti tasattu tulo-

verotuksessa progressiivisella, tulojen myötä kasvavalla veroasteella. Tulojen jaksotusmahdollisuus verotuksessa hyvien ja huonojen tulovuosien tasaamiseksi liittyy myös oikeudenmukaisen verotuksen toteutumiseen.

Hallinnollinen tehokkuus ja yksinkertaisuus kytkeytyvät toisiinsa. Verojen keräämisen ja maksamisen tulisi tapahtua mahdollisimman pienin kustannuksin eli tehokkaalla tavalla. Mitä yksinkertaisempi verojärjestelmä, sitä vähemmän kuluja syntyy verohallinnolle verojen määrittämisestä, perimisestä ja verovalvonnasta sekä verovelvollisille tulojen ilmoittamisesta ja vaadituista erillisselvityksistä. Mitä vähemmän verotuksessa on poikkeuksia ja vähennyksiä, sitä selkeämpi ja läpinäkyvämpi verojärjestelmä on. Yksinkertaisuus auttaa paitsi hallintoa myös verovelvollista arvioimaan verotuksen vaikutuksia.

Ennustettavuus liittyy veropolitiikan jatkuvuuteen, joka luo edellytykset arvioida taloudellisen käyttäytymisen verokohtelua tulevaisuudessa. Tällä on merkitystä erityisesti metsätaloudessa, jossa tänä päivänä tehdyt ratkaisut vaikuttavat kauas tulevaisuuteen ja useampiin sukupolviin.

Monet edellä mainituista verojärjestelmän ominaisuuksista voivat olla keskenään ristiriidassa. Aina kriteerit eivät myöskään osoita samaan suuntaan, kuten Myrsky (2013b) toteaa. Käytännössä veropolitiikkaa tehdessä joudutaan tekemään valintoja ja kompromisseja ja poikkeamaan optimaalisesta ratkaisusta.

4. Metsäverotuksen historiaa

Metsätaloudesta saadun tulon verotus perustui 70 vuotta – vuodesta 1922 vuoteen 1992 – yksinomaan metsämaan keskimääräiseen puhtaaseen tuottoon, jota verotettiin ansiotulona yhdessä metsänomistajan muiden tulojen kanssa. Verojärjestelmä tunnettiin niin sanottuna pinta-alaverotuksena, ja se perustui maatilatalouden tuloverolakiin (543/1967).

Pinta-alaverotus koski alun perin myös maataloutta, sillä maatalouden verotus perustui maatalousmaan pinta-alaveroon vuoden 1967 loppuun asti. Vuonna 1968 maataloudessa siirryttiin todellisen tulon verotukseen. Jo tuolloin eduskunta edellytti, että myös metsätaloudessa tulisi siirtyä niin sanotun todellisen tulon verotukseen (Pääomatulojen... 1991).

Metsäverotus uudistettiin osana pääomatulojen verouudistusta vuonna 1993. Tuolloin pinta-alaverotus korvattiin todellisiin puun myyntipuun myyntituloihin perustuvalla järjestelmällä, johon kuitenkin siirryttiin kaksivaiheisesti 13 vuoden siirtymäajalla. Metsänomistaja sai valita kummanko järjestelmän mukaan hänen metsiään verotettiin siirtymäkaudella 1993–2005. Vuoden 2006 alusta puun myyntitulon verotus on ollut ainoa metsäverojärjestelmä.

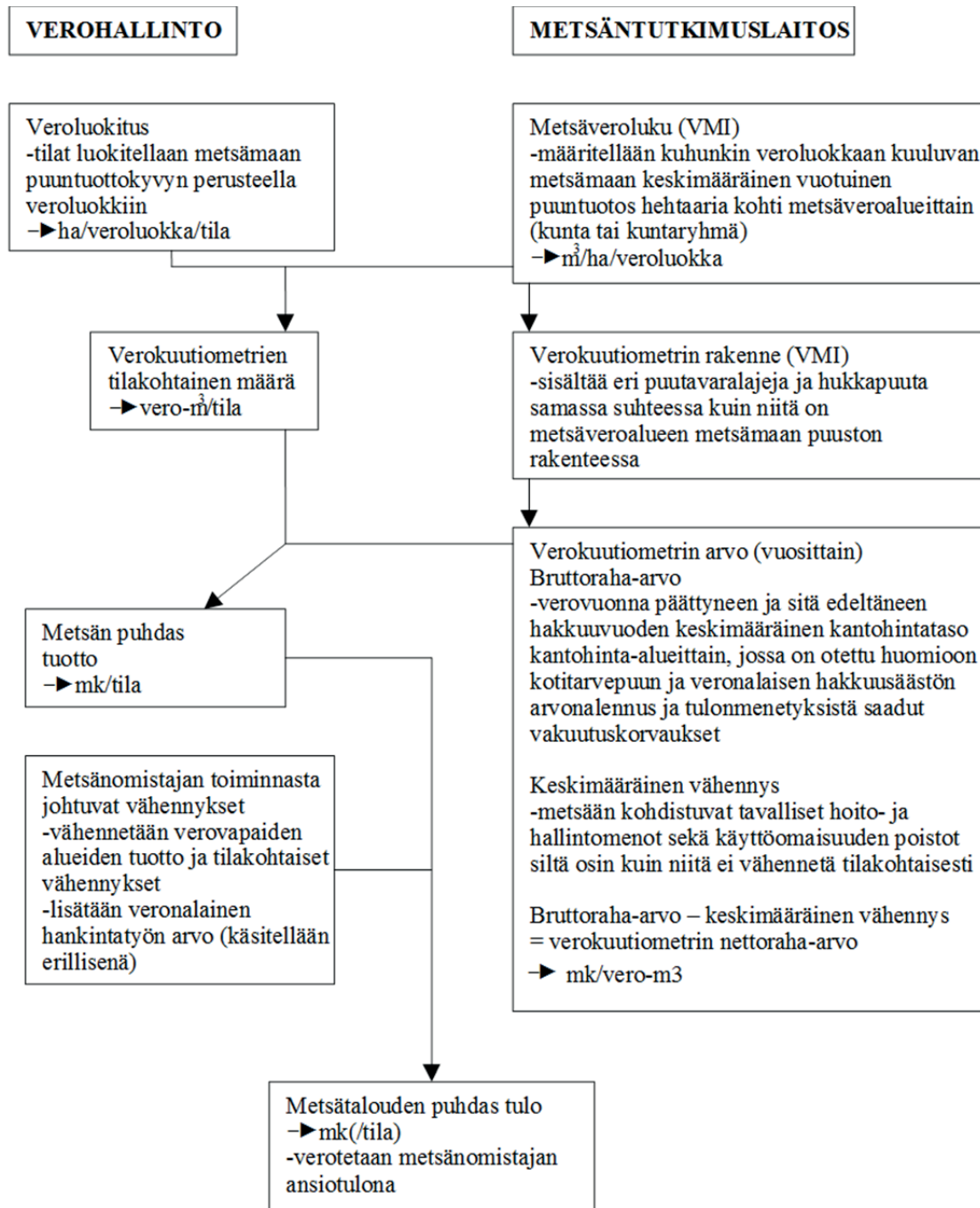
Pinta-alaveroverotus perustui metsämaan keskimääräisen tuottokyvyn perusteella laskettuun puhtaaseen tuloon. Metsätalouden puhdas tuotto määritettiin monivaiheisella laskelmalla, joka perustui viiteen tekijään: veroluokitukseen, puun tuotoksen määrään (ns. metsäveroluvut), verokuutiometrin rakenteeseen, verokuutiometrin arvoon ja keskimääräiseen vähennykseen (Huovinen 1994, Kiviranta 1997, Lähteenoja 2000). Asiaa on havainnollistettu kuvassa 5 ja laatikossa 1.

Myös vähennykset olivat alkujaan keskimääräisvähennyksiä. Myöhemmin tämä harmonia rikkoutui, kun keskimääräisvähennysten rinnalle kehitettiin tilakohtaisia huojennuksia. Viimeistään ne tekivät lähtökohdiltaan yksinkertaisesta pinta-alaverojärjestelmästä hyvin vaikeasti ymmärrettävän ja hallinnollisesti raskaan kokonaisuuden (laatikko 2).

Pinta-alaverojärjestelmää perusteltiin aikanaan sekä verorasituksen että verokertymän tasaisuudella ja ennustettavuudella. Sen katsottiin myös tukevan metsäteollisuuden raaka-aineen tasaista saatavuutta ja pitkäjänteistä metsänhoitoa (HE 200/1992).

Verotuksen tasapuolisuuden kannalta epäkohtina pidettiin toisaalta sitä, että vain osa puun myynnistä saaduista todellisista tuloista tuli verotetuksi, ja toisaalta veronmaksukykykökohdan sivuuttamista niissä tapauksissa, ettei puun myyntiin ja tulonsaantiin ollut joko puuston määrän ja rakenteen tai markkinahäiriöiden vuoksi mahdollisuuksia (HE 200/1992).

Pinta-alaverojärjestelmän veropohjan todettiin aikaa myöten rapautuneen paitsi lukuisten tilakohtaisten veronhuojennusten seurauksena, myös maapohjan veroluokitusten jälkeensä jääneisyyden vuoksi. Erilaiset, lähes vuosittain vaihtuvat huojennukset tekivät verojärjestelmästä vaikeaselkoisen ja veroluokitusten eri-ikäisyys asetti metsänomistajat verotuksellisesti keskenään erilaiseen asemaan.



Kuva 5. Pinta-alaverotuksen määräytyminen (Niskanen ym. 2002)

Laatikko 1. Metsätalouden puhtaan tuoton laskenta

Seuraavassa on yksinkertaistettu esitys metsätalouden puhtaan tuoton määrittämisestä, jota lopulta verotettiin metsänomistajan ansiotulona.

Veroluokituksessa selvitettiin tilan metsämaan pinta-ala ja sen laatu neljässä veroluokassa. Metsämaan, ja myös verotuksen, ulkopuolelle jäivät metsätalouden kitu- ja joutomaat, joilla puuntuotos oli alla yhden kuutiometrin vuodessa. Luokitus eteni kunnittain, ja oli osassa maata jälkeenyäännyt perustuen 1950-luvulla tehtyihin luokituksiin. Osa luokituksista oli siten aliarvioita, joissa mm. metsäojitusten merkitys ei näkynyt. Veroluokitukset lopetettiin vuonna 1994, kun väistyvää verojärjestelmää ei nähty tarpeelliseksi ylläpitää.

Metsäveroluku kuvasi metsämaan keskimääräistä vuotuista puuntuotoskykyä ($m^3/ha/v$) kussakin veroluokassa. Ne määritettiin kunnittain Metsäntutkimuslaitoksessa. Veroluokitusten eriaikaisuudesta johdettujen verokuutiometriä määrää korjattiin siten, että se voi olla korkeintaan 90 prosenttia ja vähintään 70 prosenttia kunnan alueen puuston keskimääräisestä todellisesta kasvusta.

Verokuutiometrin arvon määrittäminen edellytti verokuutiometrin rakenteen, eli tukki-, kuitu- ja hukkapuuosuuksien määrittämistä. Verokuutiometrin rakenne oli sama kaikissa veroluokissa, mitä korjattiin laatueroilla, koska tuotoltaan parhaimmissa veroluokissa tukkipuun osuus oli suurempi kuin heikoktuottoisemmissa luokissa. Verokuutiometrin rakenteesta säädettiin vuosittain metsäveroasetuksessa.

Verokuutiometrin raha-arvo laskettiin verokuutiometriin sisältyvien puutavaralajien kahden viimeksi kuluneen hakkuuvuoden kauppakohtaisten keskimääräisten kantohintojen perusteella. Kotitarvepuun arvona käytettiin 50 prosenttia markkinapuun arvosta. Tätä käytettiin myös veronalaisen hakkuusäästön, kasvun ja markkinapuun hakkuumäärien erotuksen, arvona. Verokuutiometrin keskimääräisestä raha-arvosta päätti valtioneuvosto vuosittain Metsäntutkimuslaitoksen esityksestä.

Kun edellä mainitusta verokuutiometrin bruttoraha-arvosta vähennettiin puun kasvatuksen kuluja vastaava keskimääräinen vähennys, saatiin lopulta pinta-alaveron pohjana ollut verokuutiometrin nettoraha-arvo. Keskimääräinen vähennys perustui Metsäntutkimuslaitoksen arvioimiin puun kasvatuksen kuluihin verovuotta edeltäneiltä viideltä vuodelta suuralueittain (alkuun piirimetsälautakunnat ja sittemmin metsäkeskukset).

Lähteet: Huovinen 1994, Kiviranta 1997.

Laatikko 2. Tilakohtaiset vähennykset pinta-alaverotuksessa

Pinta-alaverotus perustui metsien keskimääräiseen tuottoon ja myös vähennykset olivat alun perin keskimääräisvähennyksiä. Periaatteesta luovuttiin osittain ajan myötä ja keskimääräisvähennyksen rinnalle tuotiin yhä pienipiirteisempiä tilakohtaisia vähennyksiä. Vuonna 1991 tilakohtaiset vähennykset ylittivät arvoltaan keskimääräisvähennykset, joten alkuperäinen tuottoverotuksen periaate oli menojen osalta kääntynyt pääläelleen (Lähteenoja 2000). Oheinen luettelo kuvaa vuosittain käyttöön otettuja uusia tilakohtaisia vähennyksiä tai niiden muutoksia.

1968

- metsänhoitomaksu vähennyskelpoiseksi
- metsätien rakentamismenoista 30 % osuus vähennyskelpoiseksi 10 vuoden kuluessa
- verovapaus ojitetuille soille
- verovapaus metsitetyille pelloille, vajaapuustoisille metsille ja luonnontuhoalueille

1979

- verovapaus alle 40 m³ hankintatyöstä

1980

- verovapaus alle 150 m³ hankintatyöstä
- verovapaus vakiintuneille taimikoille

1984

- metsäsuunnitelman hankintameno vähennyskelpoiseksi

1986

- kasvatustalantojen hankintameno vähennyskelpoiseksi
- metsäojituksen kunnostusmenot vähennyskelpoiseksi
- uusien metsäteiden rakentamiskuluista 30 %:n osuus kertapoistoksi 10 vuoden sijaan

1990

- ensiharvennusvähennys

1991

- metsänuudistamiskulut kertapoistona
- taimikonhoitokulut kertapoistona
- uudistusaloille verovapaus määrätyille vapaavuosille
- metsäojituksen ja metsätien rakentamiskulut 25 %:n menojäännöspoistona

1993

- metsäojituksen ja metsätien rakentamiskulut 15 %:n menojäännöspoistoina
- hankintahakkuiden verovapauden yläraja 125 m³

Lisäksi myrskytuhoille myönnettiin 1980-luvun puolivälistä alkaen hankintahakkuissa verovapaus alueesta riippuen jopa 500 kuutiometriin saakka.

Lähteet: Leppänen 2004, Lähteenoja 2000.

Suomen nykyinen puun myyntituloon perustuva metsäverotus suunniteltiin 1991–1992 osana pääomatulojen verotuksen uudistusta. Muutosta valmistelleen asiantuntijatyöryhmän mukaan metsätulosta arviolta 80 prosenttia olisi pääomatuloa ja 20 prosenttia voitaisiin katsoa metsään uhratun työnpanoksen tuotoksi (Pääomatulojen... 1991). Ryhmä päätyi kuitenkin siihen, että ”selvintä olisi, että ansiotuloksi katsottaisiin ... vain hankintahakkuissa arvioitavan työn arvo, kun taas muilta osin metsätulo olisi pääomatuloa.” Asiantuntijaryhmä ei tehnyt mistään muusta toimialasta vastaavanlaista arviota, mutta ”Puun myyntitulojen verotustyöryhmä” otti tämän linjauksen metsäverotukseen (Puun... 1992).

Vaikka verouudistuksen ansio- ja pääomatuloihin eriytetty malli otettiin muista Pohjoismaista, erityisesti Ruotsista, metsätalouden tulojen rinnastaminen pääomatuloihin ja hankintatyön osalta ansiotuloihin olivat heijastusta vuosikymmeniä käytössä olleesta pinta-alaverojärjestelmästä. Lopulta Ruotsista otettiin mallia vain metsävähennyksen osalta, mutta yhteisöt ja henkilöyhtiöt rajattiin metsävähennyksen ulkopuolelle. Muutoin uudistus toteutui pääsääntöisesti yleisten pääomatulojen ja ansiotulojen verouudistussääntöjen mukaisesti.

Nykyiseen puun myyntitulojen verotukseen siirryttiin kahdessa vaiheessa. Metsänomistajan oman valinnan mukaan uuteen järjestelmään siirtyminen oli mahdollista verouudistuksen ensimmäisenä vuonna 1993, tai 13 vuoden päästä, vuodesta 2006 alkaen. Noin kolmasosa metsänomistajista ja 40 prosenttia metsäalasta jäivät vanhaan pinta-alaverojärjestelmään siirtymäkauden ajaksi. Heillä metsätalouden puhdasta tuottoa verotettiin aikaisempaan tapaan osana ansiotuloja.

5. Metsäverotuksen vaihtoehtoja

Tässä luvussa tarkastellaan julkisessa keskustelussa yleisimmin esitettyjä metsäverotuksen tapoja. Esitys ei näin edes pyri olemaan kaikki mahdolliset metsien verotustavat kattava. Aluksi kuvataan nykyinen puun myyntitulon verojärjestelmä, sen jälkeen tarkastellaan muita veromalleja. Kutakin vaihtoehtoista järjestelmää tarkastellaan tilanteessa, jossa se olisi ainoa metsäverojärjestelmä, toisin sanoen nykyinen puun myyntitulon verotus korvattaisiin esimerkiksi metsien kiinteistöverolla. Olisiko se käytännössä mahdollista, mitä se edellyttäisi ja mitkä asiat pitäisi ratkaista.

Tarkasteltavat verojärjestelmät ovat puun myyntitulon verotus, kiinteistövero, elinkeinotulo-vero ja maatalouden tuloverotus. Lisäksi tarkastellaan vertailun vuoksi Ruotsissa käytössä olevaa metsäverojärjestelmää.

5.1. Puun myyntitulon verotus

5.1.1. Puun myyntitulon verotuksen kuvaus

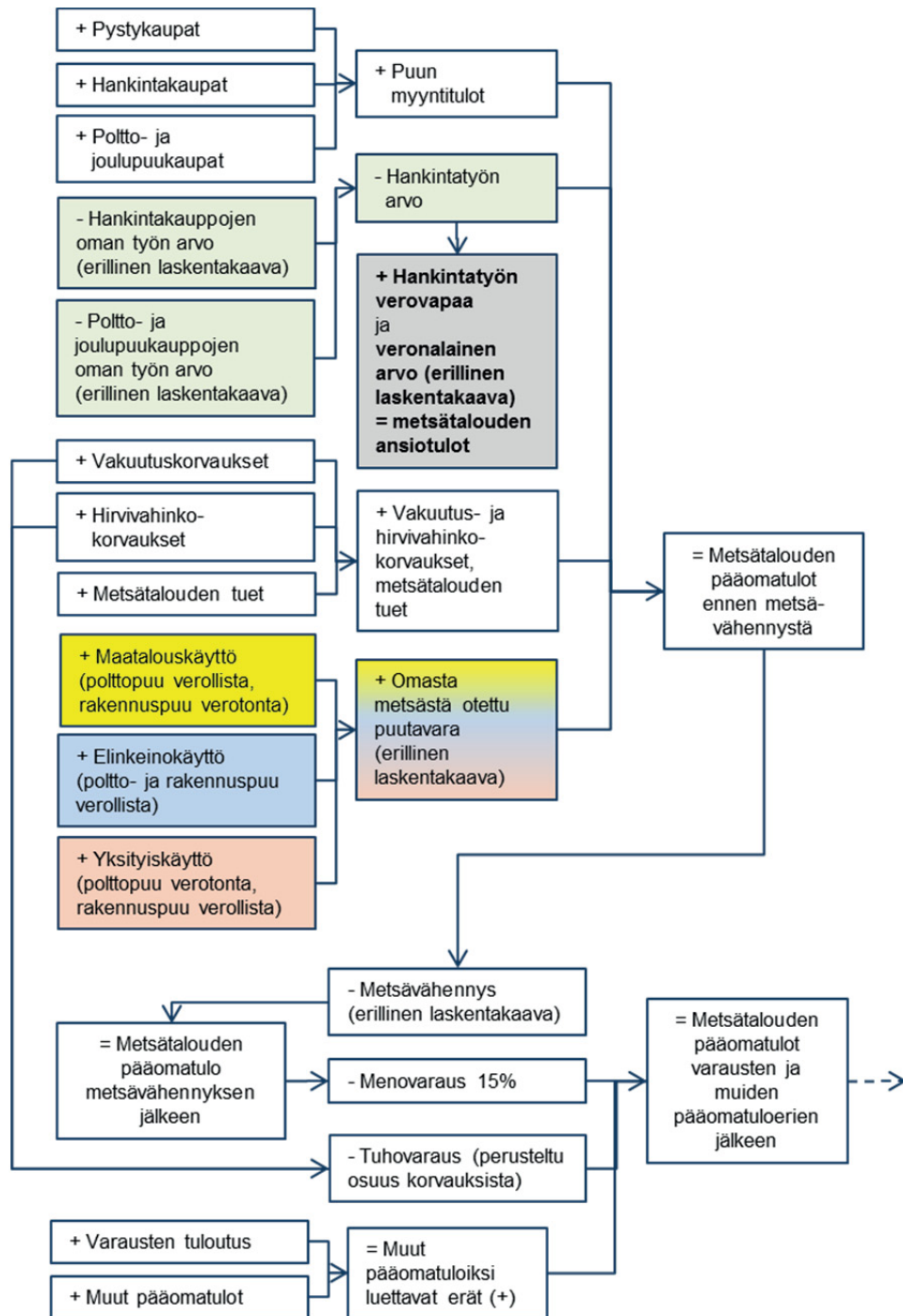
Nykyistä metsätulojen verojärjestelmää kutsutaan puun myyntitulon verotukseksi. Sitä ohjaavat säädökset sisältyvät tuloverolakiin (1535/1992). Toisin kuin aikaisemmassa pinta-alaverotuksessa, metsätulot on määriteltävä pääomatuloiksi ja poikkeuksena on vain hankintatyön verollinen arvo, joka on ansiotuloa. Pinta-alaverotuksessa kaikki metsätalouden tulot verotettiin ansiotuloina.

Puun myyntitulon verotuksen periaate on kuvattuna seuraavissa kuvissa 6 ja 7. Hankintatyön arvon laskenta oli siirtymäkaudella 1993–2005 yhtenäinen sekä puun myyntitulon verotuksessa että pinta-alaverotuksessa. Viimeisten parinkymmenen vuoden aikana verotus on kehittynyt jonkin verran ja muun muassa omasta metsästä hankitusta puusta tehdyt polttopuu- ja joulukuusikaupat ovat nykyään metsätalouden tuloja maatalouden tulojen sijasta. Samoin metsätalouden tuet ovat olleet veronalaisia vuodesta 2012 alkaen, kun tätä aikaisemmin menoja vähennettiin niihin saatujen tukien verran. Menojen ylittävältä osalta tuet olivat verovapaita, esimerkiksi silloin kun metsänomistaja itse teki tuetun työn.

Metsätalouden verolaskelmassa lähdetään liikkeelle puun myyntituloista. Verotuksessa erotellaan pystykaupat (metsässä kasvavassa olevan puun myynti) ja hankintakaupat (puun myynti valmiina puutavarana tienvarsivarastossa tai muussa sovitussa paikassa), samoin kuin muutkin mahdolliset tulot.

Seuraavaksi verolaskelmassa vähennetään metsänomistajan hankintahakkuussa tekemän työn arvo (kuvassa vihreät laatikot). Jos metsänomistaja on itse valmistanut puutavaran määrämittämiin ja/tai kuljettanut sen varastopaikalle, kyse on hankintatyöstä. Ulkopuolisella teetetty puunkorjuu ei ole hankintatyötä, vaan se vähennetään vasta vuosimenojen kohdassa. Metsänomistajan tekemän hankintatyön arvo on verovapaita 125 kuutiometriin asti. Koska puun myyntitulon verolaskelmassa seurataan pääomatulojen määrää (TVL 43§), myös erilaiset vahingonkorvaukset ja metsätalouden tuet katsotaan metsätalouden pääomatuloiksi.

Suomessa metsätaloutta seurataan verotuksessa maataloudesta tai elinkeinotoiminnasta erillisenä toimintana, jonka vuoksi verotuksessa on tätä varten joitakin oikaisueriä. Maataloudessa käytetty omasta metsästä tehty energiapuu tai muuta käyttöpuu kirjataan metsätalouden tuloksi ja se on vähennyskelpoista maatalousverotuksessa. Rakennuspuulle käytetään ns. hiljaista kuittausta, eli maataloudessa käytetty omasta metsästä saatu rakennuspuu ei ole tuloa metsätaloudessa eikä vähennyskelpoinen maataloudessa (keltainen laatikko).

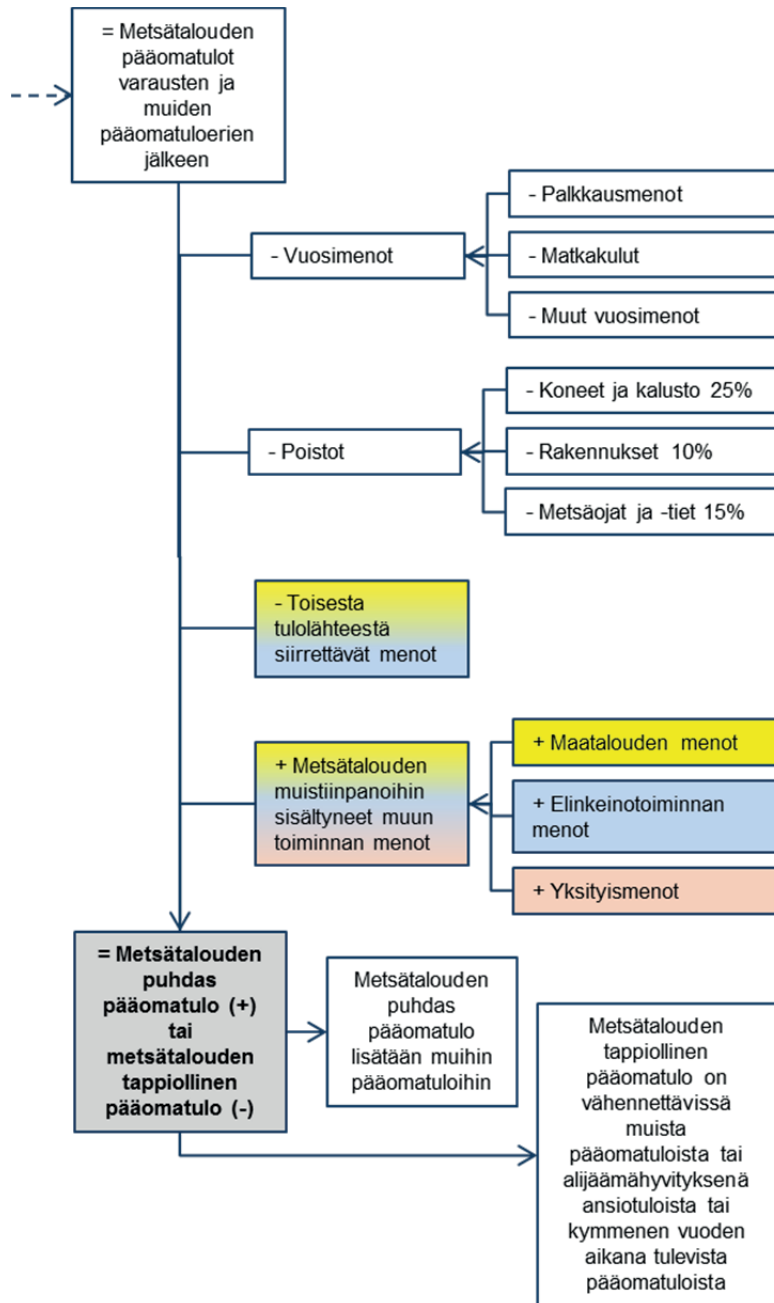


Kuva 6. Puun myyntitulon verotus varausten ja muiden pääomatuloerien lisäämisen jälkeiseen pääomatuloon asti (2C Metsätalouden... 2014, 2C Metsätalouden harjoittaja... 2014).

Elinkeinotoiminnassa käytetty omasta metsästä saatu rakennuspuu sen sijaan on metsätalouden tuloa ja vähennyskelpoista elinkeinotoiminnassa (sininen laatikko). Yksityistalouteen omasta metsästä siirretystä puusta energiapuu on verotonta, mutta rakennuspuu tulee tulouttaa puun myyntitulojen verotukseen (punainen laatikko).

Metsävähennyksen tarkoitus on kohdistaa puun myyntitulon verotus metsätalouden tuottoon (vrt. pankkitilin korko) pääoman (pankkitilillä olevien rahojen) sijasta. Esimerkiksi jos hankitaan metsätila, hankintahintaan sisältyy myös puusto (vrt. pankkitilin pääoma). Kun puustoa myydään, realisoidaan metsätilalla olevaa pääomaa (vrt. pääomaa pienentävä nosto pankkitililtä).

Menovarauksen tarkoitus on siirtää osa hakkuutuloista tulevia menoja varten. Erillinen tuho-
 varaus liittyy saatuihin vahingonkorvauksiin ja arvioituihin tuhojen korjausmenoihin. Mikäli varauksia ei
 käytetä täysin, ne tulee tulouttaa viimeistään neljäntenä tai entisten Oulun ja Lapin läänien tapauk-
 ssa kuudentena vuonna varauksen tekemisestä.



Kuva 7. Puun myyntitulon verotus jatkuen varausten ja muiden pääomatuloerien lisäämisen jälkeisestä pääomatulosta (2C Metsätalouden... 2014, 2C Metsätalouden harjoittaja... 2014).

Metsätalouden vuosimenot vähennetään palkkausmenoihin, matkoihin ja muihin vuosimenoihin eriteltyinä. Suurin osa menoista kuuluu muihin vuosimenoihin. Ne voivat sisältää puunkorjuukuluja ja metsänhoitomenoja, erilaisia palveluita, maksuja jne. Poistot tehdään hankituista koneista ja kalustosta, rakennuksista sekä ojista ja teistä.

Kuten tuloissakin, myös menoissa on mahdollista korjata metsätalouden, maatalouden ja elinkeinotoiminnan keskinäisten menojen kohdistumista. Esimerkiksi jos metsätöissä on käytetty maataloustraktoria, metsätuloista voidaan vähentää metsätalouteen kohdistunut osuus, mitä osuutta taas ei vähennetä maatalouden tuloista. Samoin jos metsätalouden kalustoa on käytetty maataloudessa, elinkeinotoiminnassa tai yksityistaloudessa, voidaan metsätalouden menoja pienentää vastaavasti kirjaamalla käyttö tuloksi. Maatalouden ja elinkeinotoiminnan osalta voidaan näiden verotuksessa tehdä taas vastaava vähennys.

Laskelman loppuksi saatu metsätalouden puhdas tai tappiollinen pääomatulo lisätään muihin pääomatuloihin. Tappiollinen pääomatulo voidaan myös vähentää alijäämähyvityksenä ansiotuloista. Jos ansiotulojakaan ei ole, tappiollinen pääomatulo voidaan vähentää seuraavien kymmenen vuoden aikana syntyneistä pääomatuloista tai mahdollisista ansiotuloista alijäämähyvityksenä.

Puunmyyntitulojen verotuksessa metsätiloille ei varsinaisesti tehdä varallisuuslaskelmaa, koska sellaista ei käytetä verotuksen määräytymisessä. Poistettavista hyödykkeistä kuten koneista ja kalustosta, rakennuksista ja sekä ojista ja teistä laskelma kuitenkin tehdään. Samoin metsävähennyspohjaa, käytettyä metsävähennystä ja luovutusvoittoihin lisättyjen metsävähennysten määrää seurataan metsävähennyslaskelmassa.

Maataloutta harjoittamattomat metsänomistajat ovat velvollisia ottamaan maatalousyrittäjän eläkelain (1280/2006) ”MYEL-lain” mukaisen vakuutuksen, mikäli heidän eläkevakuutusturvansa ei täyty muualta ja MYEL-lain mukainen, lähinnä viljelypinta-alan kautta määritelty vakuuttamisvelvollisuus täyttyy. MYEL-lain määrittelyn mukaan ”maatalousmaana pidetään viljelmään sisältyvän tilan tai tilanosan peltoa ja puutarhaa (viljelty maatalousmaa) lisättynä, jos tila tai tilanosa sijaitsee Etelä-Suomessa, 1/10 sen kasvullisesta metsämaasta tai, jos se sijaitsee Keski-Suomessa, 1/15 tai, jos se sijaitsee Pohjois-Suomessa, 1/20 siitä.” Alueiden rajoista säädetään valtioneuvoston asetuksella.

5.1.2. Puun myyntitulon verotuksen verokertymä

Metsätalouden verokertymiä ei varsinaisesti tilastoida, minkä voi olettaa hankaloittaneen verotuksesta käytävää keskustelua. Verosiirtymäkauden (1993–2005) jälkeen yksityismetsätalouden verotuksen tilastoinnissa on voitu käyttää puun myyntitulon verotuksen aineistoa, jota on analysoitu Tilastokeskuksen julkaisemissa ”Maa- ja metsätalousyritysten taloustilastoissa”. Niiden avulla on myös mahdollista laatia arviot verokertymistä ja verohuojennuksista vuosilta 2008–2011 (taulukko 1).

Puun myyntituloverotuksen keskimääräinen verokertymä on ollut noin 220 miljoonaa euroa vuosina 2006–2012. Verokertymät ovat vaihdelleet taantuma- ja verohuojennusvuoden 2009 vajaan 100 miljoonasta eurosta suhdannehuippuvuoden 2007 lähes 400 miljoonaan euroon. Vuosina 2008–2011 käytössä olleet puun myyntituloveron huojennukset olivat fiskaalisessa mielessä merkittäviä. Huojennusten käyttäytymisvaikutukset huomioon ottamaton eli staattinen määrä oli yhteensä 364 miljoonaa euroa. Puun myyntitulojen verohuojennusten taustaa ja toteuttamisesta on tarkemmin kuvannut Leppänen (2008).

Verollisesta hankintatyöstä maksetun veron määrää on arvioitu ainoastaan vuodelta 2000, jolloin se oli noin miljoona euroa. Suurin osa hankintatyöstä oli verotonta, ja huojennetun veron määräksi arvioitiin 11 miljoonaa euroa (Leppänen 2004). Samassa yhteydessä on arvioitu verolakikohtaisesti kaikki metsätalouteen liittyvät verokertymät ja verotuet kyseiseltä vuodelta, jolloin verosiirtymäkausi oli vielä käynnissä. Lisäksi arvio kattoi pinta-ala- ja puun myyntituloverokertymien kokonaismäärät vuosilta 1986–2000.

Taulukko 1. Yksityismetsien puun myyntitulot, metsätalouden puhtaat pääomatulot sekä laskennalliset maksetut verot ja verohuojennukset vuosina 2006–2012 (Maa- ja metsätalousyritysten... 2013, 2014).

| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--|-------|-------|-------|------|-------|-------|---------|
| Puun myyntitulot ja verotettavat tulot | | | | | | | |
| Puun myyntitulot yhteensä, milj. euroa | 1 045 | 1 883 | 1 525 | 946 | 1 409 | 1 479 | 1 200 |
| josta hankintakauppojen osuus | 200 | 281 | 297 | 218 | 245 | 282 | * |
| Metsätalouden puhdas pääomatulo, milj. euroa | 724 | 1 414 | 851 | 332 | 579 | 837 | 689 |
| josta huojennusten määrä (v. 2008-2011) | 0 | 0 | 243 | 352 | 493 | 211 | 0 |
| Puhdas pääomatulo yhteensä, jos huojennuksia ei oteta huomioon, milj. euroa | 724 | 1 414 | 1 094 | 684 | 1 072 | 1 048 | 689 |
| Arvioidut pääomatuloverot | | | | | | | |
| Pääomatulojen veroaste, % | 28 % | 28 % | 28 % | 28 % | 28 % | 28 % | 30%-32% |
| Maksetut verot, milj. euroa | 203 | 396 | 238 | 93 | 162 | 234 | 207-220 |
| Huojennetut verot, milj. euroa | 0 | 0 | 68 | 99 | 138 | 59 | 0 |

* Tieto hankintakauppojen osuudesta puuttuu vuodelta 2012

5.1.3. Puun myyntitulon verotuksen vahvuudet ja heikkoudet

Puun myyntitulon verotuksen vahvuutena on veroperusteen selkeys (pääomatulo) ja tästä aiheutuva tietty yksinkertaisuus. Pääomatuloverotuksessa varsinkin aikaisemmin noudatettu kiinteä veroaste oli merkittävä yksinkertaistus. Kun marginaaliveroaste ei muutu, toiminnan mittakaavan muutoksilla ei ole merkitystä verotukseen. Vuonna 2012 pääomatuloverotukseen rakennettu progressiivisuus heikensi tätä verotuksen piirrettä ja oli omiaan lisäämään verosuunnittelua. Edellä mainittua arvioitaessa on tosin pidettävä mielessä, että pelkistetyksi yksinkertainen verotus voidaan järjestää vain sekä ansio-, pääoma- että yritystulot kattavalla yhtäläisellä kiinteällä veroasteella. Suurelle osalle metsänomistajista nykyinen metsäverojärjestelmä toimii kuitenkin ongelmitta.

Toisaalta puun myyntitulon verotus on pääomatuloperusteesta johtuen rakennettu erilliseksi järjestelmäksi, ikään kuin henkilön muun toiminnan jatkeeksi. Näin ollen se suosii sellaisia toimijoita, joilla on myös muuta toimintaa kuin metsätaloutta. Tämä on tavallaan pääomatuloverotuksen ajatuskin: yrityksen rajatulo voidaan nettovarallisuuskannan kautta katsoa pääomatuloksi tai palkansaaja voi hankkia pääomatuloja palkkatulonsa lisäksi. Voidaan kuitenkin kysyä, onko oikeudenmukaisinta että ammatinharjoittaja, kuten lääkäri, voi nettovarallisuutensa rajoissa pitkälti päättää pääomatulo- ja ansiotulo-osuutensa, kun taas metsätalouden harjoittajan on mahdollista saada ansiotuloja vain verollisen hankintatyön kautta ja sitäkin kautta melko vähäisiä määriä.

Monet metsätalouden työt tuottavat tuloja vasta tulevaisuudessa. Välittömästi tuloja tuottavista töistä hankintatyön arvo on sidottu lähtökohtaisesti suoraan ansiotuloverotukseen. Kun ansiotuloverotuksen veroaste nousee kuitenkin progressiivisesti, hankintatyön kasvattaminen yli 125 kuutiometrin verovapaan rajan on ongelmallista. Veronalaista hankintatyötä tekeekin vuosittain vain muutama

tuhat metsänomistajaa, kun verotonta hankintatyötä tekevät kymmenet tuhannet metsänomistajat (Leppänen 2004). Metsätalouteen sovelletun pääomatulojen verotuksen tiettyjä periaatteellisia ongelmakohtia onkin pyritty poistamaan säätämällä joitakin tuloja verovapaiksi, tai myöntämällä joihinkin menoihin tukia.

Myös erilaiset metsätalouden tuotteiden toimitukset suoraan kuluttajille tai kauppiaille (polttopuu, joulukuuset) aiheuttavat tulkinnanvaraisuutta. Esimerkiksi joulukuusia voidaan sisällyttää verotomaan hankintatyöhön 125 kuutiometrin verran, vaikka yksittäisen joulukuusen tilavuus on hyvin pieni. Puun myyntitulon verotus toimii lisäksi rajallisesti, sillä jatkojalostukseksi katsottava toiminta, kuten puutavaran sahaus tai metsään liittyvä maatilamatkailutoiminta tulkitaan verotuksessa osaksi maataloutta.

Metsävähennyksen laskenta on yksi monimutkaisimmista puun myyntitulon verotuksen osista, ja sisältää myös merkittäviä epäjohtonmukaisuuksia. Metsävähennyksen teossa tulisi seurata metsätilan hankinnassa saatua pääoman määrää, mutta menojen vähennystavan vuoksi pääomatulosta voidaan jättää vähentämättä puunkorjuukulut, kun puunkorjuu teetetään ulkopuolisella urakoitsijalla. Toisaalta itse tehtynä puunkorjuun hankintatyön arvo tulee vähentää puun myyntitulosta, joten näiden kahden tilanteen suhde ei ole tasapuolinen. Vuonna 2008 toteutettu metsävähennyksen laajentaminen kohdistaa hankintamenosta tehtävää vähennystä myös muille metsätilan osille kuin vain hankitulle osalle, mikä tilanteesta riippuen voi vääristää metsäkiinteistöjen kauppahintoja ja aiheuttaa ongelmia tilojen luovutustilanteissa. Lisäksi verotusyhtymissä metsävähennyksen kohdistuvuus yhtymäosuuden hankintamenoon on erittäin puutteellista.

Epäjohtonmukaista on myös tappioiden vähentäminen hankintatyössä. Jos metsänomistaja on tehnyt veronalaista hankintatyötä, mutta puunmyyntitulot eivät riitä menojen kattamiseen, metsätaloudesta muodostuu tappiollinen pääomatulo. Tässä tilanteessa tappiollinen pääomatulo joudutaan vähentämään veronalaisesta hankintatyön arvosta alijäämähyvityksen kautta, vaikka tulon olisi tuottanut yksi ja sama myyty puuerä.

Puunmyyntitulojen verotuksessa on siis pyritty yksinkertaisuuteen, mikä kostautuu yksityiskohdissa ja joidenkin hyvän verojärjestelmän vaatimusten täyttymättä jäämisessä. Se on ollut ehkä ymmärrettävää siitä näkökulmasta, että metsätalouden verotuksessa on pinta-alaverotuksen perinteen vuoksi painotettu pitkään metsänomistajien tulo- ja menokirjauksista riippumatonta tai niistä mahdollisimman vähän riippuvaa verotustapaa.

Valittu verotustapa näkyy myös ennakoverokäytännössä, joka puun myyntitulon verotuksessa on säädetty puunostajien vastuulle. Puunostaja pidättää jokaisesta puukaupasta ennakonpidätyksenä 20 prosenttia pystykaupan ja 14 prosenttia hankintakaupan arvonlisäverottomasta arvosta. Ostajan ennakonpidätysvelvollisuus koskee periaatteessa myös suoraan kuluttajille myytäviä metsätalouden tuotteita, jolloin kuluttajan tulisi huolehtia puunmyyjän ennakoveroista. Säännösten mukaan esimerkiksi polttopuun ostajan ei kuitenkaan tarvitse tehdä puunmyyjältä ennakonpidätystä alle 1 500 euron ostoissa.

Puun myyntitulojen verojärjestelmään säädettiin määräaikaisina 2008–2011 sovelletut veronhuojennukset, joilla pyrittiin aktivoimaan puumarkkinoita. Näin ollen myös puun myyntitulon verojärjestelmään on ollut mahdollista kytkeä metsäpoliittisia tavoitteita (Leppänen 2008).

5.2. Kiinteistövero

5.2.1. Yleistä kiinteistöverotuksesta

Kiinteistövero on eräs vanhimpia verotuksen muotoja. Sen suosio on perustunut siihen, että kiinteistöt muodostavat tärkeän ja selvästi näkyvimmän osan varallisuudesta. Kiinteistöveroa on melko mahdoton kiertää, koska maata ja rakennuksia on vaikea piilottaa saati siirtää muualle alhaisemman verokohtelun toivossa. Kiinteistövero on yleensä myös hallinnollisesti varsin yksinkertainen toteuttaa. (Huovari ym. 1999, Verotuksen ...2010b)

Kiinteistövero on tyypillisesti paikallishallinnon vero, ja varsinkin anglosaksisissa maissa (Britannia, Australia, USA, Kanada), joissa kuntien tehtävä on tuottaa laajasti palveluita, sen merkitys on perinteisesti ollut suuri (Huovari ym. 1999). Pohjoismaissa kunnallinen tulovero on ollut kiinteistövero merkittävämpi.

Kiinteistövero otettiin Suomessa käyttöön vuonna 1993. Se korvasi asuntotulon verotuksen, kiinteistöjen harkintaverotuksen, katumaksun ja manttaalimaksun (HE 50/1992).

Kiinteistöverotus perustuu kiinteistöverolakiin (654/1992) ja koskee kaikkia kiinteistöjä lukuun ottamatta metsää ja maatalousmaata sekä yleisiä tiealueita, katuja, toreja, hautausmaita ja vesialueita. Käytännössä kiinteistövero koskee siis vakituisen ja vapaa-ajan asumiseen sekä elinkeinotoimintaan ja julkiseen toimintaan käytettyjä tontteja ja niillä olevia rakennuksia sekä näihin tarkoituksiin kaava-alueilla varattua rakennusmaata. Vaikka vero ei koske maa- ja metsätalousmaata, se koskee maa- ja metsätalouden tuotantorakennuksia ja niiden tontteja samaan tapaan kuin muillakin toimialoilla. Vero koskee myös luonnonsuojelualueita, joskin ne luetaan yleensä maatalouden muuhun maahan, jonka verotusarvo on nolla. Kiinteistöveroprosentit on eriytetty kiinteistötyypin mukaan, ja kunnat voivat päättää erityyppisten kiinteistöjen veroprosentit valtion asettamien rajojen sisällä.

Kiinteistöverovelvollisuus on yleinen, joten se koskee myös valtiota, kuntia, seurakuntia ja yleishyödyllisiä yhteisöjä. Kuntien ei kuitenkaan tarvitse maksaa veroa oman kuntansa alueella omistamistaan kiinteistöistä. Kiinteistöverotuksen toimittaa Verohallinto ja sen tuotto tilitetään kunnille.

Kiinteistöverotuksessa kiinteistöjä koskevat tiedot perustuvat verovelvollisen itse antamiin tietoihin sekä kuntien, Maanmittauslaitoksen ja Väestörekisterikeskuksen hallussa oleviin kiinteistötietoihin, jotka ne ovat velvolliset luovuttamaan Verohallinnolle. Tiedot on koottu Verohallinnon kiinteistötietokantaan. Verohallinto lähettää kiinteistöjä koskevat tiedot vuosittain verovelvolliselle, jolla on velvollisuus tarkistaa tietojen oikeellisuus ja ilmoittaa mahdollisista virheistä ja puutteista.

Kiinteistövero suoritetaan kiinteistön arvon perusteella, joka on arvostamislain (1142/2005) mukaan määritettävä erikseen maapohjalle ja rakennuksille. Maapohjan arvon määrittäminen on melko mutkikasta, mutta rakennuksiin sovelletaan yksinkertaisempaa menettelyä. Arvostusmenetelmällä on ratkaiseva merkitys kiinteistökannan veropohjan määrittämisessä.

Maapohjan verotusarvoa määrittäessä on otettava huomioon kiinteistön käyttötarkoitus, rakennusoikeus, sijainti, liikenneyhteydet, sopivuus rakennustarkoituksiin, kunnallisteknisten töiden valmiusaste sekä laadultaan että sijainniltaan vastaavista kiinteistöistä paikkakunnalla vapaassa kaupassa normaaleissa oloissa maksettujen hintojen perusteella todettu kohtuullinen hintataso. Myös maanalainen rakennusoikeus on otettava huomioon. Verotusarvon laskennassa käytetään Valtion teknillisen tutkimuslaitoksen (VTT) ylläpitämiä kuntakohtaisia tonttihintakarttoja. Verotusarvojen tavoitetasoksi on määrätty 75 prosenttia edellisen vuoden käyvästä hintatasosta.

Rakennusten verotusarvo määrätään kaavamaisesti rakennukselle määriteltävän jälleenhankinta-arvon ja siitä tehtävien ikäalennusten perusteella. Jälleenhankinta-arvon perusteena on käytetty 75 prosenttia keskimääräisistä rakennuskustannuksista. Rakennusten arvostamisessa ei oteta huomioon alueellisia eroja, vaan rakennusten arvostaminen tapahtuu samojen arvojen mukaan koko maassa.

Kiinteistöverossa ei oteta huomioon velkoja tai niiden korkoja, mutta kiinteistövero on elinkeinotoiminnan, maatalouden ja metsätalouden tuloverotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin kiinteistöä on käytetty tulonhankkimisessa.

5.2.2. Kiinteistövero metsille

Kiinteistöverotuksen ulottaminen metsiin tarkoittaisi käytännössä paljolti samaa kuin paluu metsien pinta-alaverotukseen. Täysin analogisia ne eivät kuitenkaan ole. Kiinteistövero koskee nimittäin kiinteää omaisuutta, ja arvostamislain mukaan kiinteistövero tulee määrätä erikseen maapohjalle ja sillä oleville rakennuksille. Kysymystä siitä, onko kasvava puusto verrattavissa rakennuksiin eli kiinteään omaisuuteen vai ei, pohdittiin aikanaan paljonkin. Kansainvälisessä tilipäättösstandardissa (IAS 41) puusto luetaan biologiseksi hyödykkeeksi. Jos kasvava puusto luetaan irtaimeksi omaisuudeksi, siitä ei voitaisi periä kiinteistöveroa.

Kiinteistöveron laajentamisen yhteydessä jouduttaisiin väistämättä tarkastelemaan myös maatalousmaata. Tulisiko kiinteistövero laajentaa myös pelloille, ja jos ei, niin millä perusteella peltomaat jäisivät veron ulkopuolelle? Entä tulisiko pellolla kasvavalle viljalle tai nurmelle määrittää kiinteistövero, jos sellainen asetetaan metsien kasvavalle puustolle?

Jos metsät puustoineen luettaisiin kiinteistöveron piiriin, metsäkiinteistöjen arvon määrittäminen voisi perustua käypään arvoon tai keskiarvoon. Käypä arvo voidaan laskea joko kauppaa- tai tuottoarvo- tai summa-arvomenetelmällä. Näistä kaksi ensin mainittua lähtee siitä, että metsä on kokonaisuus, jossa maapohjaa ja puustoa ei voida erottaa. Summa-arvomenetelmässä taas nimensä mukaisesti katsotaan, että metsä on osiensa summa. Summasta tehdään yleensä käytännön kokemusten pohjalta 20–30 prosentin suuruinen ”tukkualennus”. Kullakin menetelmällä on omat etunsa ja puutteensa, mutta kaikille yhteistä on, että kiinteistön maapohjan tuottokyvystä ja sillä olevasta puustosta tarvitaan varsin tarkat tiedot.

Keskiarvomenetelmä voisi perustua alueellisesti määritettyyn metsän keskimääräiseen tuottoon pinta-alaverotuksen tapaan. Metsän sijainti otettaisiin huomioon paitsi puuston kasvussa ja rakenteessa myös puun hinnoissa. Menetelmässä ei tarvita tietoja kiinteistön puustosta vaan ainoastaan metsämaan pinta-alasta, jolla keskimääräinen tuotto kerrotaan. Verotusteknisesti keskiarvomenetelmä olisi hyvin yksinkertainen kiinteistöveron pohja. Se tarkoittaisi käytännössä taimikkovaltaisten metsätilojen yliverotusta ja pääasiassa varttunutta puustoa käsittävien metsätilojen aliverotusta.

Keskiarvomenetelmä voisi rakentua Verohallinnon kunnille laskemien metsämaan keskimääräisten vuotuisen tuottojen pohjalle. Vuodelle 2014 laskettu metsämaan keskimääräinen hehtaarikohdainen tuotto vaihtelee Utsjoen 0,0 eurosta Hämeenkosken 189,95 euroon koko maan keskiarvon ollessa 90,70 euroa/ha (Verohallinnon päätös... 2014).

Käytettiin metsäkiinteistön arvonmäärittämisessä mitä menetelmää hyvänsä, metsäkiinteistöjen omistajineen tulisi ensin pystyä kattavasti yksilöimään riittävällä tarkkuudella.

Koska metsästä ei ole peritty kiinteistöveroa, metsää ei ole määritelty kiinteistöverolaissa. Ensimäinen ratkaistava kysymys onkin, mikä luetaan metsäksi. Metsäalalla käytetään yleisesti maapohjan tuottokykyyn perustuvaa kolmeluokkaista jaottelua: metsämaa, kitumaa ja joutomaa. Ne eroavat toisistaan maapohjan tuottokyvyn perusteella. Metsämaalla puu kasvaa vähintään yhden kuutiometrin, kitumaalla 0,1–1 kuutiometriä ja joutomaalla alle 0,1 kuutiometriä hehtaaria kohden vuodessa. Yhdessä nämä tunnetaan metsätalouden maana tai lyhyemmin metsätalousmaana.

Arkikielessä moni tarkoittaakin metsämaalla juuri metsätalouden maata maapohjan tuottokykyä erottelematta. Verotuksellisesti asialla on kuitenkin suuri merkitys, minkä vuoksi metsien maapohjan tuottokyky olisi verotuksessa tunnistettava vähintään edellä mainittujen kolmen luokan tasolla. Pinta-alaverotus koski ainoastaan metsämaata, joka oli kuitenkin jaettu tuottokyvyn perusteella vielä neljään alaluokkaan (veroluokat). Lisäksi on huomattava, että runsas viidesosa metsätalouden maasta on suojeltu tai eriasteisesti muutoin rajattu puuntuotannon ulkopuolelle (taulukko 2). Näiden lisäksi mm. kaavamääräykset aiheuttavat yllättäviä eriasteisia rajoituksia metsänkäytölle.

Taulukko 2. Metsätalouden maa valtakunnan metsien inventoinnin mukaan. Lähde: Metsätilastollinen vuosikirja 2014, Metla.

| Maaluokka | Pinta-ala yhteensä(1 000 ha) | josta puuntuotantoon käytettävissä (1 000 ha) |
|-------------------------|------------------------------|---|
| Metsämaa | 20 268 | 18 432 |
| Kitumaa | 2 501 | 1 120 |
| Joutomaa | 3 228 | 783 |
| Metsätiet, varastot ym. | 198 | 189 |
| Metsätalousmaa | 26 194 | 20 523 |

Toisaalta kiinteistöverolaissa viitataan arvostamislakiin (1142/2005), jossa metsä on määritelty. Metsäksi luetaan vain metsämaa, jolla puu siis kasvaa vähintään yhden kuutiometrin vuodessa. Kitu- ja joutomaa on luettu muun maatilatalouden maahan kuuluvaksi joutomaaksi. Tuntuu luonteelta, että kiinteistöverolaissa metsällä tarkoitettaisiin samaa kuin arvostamislakiin eli metsämaata. Seuraavaksi tulisi selvittää, mistä lähteistä yksittäisiin kiinteistöihin kuuluvan metsämaan pinta-ala saadaan selville.

Maanmittauslaitoksen maastotietojärjestelmässä metsäkiinteistöt ovat tavallaan jäännöserä, joka on jäänyt jäljelle, kun luokiteltu aineisto eli tontit, tiet, pellot ja vesialueet on erotettu. Käytännössä luokittelemattomaksi jäänyt aineisto vastaa lähinnä metsätalousmaata. Tämän tarkemmin metsämaapohjaa ei ole Maanmittauslaitoksen tietojärjestelmässä saatavilla. Toisin sanoen laitoksen kiinteistörekisterissä on tiedot vain varsinaisten kiinteistöjen maa-, vesi- ja kokonaispinta-alasta. Laitoksessa on aloitettu selvitystyö, jossa kaikki maan peitteisyys tulevaisuudessa luokiteltaisiin rakenteilla olevaan uuteen maastotietojärjestelmään, mutta todennäköisesti metsää ei tässäkin luokiteltaisi maaperän arvioidun tuottokyvyn perusteella.

Metsäntutkimuslaitos on tehnyt valtakunnan metsien inventointeja (VMI) vuodesta 1921. Inventoinnin menetelmät ovat aikojen saatossa kehittyneet ja tietojen tarkkuus parantunut merkittävästi. Tuloksia voidaan tuottaa yhä pienemmille alueille, ja monilähdeinventoinnin menetelmin parhaimmillaan jopa suurimmille metsätiloille. Kiinteistötasolle niiden tarkkuus ei kuitenkaan nykyiselläänkään riitä.

Kiinteistöjen metsien maapohjan tuottokyky määriteltiin aiemmin pinta-alaverotuksen yhteydessä tehdyillä veroluokituksilla. Veroluokitusta tehtiin kaikkien omistajaryhmien, myös valtion mailla. Vain suojelualueet ja osa puolustusvoimien metsistä jätettiin luokituksen ulkopuolelle. Veroluokituksia ei kuitenkaan ole tehty vuoden 1994 jälkeen, joten olemassa olevat tiedot ovat vanhentuneita ja hyvin eritasoisia maan eri osissa, vanhimmat 1950-luvulta. Esimerkiksi kitumaiksi merkityt suot, joiden tuottokyky on sittemmin metsäojitusten johdosta parantunut ja noussut kitumaasta metsämaaksi, eivät luokituksissa näy. Käytännössä tietoja on korjattu vain maanomistajan oman ilmoituksen perusteella silloin, kun hänellä on ollut siihen tarve, kuten esimerkiksi pinta-alaverotuksen tiettyjen vain metsämaalle saatavien verovähennysten vuoksi tai kiinteistöverotuksen oikaisemiseksi muuttamalla tonttimaaksi tulkittua maapohjaa verottomaksi metsätalouden maaksi. Viime vuosina metsänomistajilla ei ole ollut intressiä ilmoittaa oikeaa metsäpinta-alaa, vaikka esitetyt veroilmoituksen kiinteistövarallisuuden tarkistamis- ja ilmoittamisvelvollisuus on olemassa. Näin on voinut vältellä esimerkiksi metsänhoitomaksun nousua.

Veroluokitus tietojen puutteista saadaan kuva vertaamalla koko maata koskevia tietoja VMI:n tuottamiin tietoihin. Metsämaan kokonaispinta-ala oli VMI:n mukaan 20,3 miljoonaa hehtaaria, kun Verohallinnon tiedoista laskettuna metsämaan ala oli 17,5 miljoonaa hehtaaria. Vastaavasti yksityis-

metsien metsämaan pinta-ala oli VMI:n mukaan 12,1 miljoonaa hehtaaria, kun se veroluokitustietojen perusteella oli 10,5 miljoonaa hehtaaria (Metsätilastollinen ... 2014, Leppänen ja Torvelainen 2015). Veroluokitustiedot aliarvioivat metsämaan määrää siten lähes 15 prosentilla.

Veroluokitustietojen epäyhtenäisyyden vuoksi niiden käyttäminen kiinteistöverotuksen pohjana olisi vastoin metsäkiinteistöjen omistajien yhdenvertaista kohtelua. On kuitenkin todettava, että kyseisiä metsämaan pinta-alatietoja käytettiin vuoteen 2005 saakka pinta-alaperusteisen metsäverotuksen sekä varallisuusverotuksen perusteina, vuoteen 2014 saakka pakollisen metsänhoitomaksun perusteena ja ne ovat edelleen laskennallisen metsätulon perusteena, kun KELA myöntää etuuksia tai kunnat määräävät sosiaalihuollon asiakaspalvelumaksuja. Kansalaisten yhdenvertaisuuden puutetta ei ole nähty esteenä tietojen käytölle. Hyvä kysymys onkin, pitäisikö vielä olemassa olevia käyttötarkoituksia tarkastella nykyistä kriittisemmin.

Metsän puhtaan tuoton laskennan päätyttyä pinta-alaverotuksen ja varallisuusverotuksen lakkaamisen myötä, sekä metsänhoitomaksun muututtua ensin vain metsämaan kokonaisalaan perustuvaksi ja nyttemmin myös lakattua, verohallinto ei ole enää ylläpitänyt veroluokkakohtaisia metsämaan pinta-alatietoja. Verohallinnolla on nykyään tietokannassaan vain eri maankäyttölajien (rakenusmaa, metsämaa, maatalousmaa ja muu maatilatalouden maa) pinta-alat. Ne kattavat kaikkien omistajaryhmien kaikki kiinteistöt ja määräalat sekä hallintaoikeuden nojalla hallitut kiinteistön osat. Verohallinto päivittää jatkuvasti näitä rekisteriyksikkökohtaisia tietoja.

Suomen metsäkeskuksen metsävaratietojärjestelmän pitäisi periaatteessa muodostaa paras tietopohja kiinteistökohtaiseen metsämaan pinta-alan ja puuston selvittämiseen. Siinäkin on omat puutteensa. Puustotietojen ohella metsävaratietojärjestelmä sisältää myös kiinteistöjen maaperätiedot, jotka on kerätty maastotyönä kuvioittaisella silmävaraisella arvioinnilla. Vuoden 2010 jälkeen on siirrytty vaihteittain kaukokartoituspohjaiseen tiedon keruuseen, joka perustuu laserkeilaukseen, ilmakuvaukseen, koealamittauksiin ja kohdennettuun maastoinventointiin. Uudessa metsävaratiedonkeruujärjestelmässä maastotyön osuus on pyritty minimoimaan ja kohdentamaan vain välttämättömiin kohteisiin, lähinnä taimikoihin. Maastotöitä tehdään vuosittain noin 10–15 prosentilla inventointialasta.

Maaperätietoa ei kuitenkaan kyetä tuottamaan kaukokartoituksella, joten maaperätiedot perustuvat pääsääntöisesti aiempaan maastotyöhön. Näitä tietoja korjataan vain silloin, kun metsävaratietojen keruu muilta osin edellyttää maastotarkistuksia. Tällöinkin korjaukset koskevat lähinnä metsä- ja kitumaan välistä rajankäyntiä.

Metsävaratietojärjestelmä sisältää siten näillä kummallakin menetelmällä kerättyjä tietoja. Vanhimmat maastotyöhön perustuvista tiedoista ovat vuodelta 2004. Kaukokartoituspohjainen ja sitä täydentävä maastotieto täydentää ja korvaa pelkästään kuvioittaisen arvioinnin maastotyöhön perustuvia tietoja vähitellen. Tällä hetkellä metsävaratiedot kattavat yksityismetsien metsätalouden maasta noin kaksi kolmasosaa. Tavoitteena on, että täysi kattavuus saavutetaan vuonna 2020.

Metsäkeskuksen metsävaratietojen käyttökelpoisuutta koskee siten sama ongelma kuin veroluokitustietoja: tietopohja on epäyhtenäinen. Tietojen tarkkuus riippuu paitsi keruumenetelmästä, myös tiedon tuottamisen ajankohdasta.

Lisäksi on huomattava, ettei metsävaratietoja ole alun perin edes tarkoitettu sellaisenaan käytettäväksi operatiiviseen toimintaan, kuten esimerkiksi puunkorjuun tai metsänhoitotöiden työmaasuunnitteluun, kuten ei myöskään yksittäisten hallintoasioiden ratkaisemiseen. Tämä on selkeästi tuotu esiin metsävaratietolain perustelutekstissä. Metsävaratiedoilta ei yksinkertaisesti edellytetä niin korkeaa tietojen virheettömyyden tasoa. (HE 261/2010)

Periaatteessa kiinteistöverolaki velvoittaa kiinteistön omistajat tarkistamaan tietojen oikeellisuuden ja ilmoittamaan mahdollisista puutteista. Veroluokitus- tai metsävaratietojen oikeellisuuden arvioiminen voi olla monessa tapauksessa kohtuuton vaatimus sekä maapohjan että puustotietojen osalta.

Metsävaratietojen luovuttamista säätelevät julkisuuslaki, metsävaratietolaki ja henkilötietolaki. Verohallinnolla on tosin verotusmenettelylain (1558/1995) ja kiinteistöverolain perusteella laajat

oikeudet saada verotuksen toimittamista varten tietoja sivullisilta ja viranomaisilta, joten metsävaratietojen käyttäminen kiinteistöveron pohjana ei tältä osin edellyttäisi ainakaan merkittäviä muutoksia lakeihin.

Merkittävin este Suomen metsäkeskuksen metsävaratietojen käyttämiselle on kuitenkin se, että ne kattavat vain yksityismetsät. Ulkopuolella jäävät valtion, kuntien, seurakuntien, muiden yhteisöjen sekä yhtiöiden metsät. Kiinteistövero koskisi kuitenkin myös näiden omistajaryhmien metsiä. Valtion metsät eivät sinänsä olisi merkittävin ongelma, sillä Metsähallituksella on suhteellisen kattavat tiedot hallinnoimistaan metsistä. Sama koskenee valtaosaa yhtiöiden metsiä. Tuntuu kuitenkin oudolta, että verotus rakentuisi yksinomaan verovelvollisen ilmoittamiin tietoihin.

Suomen metsäkeskus on vuoden 2015 alussa saanut luvan vastaisuudessa taltioida tietojärjestelmänsä kaukokartoitukseen perustuvat tiedot myös muiden omistajaryhmien mailta. Maastopohjaisia tietoja muiden omistajaryhmien metsistä ei kuitenkaan ole, eikä maastotarkistuksia tulla tekemään, joten maaperätieto jää merkittävästi epätarkemmaksi kuin yksityisillä metsänomistajilla.

5.2.3. Kiinteistöveron taso

Jos metsiä koskeva tietopohja saadaan ratkaistuksi, seuraava kysymys on kiinteistöveron taso. Periaatteessa se voitaisiin määrittää yksinkertaisesti tietynä prosenttiosuutena kiinteistön arvosta samaan tapaan kuin muillakin kiinteistöillä. Mutta mille tasolle metsien kiinteistövero tulisi asettaa? Jos kiinteistövero olisi ainoa metsävero, veron pitäisi olla melko korkea, jotta fiskaaliset tavoitteet toteutuisivat.

Alun perin kiinteistöveron taustalla oli kunnan tai kaupungin asukkailleen ja yrityksilleen järjestämän infrastruktuurin ylläpito (esim. tie-, katu- ja viemäriverkostot, katuvalaistus yms.). Sitten kiinteistövero on irtautunut alkuperäisestä tausta-ajatuksesta, eikä sitä ole erityisesti korvamerkitty infrastruktuurin ylläpitoon, vaan se on yhtenä tulona muiden joukossa kaikkien kunnan tarjoamien palveluiden rahoituksessa. Voidaan kuitenkin ajatella, että näiden palveluiden arvo heijastuisi kiinteistön arvoon, ja kiinteistöveron määrä olisi suhteessa kiinteistön saamiin palveluihin. Kiinteistövero olisi ikään kuin maksu paikallishallinnon palveluista, eikä verolla näin ollen olisi vääristäviä vaikutuksia (Hyvän veropolitiikan... 2013). Käytännössä se edellyttäisi, että kiinteistön verotusarvon määrittämisen järjestelmässä otettaisiin huomioon kiinteistön sijainti suhteessa palveluihin, käytännössä kuntakeskukseen.

Maaseudun haja-asutusalueille, joissa metsät ovat, kunnan tuottamat paikallispalvelut ovat varsin ohuet. Yleinen tieverkosto lienee monella alueella ainoa infrastruktuuri, ja sen lisäksi maanomistajat ovat joutuneet itse rakentamaan ja ylläpitämään yksityisteitä ja metsäautoteitä. Tätä taustaa vasten metsien oikeudenmukaisen kiinteistöveron tulisi olla jokseenkin pieni. Veron tulisi olla sitä pienempi, mitä kauempana kunnan tarjoamista palveluista metsäkiinteistö sijaitsee.

Joissain arvioissa, jotka perustuvat ajatukseseen täydellisestä informaatiosta, kiinteistöveroa (tai pinta-alaveroa) on pidetty metsätalouteen hyvin sopivana veromallina. Perusteluksi on esitetty muun muassa sitä, että metsille määrätty vero ohjaisi metsänomistajat keräämään verorahat metsästä puuta myymällä ja lisäksi näin metsänomistajien aktiivisuutta (vrt. Ollikainen 2009). Todellisuudessa informaatio on kuitenkin epätäydellistä, joten ongelmaksi muodostuu oikeudenmukaisen veron tason määrittäminen siten, että se todella vaikuttaisi käyttäytymiseen mutta ei olisi kohtuuton eikä väärässä suhteessa veronmaksukykyyn joillekin metsänomistajille.

Veron tasoa määritettäessä on lisäksi ratkaistava kysymys siitä, onko metsätalouteen kohdistuva kiinteistövero metsätuloista vähennyskelpoinen tulonhankkimiskulu samaan tapaan kuin tälläkin hetkellä. Vähennyskelpoisuus tietysti edellyttäisi kiinteistöveroasteen nostamista tietyn verokertymätavoitteen saavuttamiseksi.

Pienmetsänomistusvaltaisuudesta johtuen puun myyntituloja ei kerry useimmille yksityismetsänomistajille vuosittain, koska puunostajat eivät ole korjuu- ja kuljetuskustannusten vuoksi kiinnostuneita pienistä puukaupoista. Siksi metsänomistajat joutuvat yleensä myymään puuta harvemmin,

ja keräämään yksittäiseen puukauppaerään usean vuoden puuston kasvua vastaavat puumäärät. Kiinteistövero tulisi kuitenkin maksaa vuosittain, oli tuloja tai ei, mikä voi aiheuttaa ongelmia veronmaksukyvyyn kannalta. Tulojen jaksottaminen useammalle vuodelle ja kiinteistöveron vähennyskelpoisuus hoitaisivat ongelmaa.

Jos kiinteistövero olisi nykyinsäädännön tuntemassa muodossa ainoa metsävero, metsätalous ei olisi enää tuloverovelvollinen. Koska metsätulot eivät silloin olisi verollisia, myöskään mitkään metsään liittyvät menot eivät olisi vähennyskelpoisia. Arvonlisäverotukseen tämä ei ulottuisi, vaan tulojen ja menojen arvonlisävero-osuudet tulisi tästä huolimatta laskea erilleen.

Oma kysymyksensä on, sallisiko EU pelkän kiinteistöveron (ts. könttäsommaveron) metsille. EU edellyttää, että tuloveroa on kannettava. Tämän mukaan kiinteistövero voi joko olla vain tuloverolle rinnakkainen vero tai se on muotoiltava osaksi tuloverotusta, jollainen se oli pinta-alaveron aikaan.

5.2.4. Kuntien tulopohja

Kuntien rahoitus perustuu omiin tuloihin (verotulot, maksut, myyntitulot ja velanotto) ja valtion rahoitukseen eli pääasiassa valtionosuuksiin. Valtionosuudet ovat kattaneet keskimäärin noin viidenneksen kaikista kuntamenoista, mutta kuntien välillä on tässä ollut suuria eroja (Verotuksen kehittämistyöryhmän... 2010b). Vuonna 2011 kolmasosassa kunnista valtionosuudet olivat vähintään puolet kunnan verotuloista (Yli sata... 2012). Kiinteistöveroja kunnat keräsivät vuonna 2011 yhteensä 1,2 mrd. euroa, mikä oli 6,3 prosenttia verotuloista ja 3,0 prosenttia kaikista tuloista (Lyytikäinen ja Saarimaa 2013).

Koska kiinteistövero maksetaan kiinteistön sijaintikuntaan, metsien kiinteistövero lisäisi suoraan metsävaltaisten kuntien verokertymää eli hyötyjiä olisivat varsinkin Itä- ja Pohjois-Suomen kunnat. Verokertymän lisäys riippuisi kiinteistöveron tasosta.

Kunnan verotuloihin perustuvalla valtionosuuden tasauksella tasataan kuntien verotulopohjassa olevia eroja (Verotuksen kehittämistyöryhmän... 2010b). Laskennallista verotuloa laskettaessa otetaan huomioon kunnallisvero ja kunnan osuus yhteisön tuloverosta (yhteisövero). Uusi tasausjärjestelmä otettiin käyttöön vuoden 2015 alussa, eikä siinä oteta tavanomaisia kiinteistöveroja huomioon. Tasausjärjestelmään vaikuttaa ainoastaan 50 prosentin osuus ydinvoimalaitosten laskennallisesta kiinteistöverosta. Metsien kiinteistövero ei siis suoraan vaikuttaisi kuntien valtionosuuksiin.

Monille metsävaltaisille kunnille yhteisövero-osuuteen laskettava metsäerä on kuitenkin merkittävä tulonlähde. Kunnan metsäerää laskettaessa perusteena käytetään metsäkeskuksittain laskettuja bruttokantorahatuloja, jotka jaetaan yksittäisille kunnille niiden alueella olevien metsämaapintaalojen suhteessa pois lukien luonnonsuojelualueet. Suojelualueilta saamatta jääneet hakkuutulot arvioidaan metsäerään erikseen. Metsistä maksettava yhteisövero vaihtelee vuosittain 5–15 prosentin välillä kaikista yhteisöveroista.

Vaikka metsien kiinteistövero ei suoraan vaikutakaan kunnan saamaan yhteisövero-osuuteen, todennäköisesti yhteisöveron metsäerään kohdistuisi muospaineita, jos todettaisiin että kunnat saisivat metsistä verotuloja kahteen kertaan. Metsäverotuksen siirtymäkaudella 1993–2005 kunnat saivat metsistä verotuloja osittain sekä ansiotuloverotukseksi katsotun pinta-alaverotuksen että metsäerän kautta, koska pinta-alaverotukseen jääneet hakkasivat metsiään enemmän kuin myyntituloverotuksen valinneet. Verojen täsmällinen kohdistaminen veronsaajille ei siten ole välttämättä helposti toteutettavissa.

5.2.5. Metsien kiinteistövero ulkomailla

Metsämaa kuuluu jonkinlaisen kiinteistöveron, maaveron tai varallisuusveron piiriin monissa maissa. Veroperusteet ja veron taso ovat hyvin kirjavat, ja kokonaiskuvan muodostaminen on varsin työlästä. Tässä raportissa nojaututaan pääosin 2000-luvun alkuvuosilta oleviin selvityksiin (Huovari ym. 1999, Evaluating... 2005), joten tilanne voi olla osin muuttunut.

Ruotsissa maa- ja metsätalousmaa on vapautettu kiinteistöverosta samoin kuin Suomessa. Ruotsissa kiinteistövero ei koske myöskään tontteja ja rakennuksia, jotka ovat elinkeinotoiminnan, mukaan lukien maa- ja metsätalous, käytössä. Myöskään Norjassa metsämaasta ei peritä kiinteistöveroa, mutta kylläkin varallisuusveroa, joka perustuu metsän keskimääräiseen tuottoon (Lähteenoja 2000). Hollannissa ja Sveitsissä metsillä ei ole kiinteistöveroa.

Saksassa lähes kaikki kiinteistöt kuuluvat kiinteistöveron (Grundsteuer) piiriin. Kiinteistötyyppejä on kaksi: maa- ja metsätalousmaa ja muut maat. Maa- ja metsätalouden arvostus perustuu vuoden 1964 arvioituun taloudelliseen arvoon, joten verotusarvot ovat hyvin alhaalla verrattuna käypiin arvoihin. Perusveron taso päätetään osavaltioittain, ja kunnat päättävät vapaasti käyttämänsä kiinteistöveroprosentin. Perusvero on maa- ja metsätalouden maalle yleensä pienempi kuin muulle maalle.

Englannissa kiinteistövero koskee talousmetsiä, mutta ei maatalousmaata. Ranskassa kiinteistöveroa peritään myös metsästä ja se perustuu ”tulo-odotukseen” eikä markkina-arvoon.

Tanskassa maa- ja metsätalouden maata verotetaan maaverolla, mutta arvostusperiaatteet ovat lievemmat kuin muulla maalla. Verotusarvo määritetään erikseen maapohjalle ja koko kiinteistölle vuosittain markkina-arvojen perusteella. Maa- ja metsätalouden maalle sovelletaan erityissääntöjä. Veron tuotto menee kunnille ja maakunnille. Myös Belgiassa maatalouden maalla ja myös metsillä on maavero (grondbelastning), joka perustuu verotusarvoon. Vaikka valtio ja provinssit päättävät maaveron laillisen perustan, kunnat päättävät veron määrän. Metsitetyt maat ovat Belgiassa maaverosta vapaita.

Yhdysvalloissa kiinteistövero on paikallishallinnon tärkein vero ja se koskee myös maa- ja metsätalouden maata. Kiinteistövero on osa omaisuusveroa (property tax), eli kiinteistöjen lisäksi verotetaan myös muuta omaisuutta (koneet, laitteet, varastot, ajoneuvot, jne.). Vero perustuu kiinteistön käypään markkina-arvoon. Osavaltioittain on eroja sen suhteen, sovelletaanko metsiin erilaisia arvostusperiaatteita (arvostussäännöt ja arvostusluokka) kuin muihin kiinteistötyyppeihin ja verotetaanko muuta omaisuutta ylipäänsä lainkaan. Kiinteistöverolla kerätään muiden tulolähteiden jälkeen jäävä rahoitustarve, joten veroaste vaihtelee vuosittain ja kunnittain. (Huovari ym. 1999, Pierce 2013, Property... 2015)

Australiassa kiinteistövero koskee vain maapohjaa ja se koostuu kahdesta verosta: osavaltioiden määräämästä maaverosta ja kuntien määräämästä kunnallisverosta (municipal rates). Maatalous on vapautettu osavaltion maaverosta mutta kunnallisveroa niistä maksetaan. Arvostusperiaatteet vaihtelevat osavaltiosta toiseen ja osavaltioiden sisälläkin. Maa arvostetaan ns. raakamaana ottamatta huomioon mitään maalle tehtyjä parannustöitä. Kunnallisveron piiriin kuuluu lähes koko maapohja, siis myös metsät, mutta joillakin syrjäseuduilla maa on vapautettu verosta, koska ne eivät hyödy paikallishallinnon tuottamista palveluista.

5.3. Elinkeinotulon verotus

5.3.1. Liikkeen- tai ammatinharjoittajan verotus sopivin vertailukohta

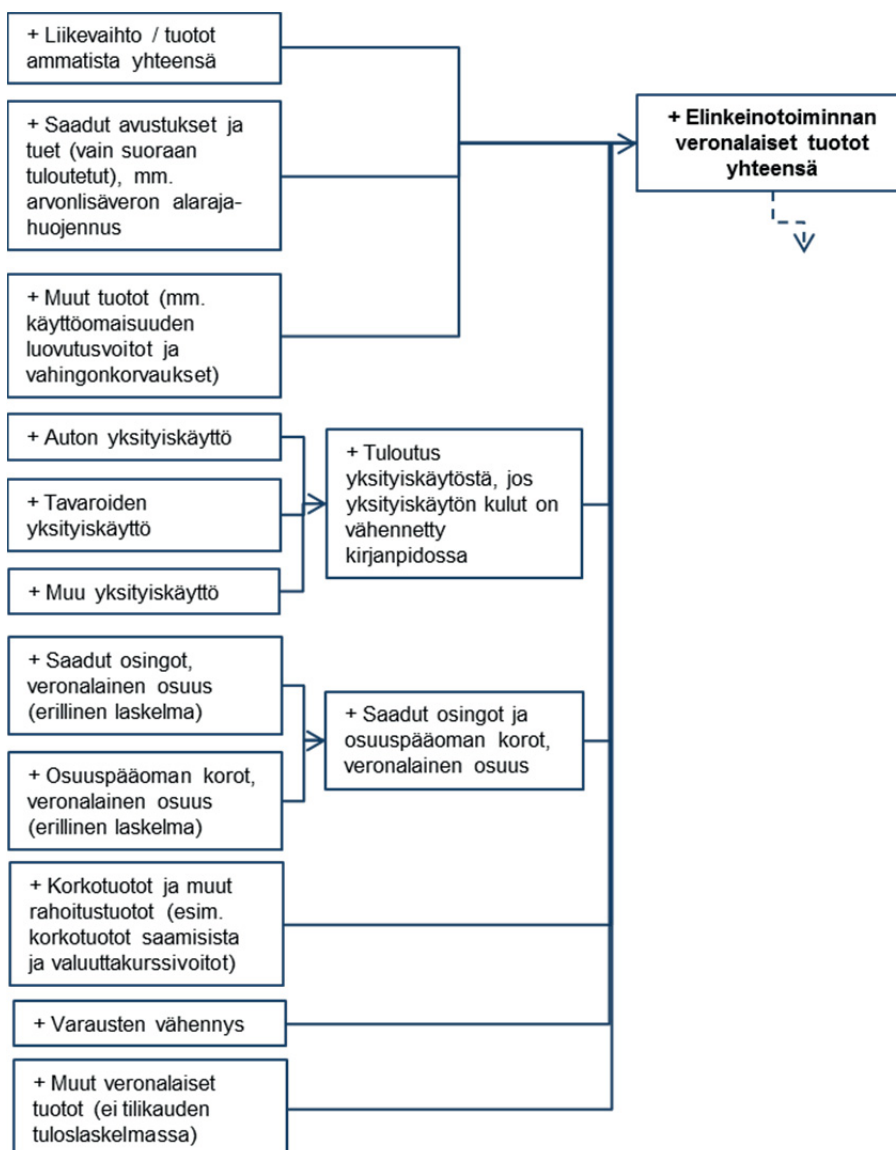
Neutraaliin ja oikeudenmukaiseen verotukseen pyritessä, verotuksen yhdenmukaisuutta on tarkasteltava samassa verotusasemassa olevien henkilöiden verotuksen näkökulmasta. Tällöin sekä metsä- että maatalouden verotusta voidaan verrata elinkeinoverotukseen. Koska 75 prosenttia yksityismetsätiloista on yksittäisen henkilön tai puolisojen yhteisessä omistuksessa, luonteva elinkeinoverotuksessa oleva vertailukohta on liikkeen- tai ammatinharjoittajan verotus, josta säädetään laissa elinkeinotulon verottamisesta (EVL, 360/1968).

Liikkeen- ja ammatinharjoittajat ovat kirjanpitovelvollisia, toisin kuin metsätalouden ja maatalouden harjoittajat. Kahdenkertaisen kirjanpidon mukaan elinkeinotoiminnan tulon verotuksessa noudatetaan suoriteperustetta: tulo syntyy, kun suorite tai hyödyke luovutetaan asiakkaalle. Myös vakuutus- tai muu korvaus syntyy sen hetken tulona, kun vahinko on tapahtunut, ei silloin kun korvaus maksetaan. Samalla tavoin menot luetaan sen vuoden kuluiksi jona ne syntyvät, ja vastaavasti menetys toteamisvuoden kuluksi, siis suoriteperusteisesti. Tällä on merkitystä tulojen ja menojen jaksottamisessa.

Verohallinnon määritelmän mukaan ”ammatinharjoittajan toiminta perustuu pääsääntöisesti yrittäjän henkilökohtaiseen ammattitaitoon, eikä toimintaan sitoudu merkittäviä pääomia. Ammatinharjoittaja saa halutessaan pitää vain yhdenkertaista kirjanpitoa. Edelleen verohallinnon määritelmän mukaan liikkeenharjoittajan tulee pitää kahdenkertaista suoriteperusteista kirjanpitoa. Liikkeenharjoittaja voi esimerkiksi tuottaa raaka-aineiden, koneiden, työntekijöiden tai muiden tuotantotekijöiden avulla tuotteita tai palveluita, joiden myynnillä hän hankkii itselleen tuloa.”

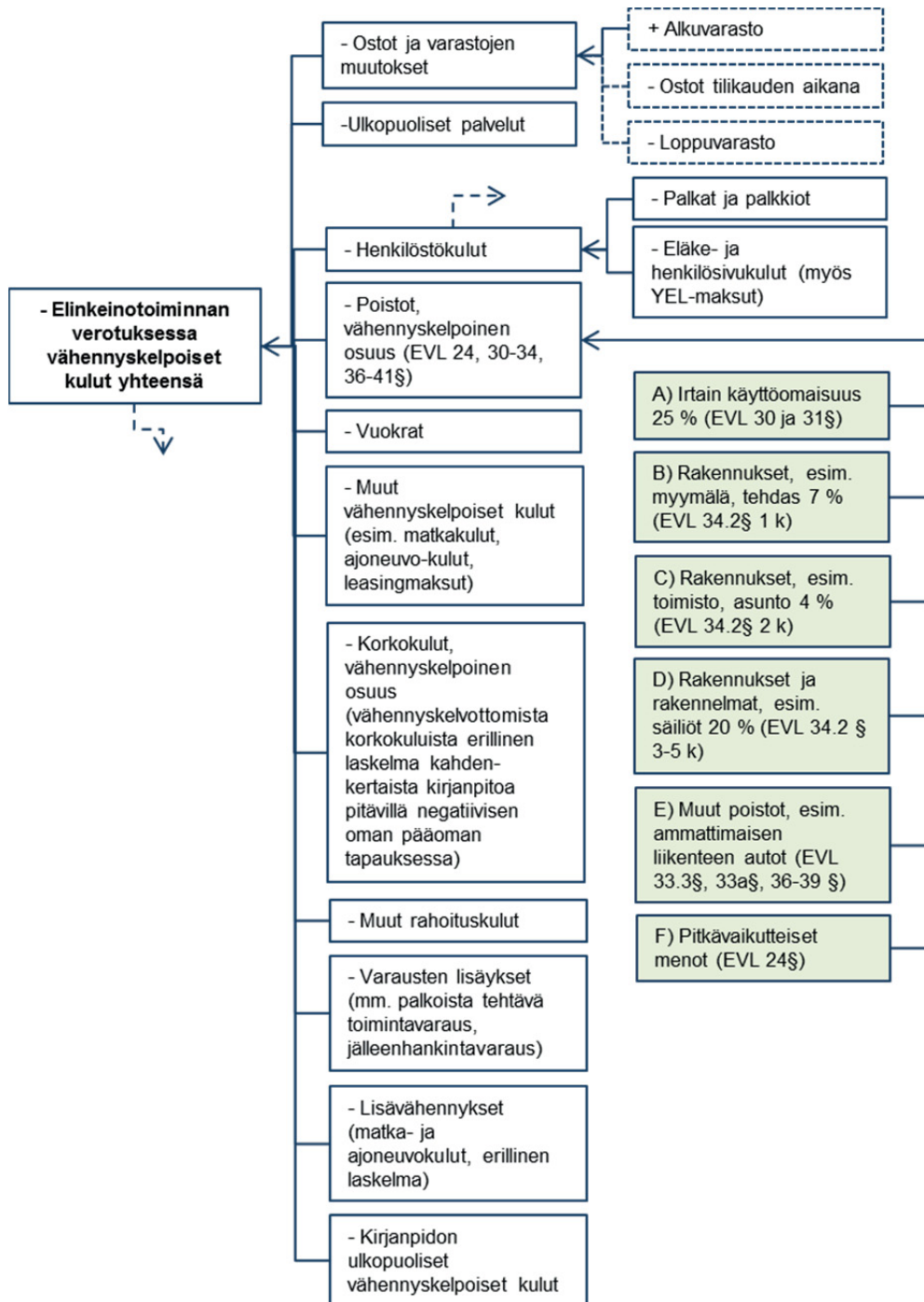
Lainsäädännössä ammatinharjoittajille myönnetty kirjanpitovelvollisuuden helpottaminen on ilmaistu kirjanpitolain (1336/1997) luvussa 7 ja EVL:ssä, jossa todetaan, että ”Poiketen siitä, mitä tulon ja menon jaksottamisesta on säädetty, ammatinharjoittajan, joka on pitänyt kirjanpitonsa ja laatinut tuloslaskelmansa kirjanpitolain 27 ja 30 §:n mukaisesti, tulo on sen verovuoden tuottoa, jona sen maksu on saatu, ja meno sen verovuoden kuluja, jona sen maksu on tapahtunut. Käyttöomaisuudesta saadut luovutushinnat ja muut vastikkeet sekä vaihto- ja käyttöomaisuuden hankintamenot jaksotetaan kuitenkin 2 ja 3 luvun säännösten mukaan, elleivät ne ole 19 ja 22 §:ssä tarkoitettulla tavalla vähäisiä.” Ammatinharjoittaja voi siis osin hoitaa kirjanpidon ja verotuksen elinkeinotuloverolain mukaan myös maksuperusteisesti.

Kuvassa 8 havainnollistetaan liikkeen- ja ammatinharjoittajan tuottojen laskentaa. Verotuslaskelmassa käytetään suoriteperusteista tuottojen käsitettä, vaikka maksuperusteisesti kirjattuna kyse olisikin tuloista. Veronalaisia tuottoja ovat kaikki elinkeinotoiminnassa rahana (tai rahanarvoisena etuutena) saadut tulot, myös vahingonkorvaukset. Mahdollinen elinkeinotoiminnan käytössä olevan omaisuuden tai tavaroiden yksityiskäyttö tulee tulouttaa verotukseen.

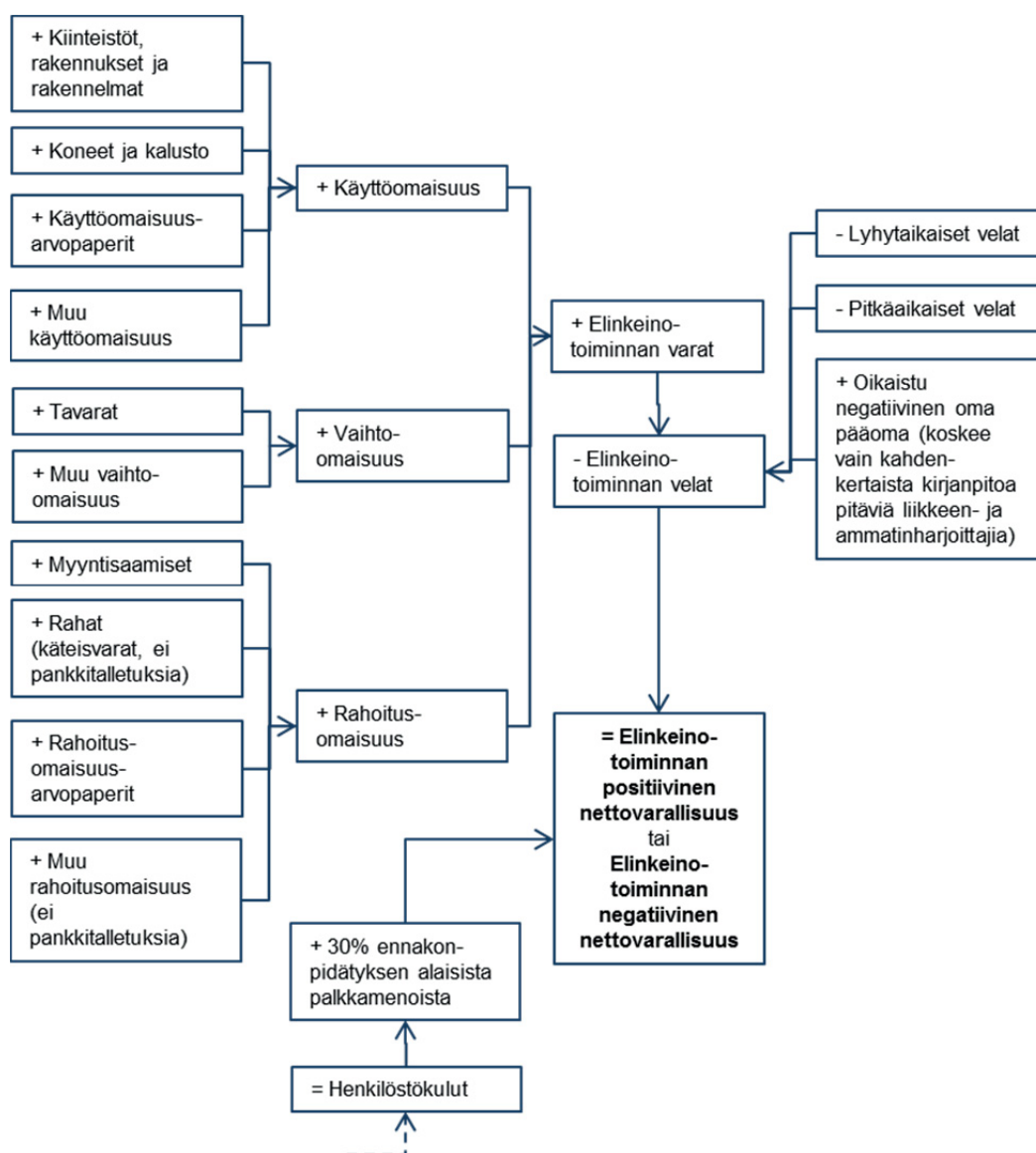


Kuva 8. Liikkeen- tai ammatinharjoittajan verolaskelma tuottojen osalta (5 Elinkeinotoiminnan... 2014, 5 Liikkeen-... 2014).

Kuvassa 9 on esitetty liikkeen- tai ammatinharjoittajan vähennyskelpoisten kulujen laskenta. Samaan tapaan kuin tuottolaskelmassa, siinä käytetään suoriteperusteista kulujen käsitettä, vaikka maksuperusteisessa laskelmassa kyse olisikin menoista. Vaikka käytettäisiinkin maksuperusteisia kirjauksia, ostoissa tulee ottaa huomioon varastojen muutokset, minkä vuoksi kirjanpidossa on eriteltävä alkuvaraston ja loppuvaraston arvot. Liikkeen- tai ammatinharjoittajan yrittäjäeläkevakuutukset (YEL) voidaan vähentää eläke- ja henkilösivukuluina. Tulontasauksen kannalta tehtävät varausmahdollisuudet ovat melko vähäisiä, sillä esimerkiksi toimintavarauksen tekeminen edellyttää maksettuja palkkoja.



Kuva 9. Liikkeen- tai ammatinharjoittajan verolaskelma kulujen osalta (5 Elinkeinotoiminnan... 2014, 5 Liikkeen-... 2014).

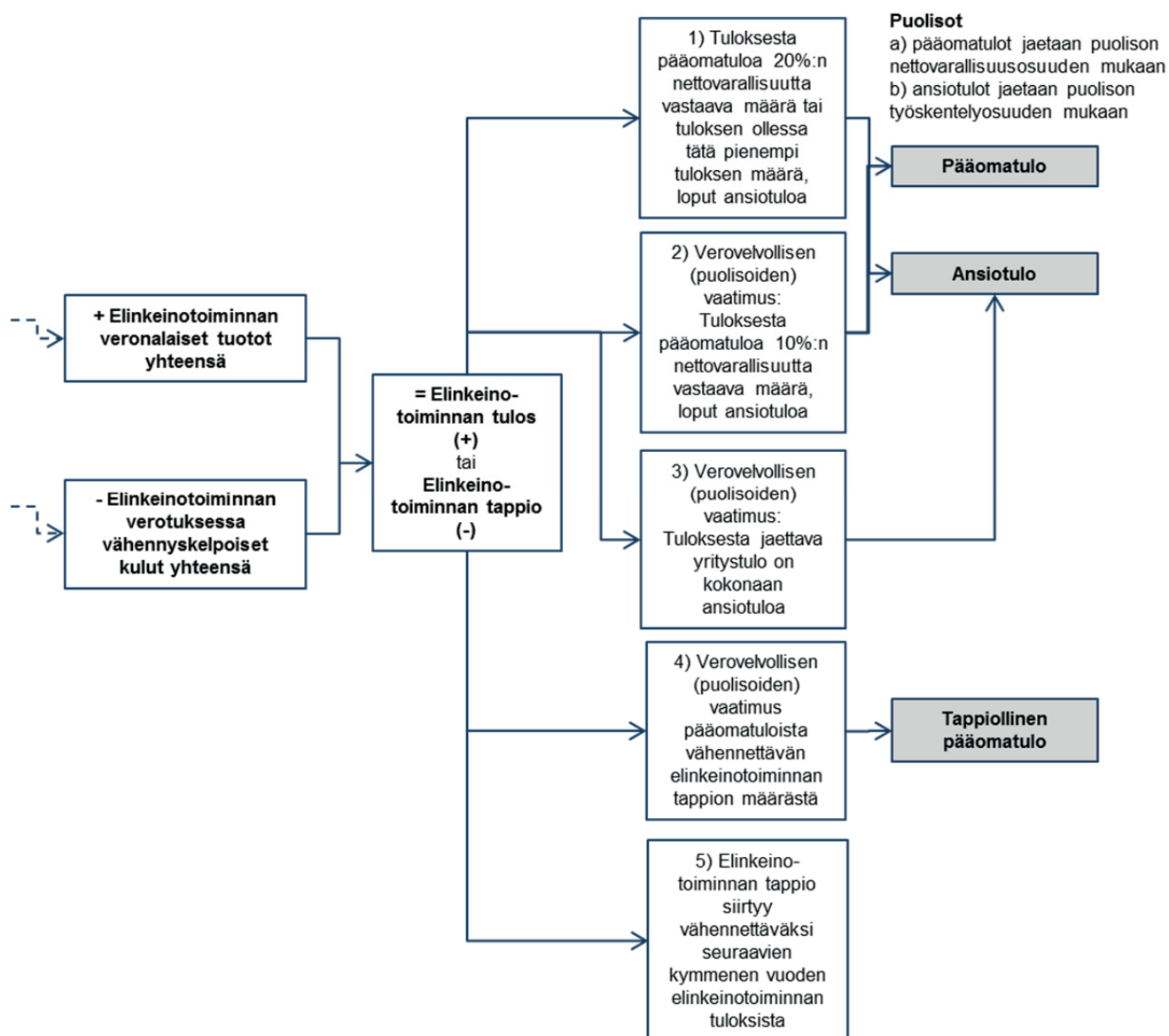


Kuva 10. Liikkeen- tai ammatinharjoittajan elinkeinotoiminnan nettovarallisuuden määräytyminen (5 Elinkeinotoiminnan... 2014, 5 Liikkeen... 2014).

Liikkeen- tai ammatinharjoittajan on esitettävä verotusta varten varallisuuslaskelma, jossa varat ja velat ryhmitellään nettovarallisuuden laskemiseksi (kuva 10). Siinä käyttöomaisuuden erät, vaihto-omaisuuden erät ja rahoitusomaisuuden erät (ei pankkitalletuksia) muodostavat elinkeinotoiminnan varat. Elinkeinotoiminnan velat muodostuvat pitkäaikaisista ja lyhytaikaisista veloista. Lyhytaikaiset velat ovat se osuus veloista, jotka lyhennetään seuraavan vuoden aikana.

Jos liikkeen- tai ammatinharjoittaja noudattaa kahdenkertaista kirjanpitoa, negatiiviseen nettovarallisuuteen kiinnitetään erityistä huomiota. Negatiivinen nettovarallisuus tarkoittaa periaatteessa sitä, että elinkeinonharjoittajalla on yrityksessään velkaa, jota on käytetty yksityistalouden rahoittamiseen. Koska elinkeinotoimintaan otetun velan korot ovat täysimääräisesti vähennyskelpoisia, elinkeinonharjoittajan verotusta oikaistaan erillisillä laskelmilla.

Jaettavan yritystulon vaihtoehdot



Kuva 11. Liikkeen- tai ammatinharjoittajan ansio- ja pääomatulo-osuuksien määräytyminen (5 Elinkeinotoiminnan... 2014, 5 Liikkeen... 2014).

Suomessa, kuten muissakin Pohjoismaissa, liikkeen- tai ammatinharjoittajan elinkeinotoiminnan tulo jaetaan pääoma- ja ansiotuloksi (kuva 11). Tuloksesta erotetaan ensin pääomatulon osuus, joka vastaa 20 prosentin vuotuista tuottoa elinkeinotoiminnan nettovarallisuudelle. Nettovarallisuus saadaan, kun elinkeinotoiminnan varoista vähennetään velat ja lisätään 30 prosenttia maksetuista ennakonpidätyksen alaisista palkoista. Yrittäjän vaatimuksesta pääomatulon osuus voidaan alentaa myös kymmeneen prosenttiin nettovarallisuudesta. Tuloksen loppuosa luetaan ansiotuloksi. Yrittäjä voi myös vaatia, että koko tulos on ansiotuloa.

Pääomatuloa verotetaan yhdessä muiden pääomatulojen kanssa ja ansiotuloja yhdessä muiden ansiotulojen kanssa progressiivisen veroasteikon mukaan. Jos elinkeinotoiminta on tuottanut tappiota, yrittäjä voi vaatia tappion vähentämistä muista pääomatuloista. Jos pääomatulot ovat negatiivisia, ne voidaan vähentää rajoitetusti alijäämähyvityksen muodossa muista ansiotuloista. Muutoin elinkeinotoiminnan tappio siirtyy seuraavalle vuodelle ja on vähennettävissä seuraavien kymmenen vuo-

den aikana. Liikkeen- tai ammatinharjoittajan tapauksessa yrittäjän ja yrittäjäpuolison vaatimukset pääoma- ja ansiotulon jakamisesta ovat yhteisiä.

Yrittäjät maksavat veroja tilikauden kuluessa ennakkoveroina, jotka verottaja määrää pitkälti edellisellä päättyneellä tilikaudella yrityksestä saadun ansio- ja pääomatulotason perusteella. Ennakkoveroerien määrä riippuu tulotasosta. Elinkeinoharjoittaja on myös velvollinen vakuuttamaan itsensä yrittäjän eläkelain (YEL, 1272/2006) mukaan, mikäli yrittäjätoiminta täyttää lain määräämät ehdot.

Liikkeen- tai ammatinharjoittajan verotus ei puolisoa lukuun ottamatta sovellu kahden tai useamman henkilön harjoittamaan yhteiseen elinkeinotoimintaan. Sitä varten verotuksessa ovat elinkeinoyhtymät, joita ovat avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt. Näiden kirjanpito on toteutettava kahdenkertaisesti. Lisäksi elinkeinoyhtymät omistavat käytössään oleva hyödykkeet, kun taas liikkeen- tai ammatinharjoittajalla hyödykkeet ovat yrittäjän omistuksessa. Elinkeino-yhtymillä on myös kolme tulolähdettä, elinkeinotoiminta, maatalous sekä henkilökohtainen tulolähde. Elinkeino-yhtymät eivät kuitenkaan ole erillisiä verovelvollisia, vaan tulos jaetaan edelleen omistajien verotukseen ansio- ja pääomatuloksi.

5.3.2. Soveltuisiko elinkeinotulon verotus metsille?

Voitaisiinko liikkeen- tai ammatinharjoittajan verotusta soveltaa myös metsätalouteen? Kirjanpito ja verotus voidaan myös elinkeinotuloverolain mukaan tehdä maksuperusteisesti, joten tämän puolesta metsätalouden harjoittaja voisi nykytiedoilla pitkälti täyttää myös liikkeen- tai ammatinharjoittajan veroilmoituksen. Se tarkoittaisi, että liikkeen- tai ammatinharjoittajan toimintaa verotettaisiin yhdessä metsätalouden toiminnan kanssa. Tulot, menot, varat ja velat olisivat yhteisiä. Oikeus maksuperusteisen kirjanpidon noudattamiseen koskee tosin työvaltaista toimintaa, jossa ei ole merkittäviä pääomapanoksia. Metsätalous taas on hyvin pääomavaltaista toimintaa. Näin ollen metsätalous rinnastettaisiin todennäköisemmin liikkeenharjoittamiseen ammattinharjoittamisen sijasta, jolloin metsätalouden tulisi noudattaa kahdenkertaista kirjanpitoa.

Metsätaloudelle uusi asia olisi myös varojen ja velkojen erotuksena laskettavan nettovarallisuuden määrittäminen, vaikkakin myös tähän tarvittavia tietoja on jo nyt metsäverotuksessa. Elinkeino-tuloverotuksessa varojen arvostusperusteena on pitkälti todellinen hankintameno, mutta metsäkiinteistön hankintameno saattaa perintöluonteesta johtuen olla hyvinkin kaukana menneisyydessä, minkä vuoksi metsän arvo varoissa jäisi alhaiseksi. Inflaatio alentaisi hankintamenon arvoa ajan kuluessa, ja hankintameno päivittyisi vain uuden omistajan ostaessa metsäkiinteistön vastikkeellisesti. Varojen määrittämisen lisäksi metsätalouden velat tulisi erotella muista pääomatulojen hankkimisve-loista.

Nettovarallisuutta käytettäisiin pääomatulo-osuuden määrittämiseen lopun tulon ollessa ansio-tuloa. Kahdenkertaista kirjanpitoa sovellettaessa verottaja kiinnittäisi huomiota mahdolliseen negatiivisen pääoman syntymiseen. Metsätalouden erityissäännöksistä, kuten verovapauksista, metsävähennyksestä sekä meno- ja tuhovarauksesta, tulisi säätää elinkeinotuloverolain puolella. Lisäksi tulisi säätää metsätaloutta koskevista tulontasausmahdollisuuksista, joita ovat verotusta varten tehtävät metsätalouden tulojen ja menojen jaksottamiset useille verovuosille. Se olisi merkittävä poikkeus, sillä nykyisellään liikkeen- ja ammatinharjoittajien tulontasausvaraukset ovat lähes olemattomia. Veromuutos aiheuttaisi myös muutoksen metsätalouden nykyiseen ennakkoverokäytäntöön, joka siirtyisi metsätalouden harjoittajien vastuulle.

Merkittäväksi ongelmaksi tulisi myös, että maatalous säilyisi erillisenä tulolähteenä. Kuitenkin kyseessä on käytännössä samalla fyysisellä kiinteistöllä harjoitettu toiminta, jolla on nykyiselläkin verolakitasolla useita yhteyksiä. Vähintäänkin nämä yhteydet tulisi katkaista ja siirtää elinkeinoverolain alaisiksi, mikä muuttaisi myös maataloutta harjoittavien tilojen verotuskäytäntöä. Metsätaloutta koskevaa ratkaisua ei siis olisi välttämättä järkevää tehdä ilman samanaikaista ratkaisua maatalouden verotuksen muuttamisesta elinkeinoverotukseksi.

Käytännön verotukseen ja sitä kautta yhtiömuotoon vaikuttaisi muiden kuin puolison kanssa harjoitettava metsätalous. Liikkeen- ja ammatinharjoittajan verotusmenettely ei soveltuisi kahden tai useamman henkilön yhteiseen metsätalouteen. Metsätalouden harjoittamiseksi pitäisi perustaa vähintään avoin yhtiö, jonka omaisuudeksi toiminnassa käytetyt metsäkiinteistöt, koneet ja kalusto ja muut hyödykkeet siirtyisivät. Kirjanpito tulisi viimeistään tässä tilanteessa tehdä kahdenkertaisena. Verotus toteutuisi edelleen henkilötasolla ja yritys toimisi vain tuloksenjakoyksikkönä. Rahaotot omaan yksityistalouteen olisivat siksi edelleen mahdollisia, toisin kuin osakeyhtiössä.

Käytännössä useamman henkilön metsänomistusmuodoksi kannattaisi valita osakeyhtiö, koska sen verotusta on viime vuosina muokattu huomattavasti aikaisempaa houkuttelevammaksi, kun taas henkilöyhtiöiden verotus on lähinnä kiristynyt.

Merkittävä seuraus on, että metsää omistavat kuolinpesät pitäisi purkaa ja tehdä niistä elinkeinoyhtymiä eli käytännössä avoimia yhtiöitä, sillä nykyinsäädännön mukaan kuolinpesät eivät voi harjoittaa elinkeinotoimintaa.

5.4. Maatalouden tuloverotus

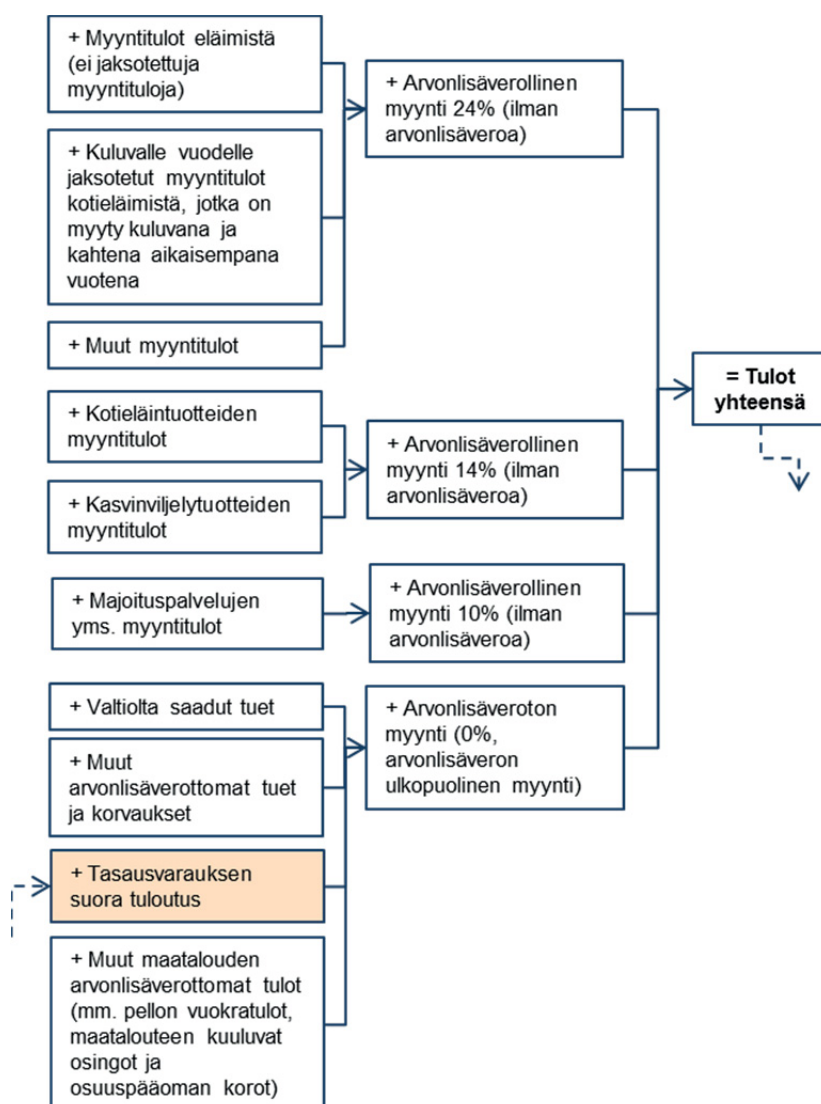
5.4.1. Maatalouden tuloverotuksella jo nyt yhtymäkohtia metsätalouteen

Maataloudella tarkoitetaan varsinaista maataloutta sekä sellaista maa- tai metsätalouteen liittyvää toimintaa, jota ei voi pitää eri liikkeenä. Tärkeä on maatilän käsite. Maatilalla tarkoitetaan itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta. Maatalouden verotus perustuu maatilatalouden tuloverolakiin (MVL, 543/1967).

Maatalouden tuloverotus on perusratkaisuiltaan hyvin samantyyppistä kuin liikkeen- tai ammatinharjoittajan verotus. Suurimpana erona on kirjanpitovelvollisuuden puuttuminen, sillä maatalouden harjoittajilla on vain muistiinpanovelvollisuus verotusta varten. Verotusmuistiinpanot tehdään maksuperusteisesti eli kahdenkertaista suoriteperusteista kirjanpitoa ei vaadita. Kaikki nämä tekijät ovat yhteisiä metsätalouden harjoittajan verotuksen kanssa. Maatalouden verotukseen on toisaalta lisätty maatilatalouden harjoittamiseen liittyviä yksityiskohtia, mutta toisaalta verotusta on yksinkertaistettu varallisuuslaskelman osalta. Yhtymäkohta metsätalouden verotukseen on siinä, että mikäli metsätalouden harjoittaja ei voi ilmoittaa kaikkia toimintojaan puun myyntitulon verotuksessa, hän yleensä ilmoittaa nämä toiminnot maatalouden verotuksessa.

Maatalouden tuloja seurataan verotuslaskelmassa arvonlisäverokannoittain, ilman arvonlisäveron osuutta (kuva 12). Elävien eläinten, kuten teuraaksi myytyjen nautojen tai välitykseen myytyjen vasikoiden, myyntitulot kuuluvat 24 prosentin arvonlisäverokantaan. Muita myyntituloja ovat esimerkiksi ulkopuoliselle tehty koneurakointi tai metsänhoitotyöt, joista peritään arvonlisävero 24 prosentin mukaan. Kotieläin- tai kasvinviljelytuotteiden kuten maidon ja viljan myyntituloilla arvonlisäverokantana on 14 prosenttia. Poikkeuksena liikkeen- tai ammatinharjoittajan verotukseen on, että kotieläinten myyntituloja on mahdollista jaksottaa yhteensä kolmen vuoden ajalle.

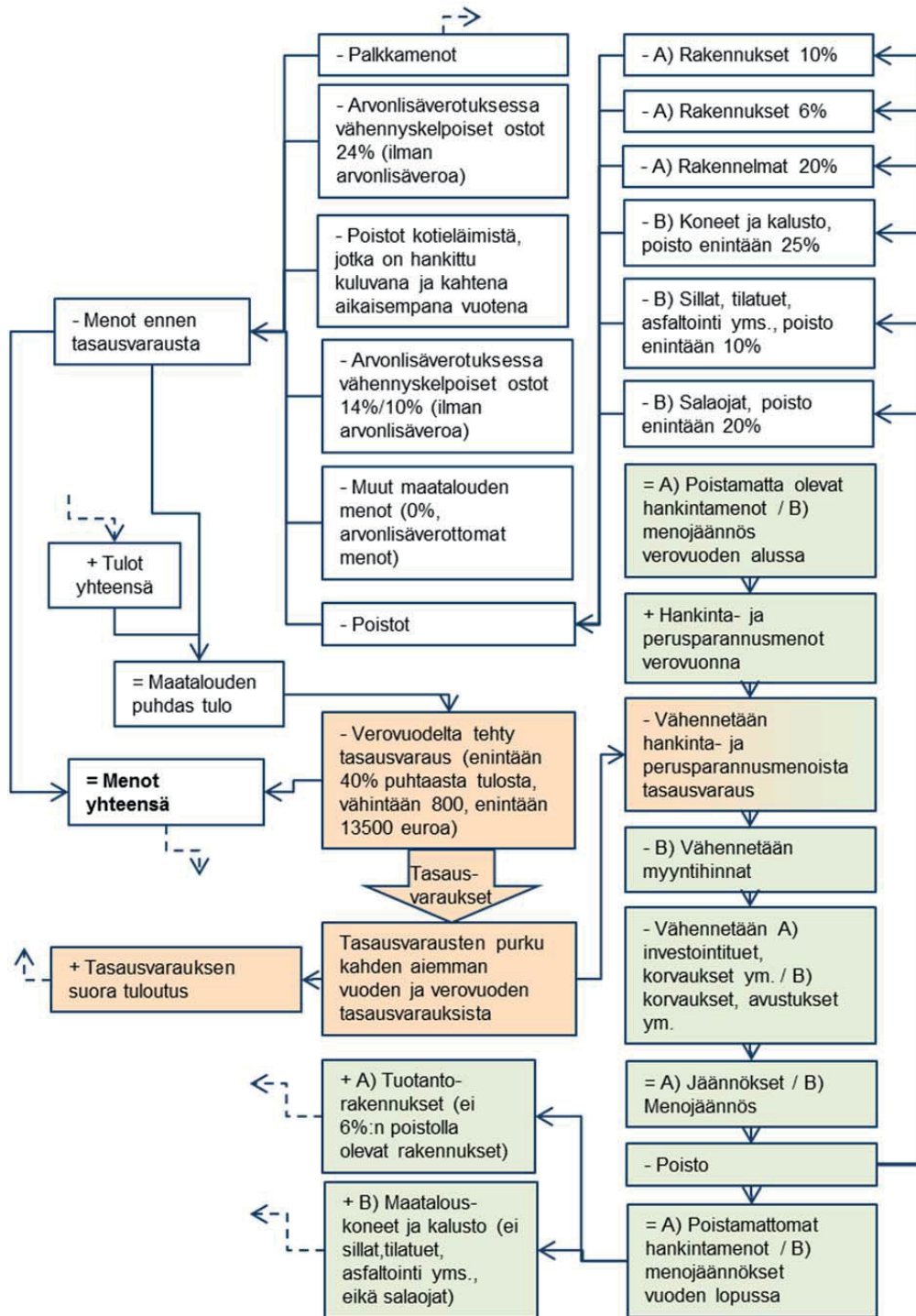
Maatalouden ja myös metsätalouden harjoittajan maatilamatkailusta saama tulo on majoituspalveluiden myyntituloja, joista peritään 10 prosentin arvonlisävero. Merkittävä osuus maatalouden harjoittajien tuloista tulee maataloustukina, jotka eivät sisällä arvonlisäveroa. Myöskään joistakin muista tuloista ei peritä arvonlisäveroa. Esimerkiksi maataloutta harjoittamattomalle metsätalouden harjoittajalle tyypillisiä maatalouden tuloja ovat pellonvuokratulot, joista ei yleensä peritä arvonlisäveroa.



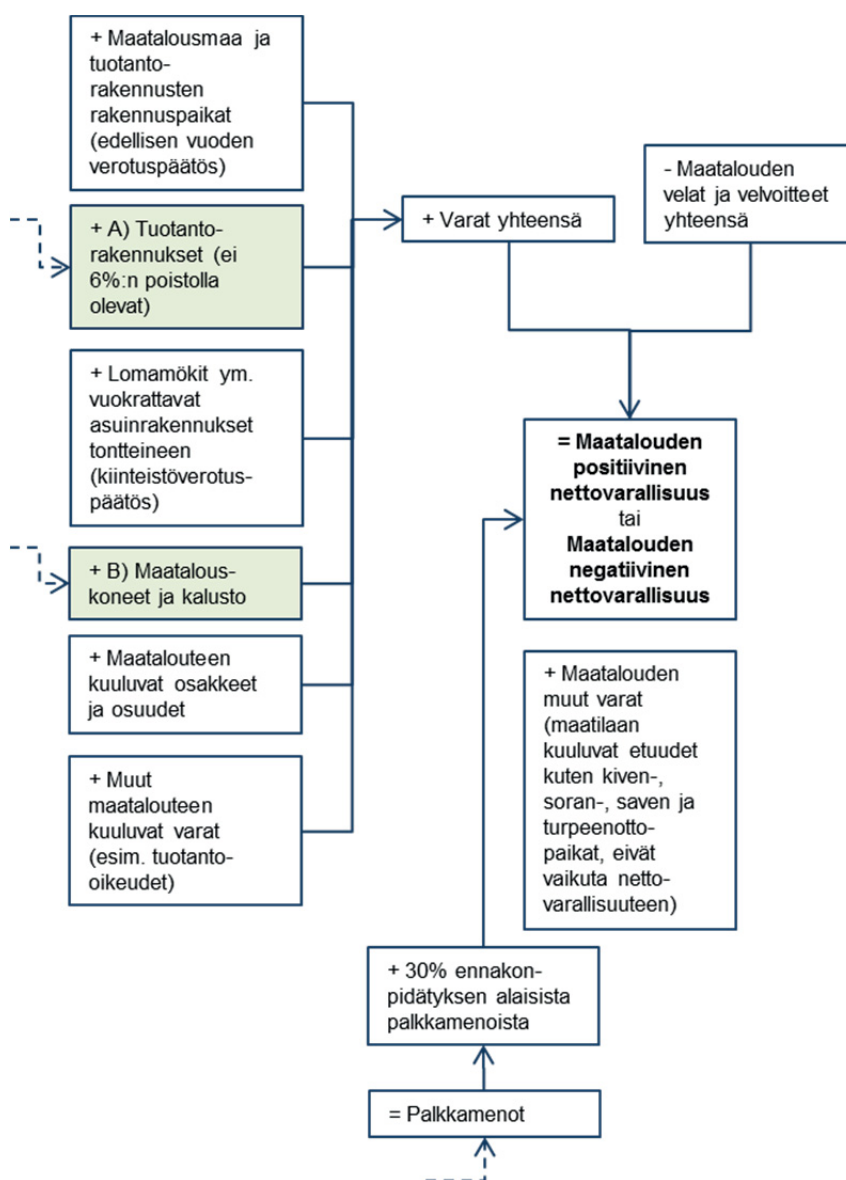
Kuva 12. Maatalouden tuloverolaskelma tulojen osalta (2 Maatalouden... 2014, 2 Maataloudenharjoittaja... 2014).

Tulojen tapaan myös maatalouden menot luokitellaan arvonlisäverokannoittain ilman arvonlisäveron osuutta (kuva 13). Poistot on luokiteltu hieman tarkemmin kuin puun myyntitulon verotuksessa, ja maatalouden tuloverotuksen onkin tarkoitus täydentää metsätalouden harjoittajan tuloverotusta myös näissä tapauksissa. Selkeänä erona on kuitenkin, että maatalouden harjoittaja voi tehdä rahamääräisesti suurempia hankintoja kuin metsätalouden harjoittaja ilman poistoiksi jaksottamista. Maatalouden tuloverotuksessa alle 850 euron hankinnat voidaan vähentää kerralla, kun metsätaloudessa vastaava raja on 200 euroa.

Maatalouden tuloverotuksen poistoprosentit ovat pääsääntöisesti samat kuin elinkeinotuloverotuksessa, mutta joitakin poikkeamiakin maatalouden eduksi on. Varausten osalta selvänä poikkeamana on tasausvaraus (kuvassa 12 ja 13 oranssilla värillä), jolla voidaan paitsi tasoittaa vuosien välisiä tulonvaihteluja, myös nopeuttaa hankintojen poistoa verotuksessa.



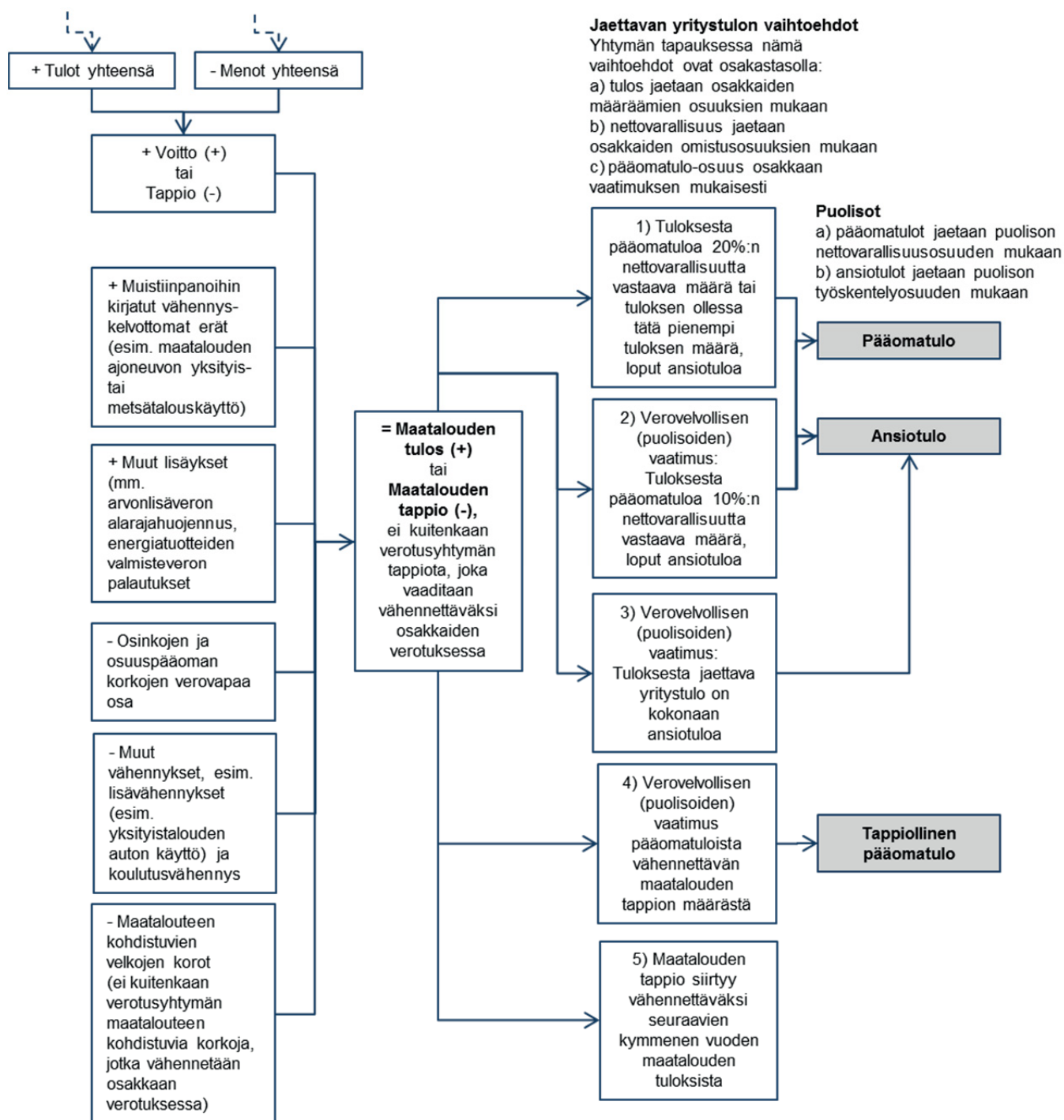
Kuva 13. Maatalouden tuloverolaskelma menojen osalta (2 Maatalouden... 2014, 2 Maataloudenharjoittaja... 2014).



Kuva 14. Maatalouden tuloverolaskelma nettovarallisuuden osalta (2 Maatalouden... 2014, 2 Maataloudenharjoittaja... 2014).

Maatalouden nettovarallisuuslaskelma (kuva 14) tehdään selvästi vähemmillä tiedoilla kuin liikkeen- tai ammatinharjoittajan nettovarallisuuslaskelma. Merkittävimmät poikkeamat liittyvät peltoihin ja tiettyihin rakennuksiin ja toimintoihin.

Pellon arvot otetaan varallisuudeksi suoraan verotuksesta, jossa ne ovat vuonna 1968 päättyneen pinta-alaverotuksen ja arvoihin sen jälkeen tehtyjen indeksikorjausten perusteella. Samoin vuokrattavat lomamökit ja muut asuinrakennukset otetaan varallisuudeksi kiinteistöveroarvostaan. Näistä rakennuksista tehdään myös poistolaskelma 6 prosentin enimmäispoistojen mukaan, mutta se toteutetaan varallisuuslaskennasta erillisenä. Samoin pelloilla voi olla markkinahintaperusteisia hankintamenoja, mutta näitäkään ei oteta varallisuuslaskelmassa huomioon. Tiedyt toiminnot, kuten soran- tai turpeenotto eivät myöskään vaikuta varallisuuslaskelmaan, vaikka ne muutoin voidaan kirjata osaksi maatalouden verotusta.



Kuva 15. Maatalouden verotettavien ansio- ja pääomatulojen määräytyminen (2 Maatalouden... 2014, 2 Maataloudenharjoittaja... 2014).

Maatalouden tulos tai tappio jaetaan ansio- ja pääomatuloiksi samaan tapaan kuin liikkeen- tai ammatinharjoittajan tapauksessakin (kuva 15). Jotkin tuloksenoikaisu tehdään kuitenkin vasta aivan lopuksi, ennen lopullisen maatalouden tuloksen tai tappion laskemista, kun liikkeen- tai ammatinharjoittajan tapauksessa nämä oikaisu tehdään jo aiemmin.

Maatalouden harjoittajat maksavat veroja tilikauden kuluessa ennakoveroina, jotka verottaja määrää pitkälti edellisellä päättyneeltä verovuodelta maatilalta saadun ansio- ja pääomatulotason perusteella. Ennakoveroerien määrä riippuu tulotasosta.

Maatalouden harjoittajat ovat velvollisia vakuuttamaan maa- ja metsätalouden toimintansa maatalousyrittäjän eläkelain (MYEL) mukaan. Myös maataloutta harjoittamattomat metsänomistajat ovat MYEL-velvollisia, mikäli heidän eläkevakuutusturvansa ei täyty muualta ja lähinnä maanviljelypinta-alan kautta määritelty MYEL-vakuuttamisvelvollisuus täyttyy.

5.4.2. Maatalouden tuloverotuksen soveltaminen metsätalouteen

Maatalouden tuloverotuksessa ei ole kirjanpitovelvollisuutta ja verotusmuistiinpanot tehdään samalla tarkkuudella kuin puun myyntitulon verotuksessa. Maatalouden tuloverotusta käytetään jo nyt täydentämään puun myyntitulon verotusta. Käytännössä kyseessä olisikin maatalouden ja metsätalouden verotuksen yhdistäminen samaan maatilatalouden tuloverolakiin (543/1967), jonka jälkeen voitaisiin puhua jälleen **maatilatalouden tuloverotuksesta** hieman samaan tapaan kuten metsien pinta-alaverotuksen aikana. Yksinkertaisimmillaan maatilatalouden veroilmoitukseen lisättäisiin vain ne metsätalouden tulo- ja menoerät, jotka halutaan rekisteröidä saapuneen veroilmoituksen perusteella.

Kuten liikkeen- ja ammatinharjoittajan verotuksessakin, metsätaloudelle tulisi myös maatilatalouden tuloverotuksessa määrittää varat ja velat sekä näiden kautta nettovarallisuus. Maatilatalouden verotuksessa pellot sekä osa rakennuksista määritetään verotusarvojen perusteella. Hankintamenoilla ei näissä tapauksissa ole merkitystä. Metsille voitaisiin harkita vastaavaa menettelyä, ja verottaja vahvistaisi metsän verotusarvon eri osissa maata.

Verotusarvoissa olisi merkittävää epätarkkuutta, mutta tuskin niin suurta kuin nykyisin pellon verotusarvoissa. Verotusarvot olisivat varojen määritysperusteita, eivätkä pinta-ala- tai kiinteistöverotuksen tapaan suoraan verotettavien tulojen tai varojen määritysperusteita. Tällöin arvonmäärityksessä olevan virheen merkitys on pienempi, varsinkin jos verotettavalle tulolle on riittävät verovuosien väliset tasausmahdollisuudet.

Koska merkittävä osa varoista olisi määritelty hankintamenoista poiketen viranomaispäätöksellä, nettovarallisuus saattaisi päätyä tietyissä tilanteissa negatiiviseksi. Tätä ei kuitenkaan tulkittaisi yksityistalouden rahoittamiseksi, kuten kahdenkertaista kirjanpitoa noudattavalla liikkeen- tai ammatinharjoittajalla.

Nettovarallisuutta käytettäisiin pääomatulo-osuuden määrittämiseen lopun tulo ollessa ansiotuloa. Metsätalouden erityissäännöksistä, kuten verovapauksista, metsävähennyksestä sekä meno- ja tuhovarauksesta, tulisi säätää maatilatalouden tuloverolain puolella. Lisäksi tulisi säätää metsätaloutta koskevista tulontasausmahdollisuuksista, joita ovat verotusta varten tehtävät metsätalouden tulojen ja menojen jaksottamiset useille verovuosille ja esimerkiksi maatalousverotuksessa jo nyt oleva tulontasausvaraus. Metsätaloudessa näiden merkitys olisi selvästi maataloutta suurempi.

Veromuutos aiheuttaisi myös muutoksen nykyiseen ennakoverokäytäntöön, jotta siinä tavoiteltu tarkkuus säilyisi. Selkein ratkaisu olisi siirtää puukaupan ennakoverojen maksu puun ostajilta metsätalouden harjoittajille.

Toisin kuin liikkeen- tai ammatinharjoittajan tapauksessa, maataloutta voidaan harjoittaa myös kahden tai useamman henkilön yhtymänä. Maatilatalouden tuloveromallin soveltaminen metsätalouteen ei siis edellyttäisi yhtiömuodon muutosta. Tässä suhteessa se ei eroa puun myyntitulon verotuksesta. Myös kuolinpesän lukuun voitaisiin harjoittaa metsätaloutta, josta saadut tulot luettaisiin kuolinpesän tuloksi samalla tavoin kuin maataloudestakin.

Todennäköisesti maatalousyrittäjän eläkelakia pitäisi muuttaa, koska nykyinen MYEL-järjestelmä pitää metsätuloja lisätuloina, ei siis maataloustulon tavoin perustuloina tai edes muiden tulojen kanssa tasavertaisina tuloina.

6. Ruotsin metsäverotus

6.1. Metsätalous on Ruotsissa osa elinkeinotoimintaa

Ruotsi on monessa suhteessa mielenkiintoinen vertailukohde verotuskäytännöissä. Ruotsissa ei ole erillisiä puun myyntitulon, liikkeen- tai ammatinharjoittajan tai maatalouden verotuskäytäntöjä, vaan ne kaikki on yhdistetty yhteiseen yksityisen elinkeinonharjoittajan verotukseen (Skatteregler... 2014).

Sinänsä yksityisen elinkeinonharjoittajan (liikkeen tai ammatinharjoittaja) määritelmä ei poikkea Ruotsissa Suomesta: pohjimmiltaan kyseessä on yrittäjän yksinään tai puolisonsa kanssa yhdessä harjoittama elinkeinotoiminta. Suomesta poiketen Ruotsissa myös kaksi tai useampikin henkilöä voivat kuitenkin toimia yhdessä elinkeinonharjoittajina siten, että he muodostavat yksinkertaisen yhtiön (enkelt bolag). Suomessa tätä vastaa suppeammin määritelty verotusyhtymä, joka tarkoittaa kahden tai useamman henkilön muodostamaa kiinteistön viljelyyn tai hallintaan tarkoitettua yhteenliittymää. Yksinkertaisessa yhtiössä elinkeinonharjoittajat omistavat elinkeinotoiminnan varat, jolleivät he ole perustaneet erillistä kauppayhtiötä (handelsbolag), joka yhtiömuodoltaan vastaa lähinnä Suomen avointa yhtiötä.

Kuten edellä kuvatussa voi jo päätellä, Ruotsissa ei ole vastaavaa tulolähteisiin perustuvaa verotusta kuin Suomessa. Ruotsissa verotuksessa on kolme tulolajia: elinkeinotulo, palkkatulo ja pääomatulo. Elinkeinotulo jaetaan nettovarallisuuden perusteella ansiotuloksi ja pääomatuloksi. Ansio- ja palkkatuloa verotetaan samoin perustein kunnan, maakunnan ja valtion verotuksessa. Pääomatuloon kohdistuu 30 prosentin tasavero.

Elinkeinonharjoittajien toiminta arvioidaan aktiiviseksi tai passiiviseksi, millä on vaikutusta vakuutusmaksuihin (vrt. Suomen YEL- ja MYEL-vakuutukset), sillä ne perustuvat elinkeinotoiminnan ansiotulo-osuuteen. Toiminta katsotaan aktiiviseksi, kun siinä käytetty yrittäjän työpanos on oleellinen, mikä tarkoittaa vähintään noin kolmasosaa kokoaikaisen toimijan vuoden työmäärästä (noin 500 tuntia vuodessa). Elinkeinonharjoittaja voi pitkälti päättää itse, pitääkö hän verotuksessa itseään aktiivisena vai passiivisena elinkeinonharjoittajana.

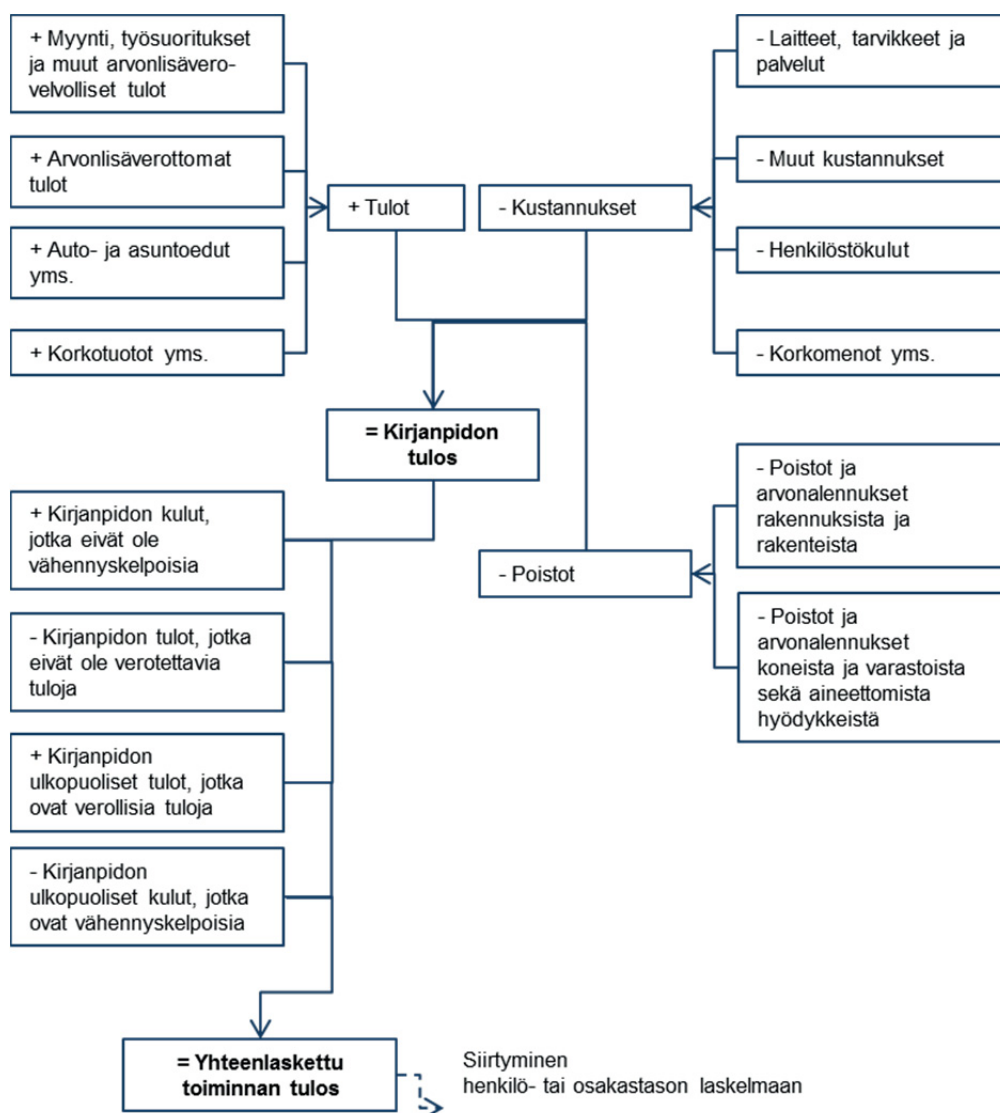
Ruotsissa kaikki elinkeinonharjoittajat ovat kirjanpitovelvollisia (Bokföring... Del 1 2015, Bokföring... Del 2 2015). Kirjanpito voidaan tehdä joko maksu- tai suoriteperusteisesti. Suoriteperusteista eli kahdenkertaista kirjanpitoa joutuu kuitenkin pitämään, jos vuosittainen liikevaihto ylittää kolme miljoonaa kruunua (noin 320 000 euroa). Tämän alittavat elinkeinonharjoittajat voivat tehdä yksinkertaistetun tilinpäätöksen, elleivät julkaise vuosikertomusta. Yksinkertaistetun tilinpäätöksen mukaan toimivilla esimerkiksi alle 5 000 kruunun hankinnat voidaan poistaa hankintavuonna ilman jaksoitusta.

Ruotsissa elinkeinonharjoittajan verotuksessa lähdetään liikkeelle ensin yritystasolta, josta edetään henkilö- tai osakastasolle (kuvat 16, 17 ja 18). Kun yhteisessä liiketoiminnassa kukin osakas voi vähentää esimerkiksi matkakulut tai metsävähennyksen omalta osaltaan, voidaan varmistaa, että verotus kohdistuu kunkin henkilön todellisen tulo- ja varallisuustilanteen mukaan. Se tarkoittaa myös, että kullakin osakkaalla voi olla erilainen ansio- ja pääomatulorakenne yhteisestä toiminnasta: ääriesimerkkinä yksi osakas saattaa ottaa kaiken verotettavan tulon ansiotulona ja toinen kaiken pääomatulona.

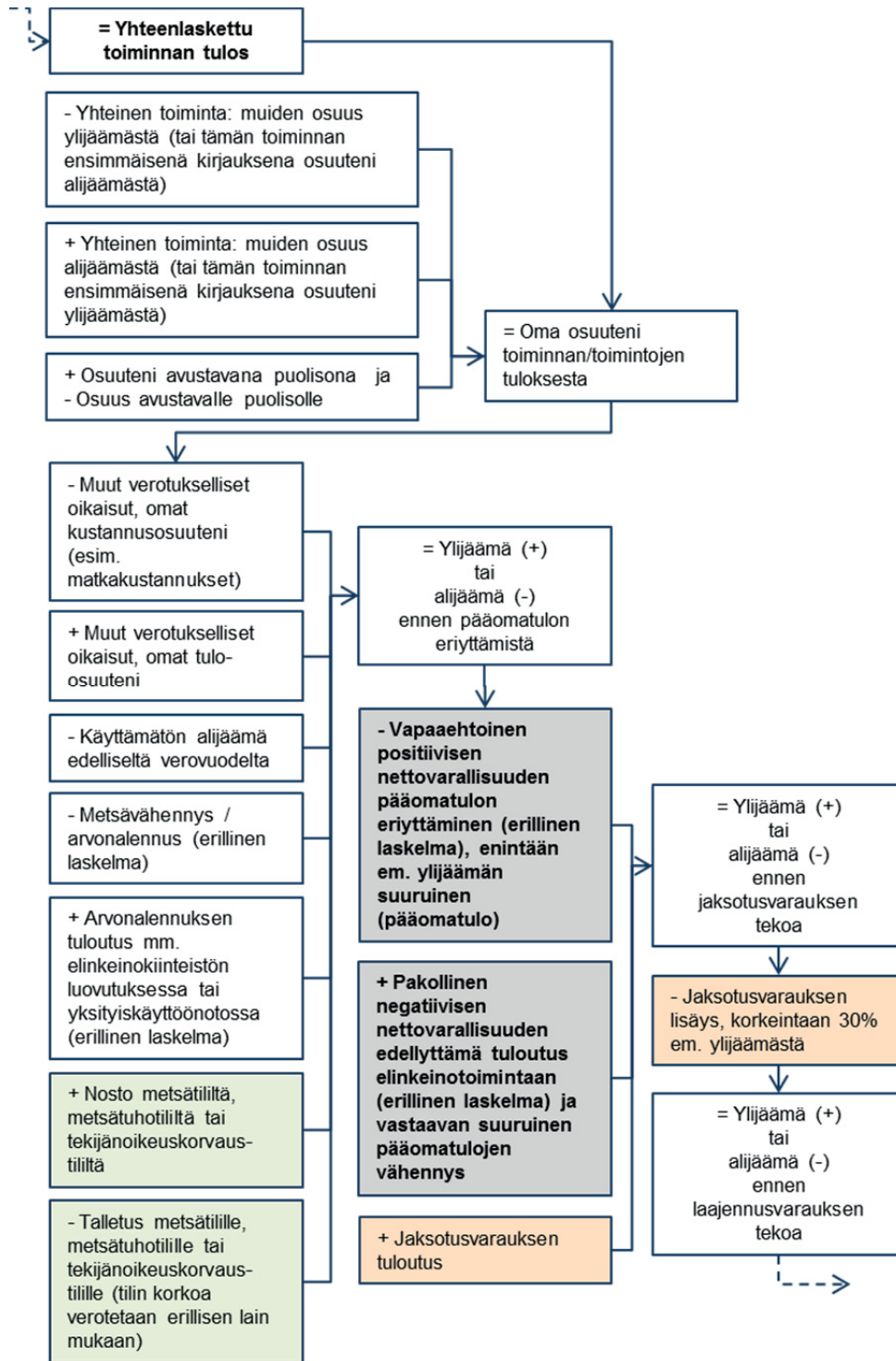
Suomessa metsätalouden verotuksessa esimerkiksi matkakulut vähennetään ja osuuden hankintaan kohdistuva metsävähennys tehdään yritystasolla, jolloin kaikki osakkaat hyötyvät verotuksessa omistussuusiensa suhteessa. Suomen maatalouden verotuksessa verotusyhtymän osakkaat voivat jakaa toisistaan poikkeavia ansio- ja pääomatulo-osuuksia.

Ruotsissa metsätalouden harjoittaja kirjaa puun myyntitulonsa ”myynniksi, työsuorituksiksi ja muiksi arvonlisäverovelvollisiksi tuloiksi”. Ostetut taimet ja ostettu istutustyö kirjataan ”laitteiksi, tarvikkeiksi ja palveluiksi”. Koneet ja laitteet jaksotetaan poistojen kautta kuluiksi. Erotuksena saa-

daan yhteenlaskettu toiminnan tulos. Verotuksessa on myös oikaisueriä esimerkiksi kirjanpidossa yksityistalouteen kohdistuneiden tulojen ja menojen poistamiseksi.



Kuva 16. Ruotsin elinkeinoverotuksen (sis. metsätalous) tuotot ja kulut yritystasolla, jonka jälkeen siirrytään henkilö- tai osakastason laskelmaan (NE 2013, Skatteregler... 2014, Bokföring... Del 2 2015).



Kuva 17. Ruotsin elinkeinotoiminnan henkilö- tai osakaskohtaisen verotuksen laskelma laajennusvaraukseen asti (NE 2013, Skatteregler... 2014, Bokföring... Del 2 2015).

Siirryttäessä henkilö- tai osakastasolle, lasketaan ensin elinkeinonharjoittajan oma osuus yhteenlasketusta toiminnan tuloksesta. Jos kyseinen henkilö- tai osakas harjoittaa myös omaa elinkeinotoimintaa, lisäys tehdään tähän veroilmoitukseen ikään kuin korjauseränä. Myös puolisolle voidaan siirtää tässä vaiheessa osuus toiminnan tuloksesta. Puoliso voi tämän jälkeen lisätä osuutensa omaan elinkeinotoiminnan veroilmoitukseensa.

Laskelma etenee tästä eteenpäin puhtaasti henkilö- tai osakaskohtaisesti. Esimerkiksi metsävähennystä käsitellään Ruotsissa henkilötasolla, koska myös metsätilojen hankinnat ja luovutukset käsitellään tällä tavoin. Verotuslaskelma sisältää siis myös osittain sellaiset luovutusvoitot, joita Suomessa verotetaan erikseen. Elinkeinokiinteistön kuten metsätilan luovutusvoitto on Ruotsissa pääomatuloa, kuten Suomessakin. Elinkeinokiinteistön ja elinkeinotulon verotus on kytketty toisiinsa siten, että arvonalennukset, kuten esimerkiksi metsävähennys, palautetaan elinkeinotuloksi. Toisaalta ne vähennetään metsätilan luovutushinnasta luovutusvoiton verotusta määritettäessä.

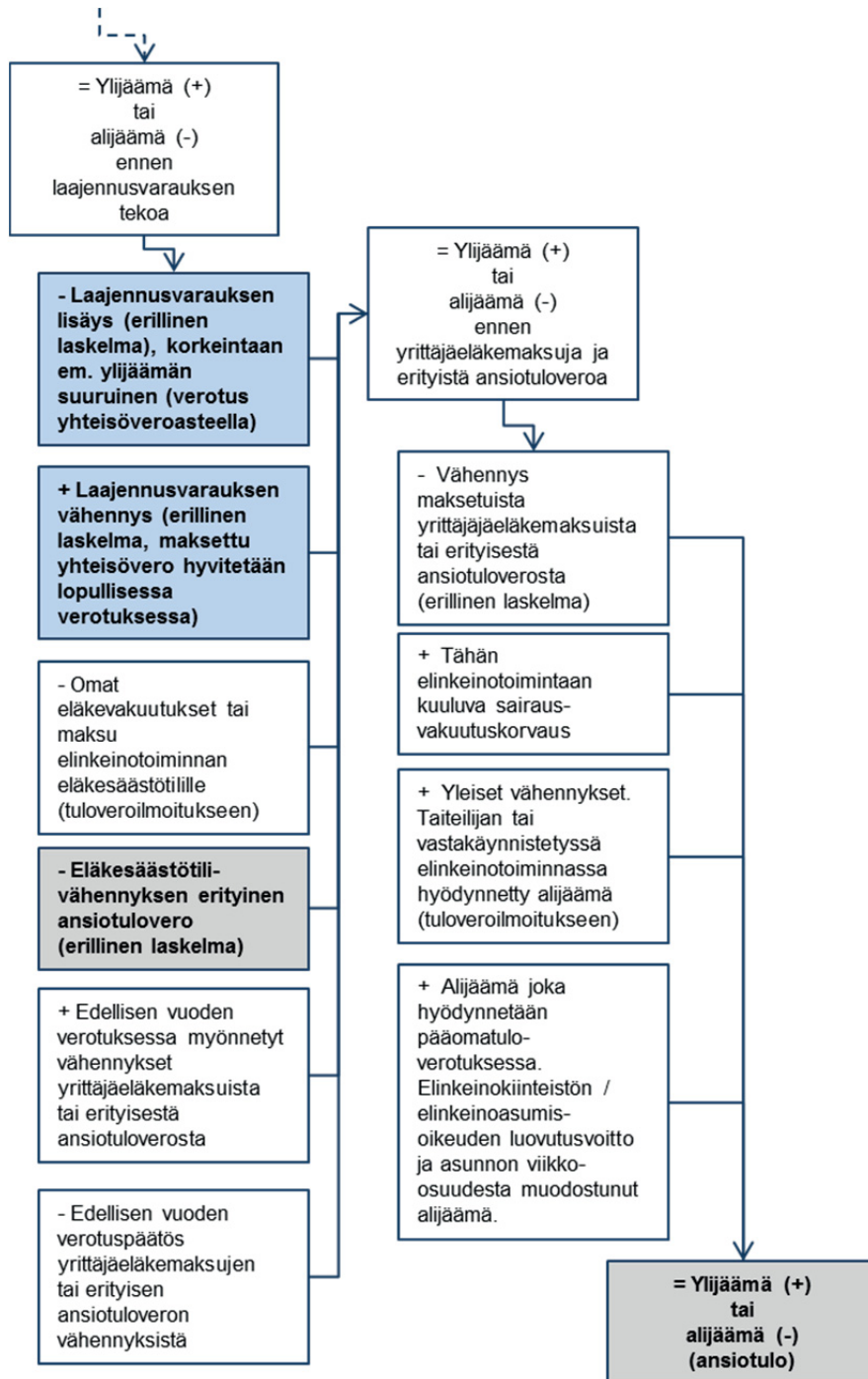
Ruotsissa on lukuisia keinoja tasata vuosittaista verotusta. Metsätaloudessa perinteisin on metsätili (kuvassa 17 vihreällä värillä), jonka suosio on tosin hieman vähentynyt, kun elinkeinotulojen verotukseen on tullut myös muita keinoja. Metsätili on pankkiin perustettu erityistili, jonka rahat ovat metsänomistajan käytettävissä siltä osin kuin niitä tuloutetaan verotukseen. Metsätilille tehty talletus vähentää verotettavaa elinkeinotuloa ja metsätililtä tehty nosto lisää sitä. Metsänomistaja voi tallettaa vuosittaisesta hakkuuoikeuden luovutuksesta saadusta tulosta (esim. pystykauppatulosta) metsätilille 60 prosenttia ja hankintakauppa- tai muista metsätuotteista saadusta tulosta 40 prosenttia. Vähimmäistalletus on 5 000 kruunua ja vähimmäisnosto 1 000 kruunua. Talletettujen rahojen on oltava metsätilillä vähintään neljä kuukautta ja korkeintaan kymmenen vuotta.

Jos metsätilaa kohtaa mittava tuho ja vähintään kolmasosa puustosta on hakattava normaalia aikaisemmin, metsänomistajalla on oikeus metsätilin kaltaiseen metsätuhotiliin. Metsätuhotilin talletukset voivat olla 80 prosenttia hakkuuoikeuden luovutuksesta saadusta tuloista ja 50 prosenttia hankintakauppa- tai muista metsätuloista. Vähimmäistalletus on 50 000 kruunua ja talletusta voi jatkaa 20 vuoden ajan. Muutoin ehdot ovat samat kuin metsätililläkin.

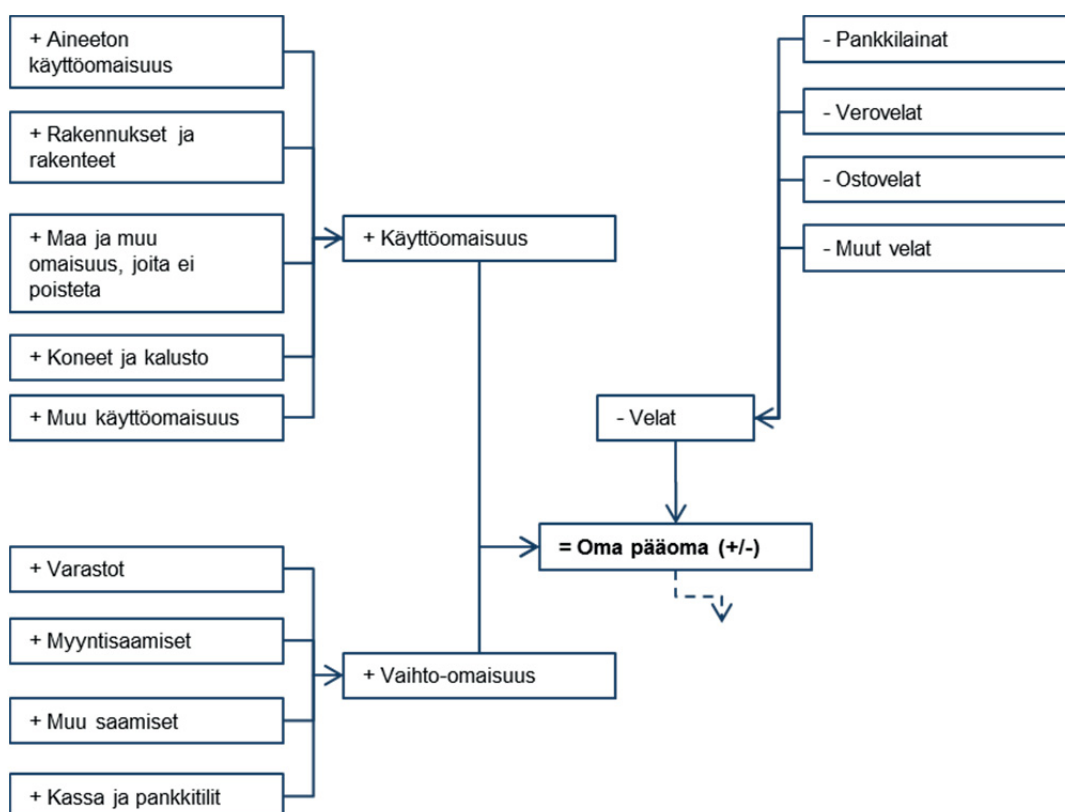
Seuraavaksi eriytetään mahdollinen pääomatulo-osuus nettovarallisuuslaskelman perusteella. Jaksotusvarauksella voidaan jaksottaa enintään 30 prosenttia laskelmassa tähän mennessä saadusta ylijäämästä (kuvassa 17 oranssilla värillä).

Ruotsissa yritystason neutraali verotus tarkoittaa, että myös muut kuin yhteisöt voivat säästää yritykseensä pääomaa samalla veroasteella kuin yhteisöt (22 prosenttia vuonna 2014). Tätä varauksen rinnastettavaa vähennystä kutsutaan nimellä ”expansionsfond” eli laajennusvaraus (kuvassa 18 sinisellä värillä). Laajennusvaraus vähentää elinkeinotuloa ja vähennyksen määrä verotetaan yhteisöveroasteella. Jos laajennusvaraus tuodaan takaisin elinkeinotuloksi, maksettu yhteisövero otetaan huomioon lopullista veroa määrättäessä. Lopuksi laskelmassa päädytään ansiotuloksi katsottavaan ylijäämään tai alijäämään.

Myös Suomessa tarkasteltiin laajennusvarauksen käyttöä verotuksessa vuonna 1996, nimellä ”laajennusrahasto” (HE 105/1996). Silloin päädyttiin Suomessa kasvattamaan nettovarallisuuden laskennassa käytettyä osuutta 15 prosentista 18 prosenttiin (nykyään 20 prosenttia) ja lisäämään 30 prosenttia maksettujen ennakonpidätyksen alaisten palkkojen määrästä nettovarallisuuteen pääomatulo-osuutta laskettaessa. Päätökseen vaikutti mitä ilmeisimmin, että toisin kuin nykyään, tuoloin pääomatulon ja yhteisön verokannat olivat yhtäläiset.



Kuva 18. Ruotsin elinkeinotoiminnan omistajakohtaisen verotuksen laskelma laajennusvarauksesta eteenpäin (NE 2013, Skatteregler... 2014, Bokföring... Del 2 2015).

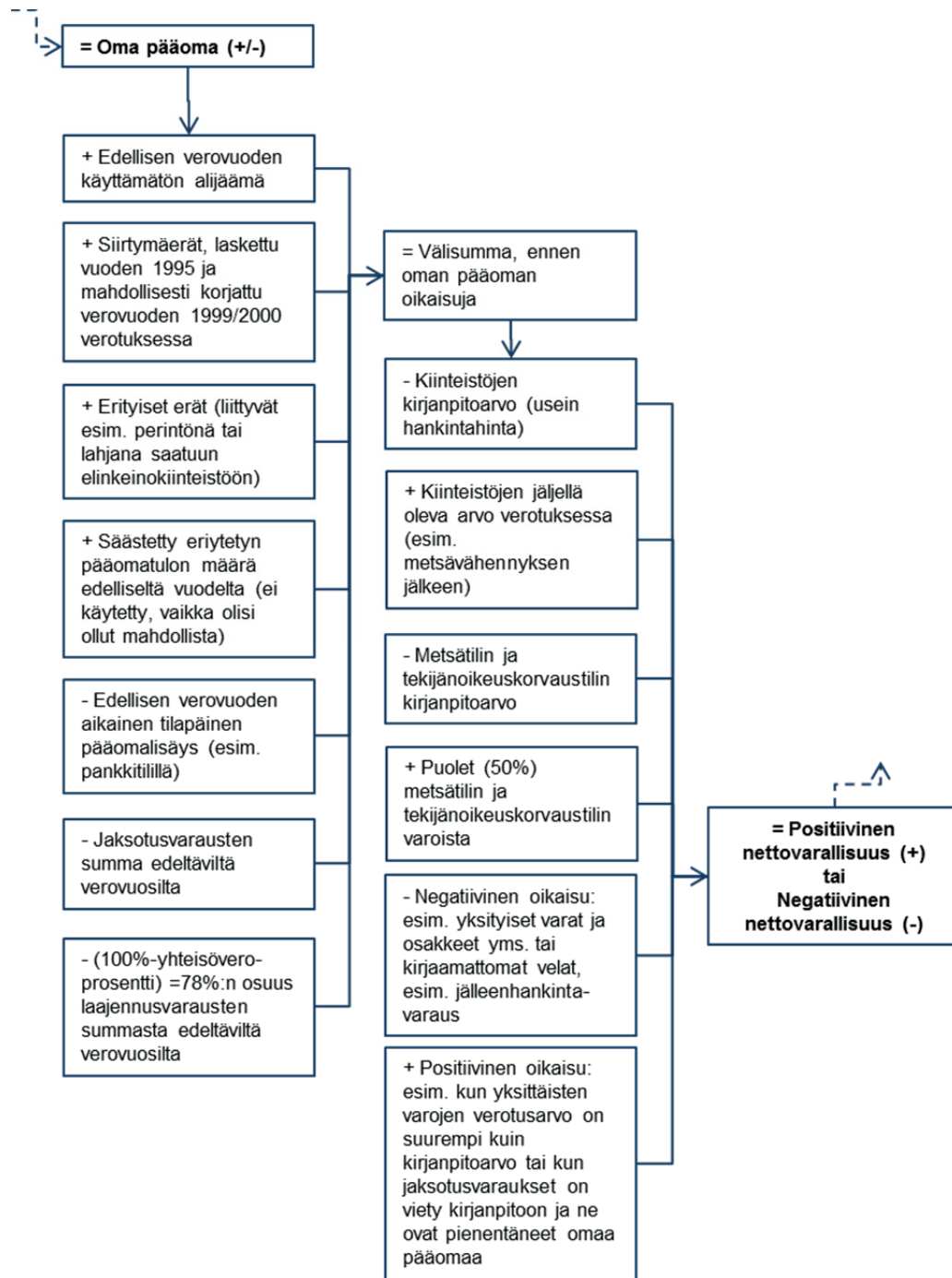


Kuva 19. Ruotsin elinkeinotoiminnan verotuksen taselaskelma (NE 2013, Skatteregler... 2014, Bokföring... Del 2 2015).

Pääomatulo-osuutta laskettaessa Ruotsin elinkeinoverotuksessa lähdetään liikkeelle taselaskelmasta (kuva 19). Myös se perustuu kirjanpitoon, ja Ruotsissa verottaja julkaisee tätä varten lukuisia apulomakkeita. Omaisuuden tasearvot perustuvat hankintamenoihin. Elinkeinonharjoittajat sisällyttävät taseeseen myös kassan ja pankkitilit, mikä poikkeaa oleellisesti Suomen verotuskäytännöstä.

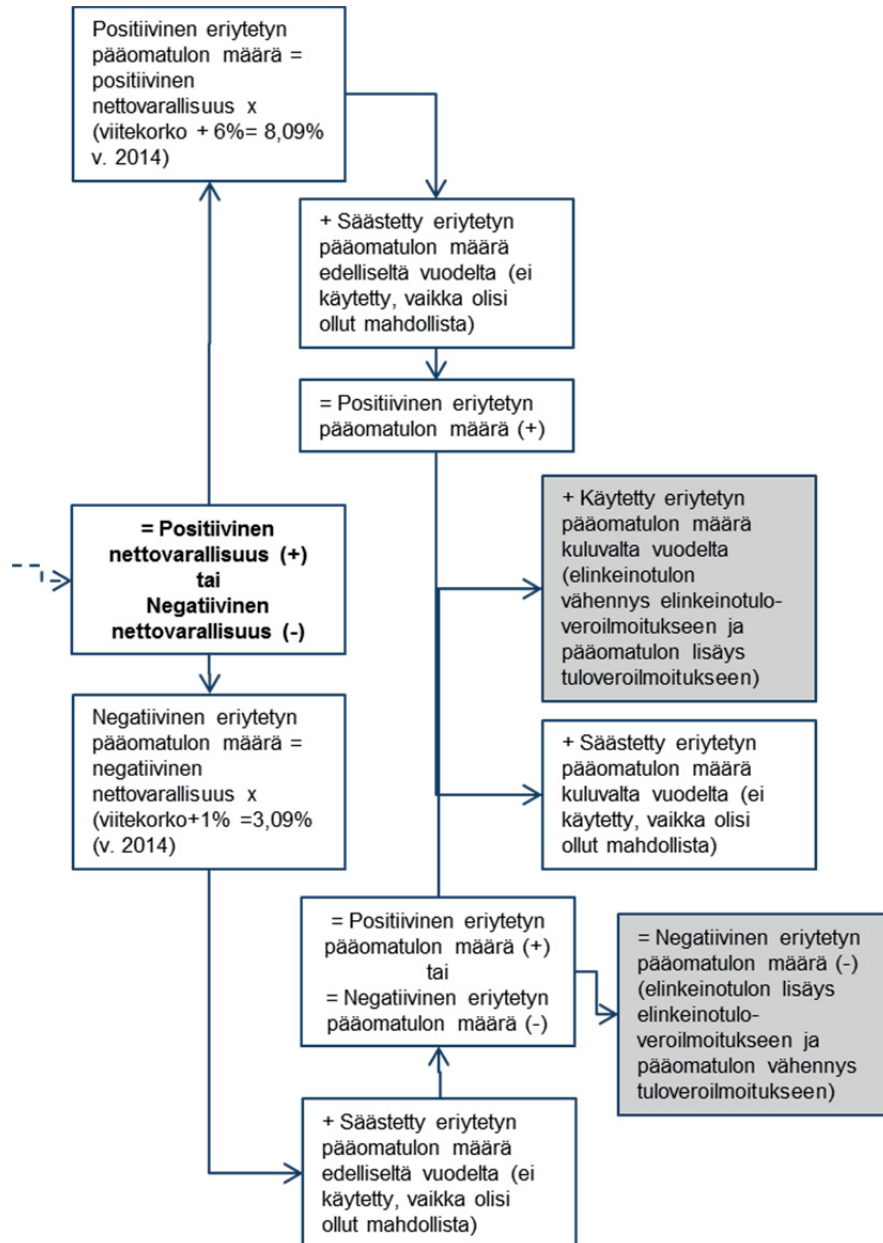
Nettovarallisuutta laskettaessa tehdään oikaisuja taselaskelmasta saatuun oman pääoman määrään. Osa oikaisuista on veroteknisiä, mutta Ruotsin nettovarallisuuslaskelmassa on huomattavaa eri veroinstrumenttien ”kilpailu” lopputuloksen kannalta (kuva 20). Esimerkiksi jos käytetään verotusta tulevaisuuteen siirtävää jaksotusvarausta tai laajennusvarausta, se alentaa mahdollisuutta jakaa pääomatulo-osuutta.

Ehkä merkittävin ero Suomen elinkeinon- tai maataloudenharjoittajan nettovarallisuuslaskelmaan on, että kassa ja pankkitilit kuuluvat varoihin. Jos esimerkiksi ruotsalainen metsätalouden harjoittaja on saanut metsätilan perintönä, sillä ei ole verotuksessa hankintamenoa. Hän voi kuitenkin kasvattaa varallisuutta myymällä puuta ja säilyttämällä pitkäjänteisesti puunmyynnistä saatuja varoja metsätilillä ja pankkitilillä sekä hankkimalla lisää metsää ja koneita ja kalustoa. Tällä tavoin toimien hänellä on mahdollisuus siirtää verotusta tulevaisuuteen ja jakaa tulosta myöhemmin pääomatuloina.



Kuva 20. Ruotsin elinkeinotoiminnan verotuksen oman pääoman oikaisut nettovarallisuuden laskennassa (Beräkning... 2014, Skatteregler... 2014, Bokföring... Del 2 2015).

Laajennusvarauksen perustana olevasta nettovarallisuudesta tehdään laskelma muutamia kohtia lukuun ottamatta samaan tapaan kuin nettovarallisuudesta. Laajennusvarauksen perustana oleva nettovarallisuus määrää korkeimman mahdollisen laajennusvarauksen suuruuden, joka on 128,21 prosenttia tästä nettovarallisuudesta. Jos nettovarallisuus kasvaa, laajennusvarausta voidaan kasvattaa, ja jos se alenee, laajennusvarausta on purettava elinkeinotuloksi. Negatiivinen laajennusvarauksen perustana oleva nettovarallisuus merkitään nolllaksi, ja tällöin kaikki laajennusvaraukset on purettava elinkeinotuloksi.



Kuva 21. Ruotsin elinkeinotoiminnan verotuksen nettovarallisuuden laskennan perusteella määritettävä vapaaehtoinen pääomatulo-osuus tai pakollinen negatiivisen pääoman perusteella tehtävä oikaisu (Beräkning... 2014, Skatteregler... 2014, Bokföring... Del 2 2015).

Kuvassa 21 esitetään vapaaehtoisen pääomatulo-osuuden laskenta. Se perustuu vuosittain vaihtuviin viitekorkoihin ja niille säädettyihin lisiin. Esimerkiksi vuonna 2014 pääomatulo-osuuden laskennassa korkona käytettiin 8,09 prosenttia, jolla positiivinen nettovarallisuus kerrotaan. Eriytetty pääomatulo-osuus voidaan myös säästää seuraavalle vuodelle, joten laskelma kannattaa tehdä, vaikka pääomatulo-osuutta ei käytettäisikään verotuksessa.

Negatiivinen pääomatulo-osuus on pakollisesti otettava huomioon verotuksessa, koska tällöin elinkeinotoiminnan veloilla on periaatteessa rahoitettu yksityistaloutta. Vastaava tilanne on myös Suomessa, kun elinkeinonharjoittaja noudattaa kahdenkertaista kirjanpitoa.

6.2. Soveltuisiko Ruotsin malli Suomeen?

Ruotsin elinkeinotulon verotus näyttää monimutkaiselta. Tämä johtuu osittain Ruotsin Suomesta poikkeavista toimintamalleista mutta myös erilaisista käsitteistä. Syy monimutkaisuuteen on kuitenkin yksinkertainen: verojärjestelmässä otetaan huomioon erilaiset tilanteet samanaikaisesti. Esimerkiksi kaivinkoneurakointia tekevän ruotsalaisen maanviljelijä-metsänomistajan ei tarvitse eritellä toimintaansa ja täyttää kolmea veroilmoitusta kuten Suomessa, vaan kaikesta toiminnasta riittää yksi yhteinen kirjanpito ja yksi veroilmoitus.

Tietotarve ruotsalaisessa veroilmoituksessa on silti pitkälti sama kuin suomalaisissakin. Suomalainen metsätalouden harjoittaja voisi siis periaatteessa täyttää ruotsalaisen elinkeinonharjoittajan veroilmoituksen melkein samalla tietomäärällä kuin suomalaisen puun myyntitulon veroilmoituksensa.

Ruotsin esimerkki tarkoittaisi erillisistä tulolähteistä luopumista. Ei siis olisi enää tuloverolain alaista toimintaa, maatalouden tuloverotusta eikä elinkeinoverotusta erillään. Se kuvaa myös tilannetta, jossa suomalaista elinkeinonharjoittamisen määrittelyä laajennettaisiin metsätalouteen ja vuokraustoimintaan. Meno yhdessä toiminnassa olisi vähennettävissä tulosta toisessa toiminnassa, kun näitä toimintoja ei eritellä toisistaan.

Sen sijaan pääomatulot ja palkkatulot olisivat ennallaan. Siitä, miten elinkeino-, pääoma- ja palkkatulot olisivat vähennyskelpoisia toisistaan, tulisi säätää erikseen. Esimerkiksi Ruotsissa uuden yritystoiminnan ensimmäisenä viitenä vuotena on mahdollista vähentää elinkeinotoiminnan tappioita palkkatuloista.

Ruotsin esimerkki kuvaa myös käytäntöön vietyä todellista pyrkimystä verotuksen yritysmuotoneutraalisuuteen ja oikeudenmukaisuuteen, vaikkakin se on lisännyt tarvittavien veroinstrumenttien määrää. Näiden tarjoaminen täyttää kansalaisten perusoikeuksille asetetut vaatimukset. Jotta edellä mainitut verotuksen tavoitteet toteutuisivat tasapuolisesti, verovelvollisten tulisi kuitenkin osata käyttää tarjolla olevia veroinstrumentteja. On arvioitu, että Ruotsissa metsänomistajat maksavat merkittävästi enemmän veroja kuin veroinstrumentteja pitkäjänteisesti käyttämällä olisi tarpeen (esim. Bernle 2014). Se viittaisi verotuksen liialliseen monimutkaisuuteen tai verovelvollisille suunnatun koulutuksen puutteellisuuteen. Vaikka Suomessa metsäverotuksen tavoitteet ja instrumentit poikkeavat Ruotsista, tilanne ei välttämättä ole aivan vieras meilläkään (ks. esim. Maa- ja metsätalousyrittäjien... 2013, 2014).

Joissakin kysymyksissä Ruotsissa ei välttämättä ole päädytty parhaisiin ratkaisuihin: yrittäjäläkevakuutusten sitominen ansiotulo-osuuksiin merkitsee yrittäjille sosiaaliturvan muuttumista yrityksen tuloksen mukaan ja samalla usein myös vapaaehtoisten lisäeläkevakuutusten tarvetta. Suomen kaltainen verotuksesta erillinen yrittäjäläkevakuutus (MYEL tai YEL) vaikuttaa tästä syystä selkeämältä ja yrittäjien eläke- ja sosiaaliturvaa paremmin takaavalta ratkaisulta.

7. Johtopäätökset

On varsin epätodennäköistä, että metsäverotuksessa luovuttaisiin nykyisestä todelliseen puun myyntituloon perustuvasta veroratkaisusta. Todennäköisempää on, että jos metsille nähdään tarpeelliseksi jokin uusi veromalli, se rakennettaisiin joko nykyisen puun myyntituloon perustuvan veron päälle tai sille rinnakkaiseksi järjestelmäksi.

Jos esimerkiksi kiinteistövero ulotettaisiin metsiin, se tulisi todennäköisesti nykyisen puun myyntitulon verotuksen kanssa päällekkäiseksi. Tällöin ensimmäiset ratkaistavat kysymykset liittyvät siihen, koskisiko kiinteistövero vain maapohjaa vai myös puustoa ja mihin tietolähteeseen metsäkiinteistöjen tiedot perustuisivat.

Metsien arvosta suurin osa muodostuu kasvavasta puustosta. Koska sen realisointia verotetaan jo progressiivisella pääomatuloveroasteella, metsien kiinteistövero merkitsisi metsänomistajien verorasituksen kiristymistä. Jotta kiinteistövero olisi metsänomistajan verorasituksen kannalta neutraali, puun myyntitulon verotuksen kanssa päällekkäinen kiinteistövero tulisi voida vähentää puun myyntitulon verosta, ja nykytilanteessa myös metsätalouden tappion kautta muiden pääomatulojen verosta. Tätä kautta kiinteistövero voitaisiin vähentää edelleen alijäämähyvityksenä ansiotulojen verosta. Jos tappiontasausjärjestelmän olisi kattava, kiinteistöveron lisärasitus metsänomistajalle poistuisi puuston osalta. Veronsaajakohtainen asetelma muuttuisi – valtio menettäisi mutta kunta hyötyisi.

Vaihtoehtoisesti metsien kiinteistövero voisi koskea vain maapohjaa. Tällöin kiinteistövero olisi vähennyskelpoinen meno puun myyntitulon verotuksessa.

Kiinteistövero koskisi myös suojelualueita, kuten se koskee nykyisinkin. Suojelualueet on tällä hetkellä luettu muuksi metsätalouden maaksi, jonka arvo on nolla, joten veroa ei ole määrätty. Todennäköisesti suojelualueiden tilanne tulisi tarkemmin pohdittavaksi.

Kiinteistöverotuksen laajentaminen metsiin törmää Suomessa myös perustavaa laatua olevaan tekniseen esteeseen: metsäkiinteistöjä koskeva tietopohja on puutteellinen. Pinta-alaverotuksen aikana tehty metsien veroluokitus lopetettiin vuonna 1994 metsäverouudistuksen seurauksena. Kun veroluokitustiedot oli jo tuolloin todettu monessa osin maata vanhentuneiksi, niiden käyttäminen yli kaksikymmentä vuotta myöhemmin kiinteistöveron pohjana saattaisi metsäomistajat eriarvoiseen asemaan.

Maanmittauslaitoksen maastotietojärjestelmässä metsät kuuluvat ns. luokittelemattomaan aineistoon, ikään kuin kaatoluokkaan. Suomen metsäkeskuksen metsävaratietojärjestelmä kattaa vain yksityishenkilöiden metsät ja niistäkin toistaiseksi vain kaksi kolmasosaa. Tavoitteena on, että sen tiedot kattavat kaikki yksityismetsät vuonna 2020. Silloinkin järjestelmän maaperätiedot ovat kuitenkin puutteellisia, sillä ne perustuvat aiempiin maastoinventointeihin, joita nykyisessä pääosin kaukokartoitukseen perustuvassa järjestelmässä tehdään lähinnä vain taimikkovaltaisiin metsiköihin. Muista metsänomistajaryhmistä maaperätietoja ei kerättäisi. Valtakunnan metsien inventointi (VMI) tuottaa tarkkaa suuraluetietoa kaikkien metsänomistajaryhmien metsävaroista, mutta kiinteistötasolle sen tarkkuus ei riitä.

Kiinteistöveroperusteiden oikeudenmukainen määrittäminen metsille olisi siten hankalaa metsäkiinteistöjä koskevan tietopohjan puutteiden vuoksi. Periaatteessa tähän olisi yksinkertainen ratkaisu, jos kaikkea maapohjaa käsiteltäisiin samanarvoisena. Itse asiassa Hetemäen verotyöryhmä esitti vuonna 2010, että kiinteistövero laajennettaisiin kaikkeen maapohjaan yhtenäisesti samalla veroprosentilla käyttötarkoituksesta riippumatta (Verotuksen kehittämistyöryhmän...2010b). Kunnat voisivat itse määrätä veroprosentin ilman ylärajaa, vain alaraja olisi määrätty.

Maa- ja metsätalouden yhdistävä maatilatalouden tuloveromalli voisi olla nykyiselle metsätulojen pääomatuloveromallille vaihtoehtoinen verojärjestelmä. Se ei nykyisin poikkea kovinkaan paljoa elinkeinotulon verottamisesta, mutta erillisenä verolakina siinä on selkeitä yksinkertaistuksia elinkeinoverotukseen verrattuna. Suurimmat ratkaistavat kysymykset olisivat metsävarallisuuden arvostusverotuksessa ja riittävän laajat tulontasausmahdollisuudet. Maatilatalouden tuloverotuksen käyt-

töönotto edellyttäisi todennäköisesti myös metsäomistajan omaa puun myyntituloista tehtävää ennakkoerojen maksua, jonka nyt hoitaa puun ostaja puun myyjän puolesta.

Elinkeinoverotuksen käyttö metsätalouden verotuksessa sen sijaan edellyttäisi todennäköisesti tulolähdejaosta luopumista Ruotsin tapaan, sillä maatalouden verotusta ei liene mahdollista jättää erilliseksi järjestelmäksi.

Ruotsiin verrattuna Suomen metsätalouden, maatalouden ja elinkeinotoiminnan verotuksessa on silmiinpistävän vähän verovuosien välisiä tulontasausmahdollisuuksia. Eniten näitä on maatalouden verotuksessa. Tulontasausmahdollisuuksia kuten tulojen ja menojen jaksottamisia ja tulontasausvarauksia tarvittaisiin oikeudenmukaisen verotuksen vuoksi. Pitkän tuotantoajan vuoksi metsätaloudessa tulontasausmahdollisuuksien tulisi olla selvästi suuremmat kuin maataloudessa. Samoin yritysmuotoneutraalisuuteen tulisi kiinnittää Suomessa erityistä huomiota osakeyhtiöiden verotukseen tehtyjen muutosten jälkeen.

Suomessa yksityismetsänomistajaa verotetaan tuloverotuksen lisäksi myös perintö- ja lahjaverotuksessa, varainsiirtoverotuksessa sekä luovutusvoittojen verotuksessa. Ruotsissa perintö- ja lahjaverotus poistettiin vuoden 2004 lopussa, varainsiirtoverotus on hieman Suomea alhaisempi ja luovutusvoittojen verotus Suomea selvästi kattavampi. Ruotsissa kiinteistöverotus ei koske mitään elinkeinotoiminnan varoja, kuten metsää, peltoja, tontteja, liiketiloja tai muita rakennuksia.

Asiantuntijahaastattelut

Jorma Jyrkilä, Suomen metsäkeskus
Arvo Kokkonen, Maanmittauslaitos
Sirpa Kärkkäinen, Suomen Metsäyhdistys ry
Ville Ovaskainen, Luonnonvarakeskus
Kari Pilhjerta, Verohallinto
Janne Uitamoinen, Suomen metsäkeskus
Esa Ärölä, Maanmittauslaitos

Lait

Kiinteistöverolaki (654/1992).
Kirjanpitolaki (1336/1997).
Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968). EVL.
Laki verotusmenettelystä (1558/1995). Verotusmenettelylaki.
Laki Suomen metsäkeskuksen metsätietojärjestelmästä (419/2011).
Laki varojen arvostamisesta verotuksessa (1142/2005). Arvostamislaki.
Maatalousyrittäjän eläkelaki (1280/2006). MYEL.
Maatilatalouden tuloverolaki (543/1967). MVL.
Tuloverolaki (1535/1992). TVL.
Yrittäjän eläkelaki (1272/2006). YEL.

Viitteet

- Arhippainen, M. & Pyykkönen, P. 2000. Kiinteistöveropohjan laajentaminen maa- ja metsätalouteen. Pellervon taloudellisen tutkimuslaitoksen työpapereita 34. 60 s.
http://ptt.fi/dokumentit/tp34_10080609.pdf [Luettu 24.3.2015]
- Bernle, K. 2014. Betalar du för mycket i skatt? <http://skogen.se/nyheter/betalar-du-for-mycket-i-skatt> [Luettu 18.3.2015]
- Beräkning. Räntefördelning och expansionsfond. 2014. Hjälpblankett. Skatteverket.
<http://www.skatteverket.se/download/18.3f4496fd14864cc5ac9f04d/1418302104631/219608.pdf> [Luettu 20.3.2015]
- Bokföring, bokslut och deklaration. Del 1. 2015. För enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut. Bokföringsnämnden & Skatteverket. 55 s.
<http://www.skatteverket.se/download/18.d5e04db14b6fef2c8661df/1424352017785/bokforing-bokslut-deklaration-skv282-utgava6.pdf> [Luettu 20.3.2015]
- Bokföring, bokslut och deklaration. Del 2. 2015. Deklarationsanvisningar för enskilda näringsidkare 2014. Skatteverket. 39 s.
<http://www.skatteverket.se/download/18.12815e4f14a62bc048f1ffc/1420623767092/bokforing-bokslut-och-deklaration--del-2-skv283-utgava19.pdf> [Luettu 20.3.2015]
- Evaluating Financing of Forestry in Europe (EFFE). Final Report. 2005. 444 s.
http://www.efi.int/files/attachments/effe_final_report_30.1.5.pdf [Luettu 19.1.2015]
- HE 50/1992. Hallituksen esitys Eduskunnalle kiinteistöverolaiksi sekä siihen liittyväksi lainsäädännöksi.
- HE 200/1992. Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta.
- HE 105/1996. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta.
- HE 261/2010. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Suomen metsäkeskuksen metsätietojärjestelmästä.
- Huovari, J., Arhippainen, M. & Pyykkönen, P. 1999. Kiinteistöverojärjestelmien kansainvälinen vertailu. Pellervon taloudellisen tutkimuslaitoksen työpapereita 25. 36 s.
http://www.ptt.fi/dokumentit/tp25_10080610.pdf [Luettu 24.3.2015]
- Huovinen, J. 1994. Metsäverotus. Julkaisussa: Tapion taskukirja. Kustannusosakeyhtiö Metsälehti, s. 110–121.
- Hyvän veropolitiikan perusteet. VATT Analyysi. 2013. VATT-julkaisut 63. 41 s.
http://www.vatt.fi/file/vatt_publication_pdf/j63.pdf [Luettu 24.3.2015]
- Hänninen, H., Karppinen, H. & Leppänen, J. 2011. Suomalainen metsänomistaja 2010. Metsätutkimuslaitoksen työraportteja 208. 94 s.
<http://www.metla.fi/julkaisut/workingpapers/2011/mwp208.pdf> [Luettu 24.3.2015]
- Kiviranta, E. 1997. Metsäverotus. WSOY yritysjulkaisut. 241 s.
- Leppänen, J. 2004. Verotus tukimuotona. Julkaisussa: Aarnio, J. (toim.) Julkinen tuki yksityismetsätaloudessa Metsätutkimuslaitoksen tiedonantoja 923, s. 38–47.
- Leppänen, J. 2008. Puumarkkinoiden vero-ohjauskeinot vuonna 2008. Julkaisussa: Metsäsektorin suhdannekatsaus 2008–2009. Metsätutkimuslaitos. s. 44–45.
<http://www.metla.fi/julkaisut/suhdannekatsaus/suhdanne-vanhat.htm> [Luettu 24.3.2015]
- Leppänen, J. & Torvelainen, J. 2015. Tilasto: Metsämaan omistus 2013. Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 5/2015. Luonnonvarakeskus. 10 s.
http://jukuri.mtt.fi/bitstream/handle/10024/485473/luke-luobio_5_2015.pdf?sequence=4 [Luettu 24.3.2015]

- Lyytikäinen, T. & Saarimaa, T. 2013. Kuntien ja valtion verotussuhteet: kiinteistöveroprosenttien alarajojen nostot 2000-luvulla. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus. Muistiot 24. 15 s. http://www.vatt.fi/file/vatt_publication_pdf/muistiot_24.pdf [Luettu 24.3.2015]
- Lähteenoja, P. 2000. Metsäpolitiikka ja verotus. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja, A-sarja N:o 226. 348 s.
- Maa- ja metsätalousyritysten taloustilasto 2011. 2013. Tilastokeskus. Suomen virallinen tilasto. Maa- metsä- ja kalatalous. 28 s. http://tilastokeskus.fi/til/mmtal/2011/mmtal_2011_2013-04-11_fi.pdf [Luettu 19.3.2015]
- Maa- ja metsätalousyritysten taloustilasto 2012. 2014. Tilastokeskus. Suomen virallinen tilasto. Maa- metsä- ja kalatalous. 21 s. http://tilastokeskus.fi/til/mmtal/2012/mmtal_2012_2014-04-03_fi.pdf [Luettu 19.3.2015]
- Metsä sijoituskohteena 1983–2012. 2013. Metsätilastotiedote 35/2013. Metsäntutkimuslaitos. 6 s. <http://www.metla.fi/metinfo/tilasto/julkaisut/mtt/2013/metsasij1983-2012.pdf>
- Myrsky, M. 2013a. Suomen veropolitiikka. Talentum. 441 s.
- Myrsky, M. 2013b. Millainen on hyvä verojärjestelmä? Verotus 2/2013: 131–144.
- Mäntyranta, H. 2015. Hakkuualojen pienuus hämmästyttää. Forest.fi. <http://www.smy.fi/artikkeli/hakkuualojen-pienuus-hammastyttaa/>
- NE 2013. Inkomst av näringsverksamhet. Enskilda näringsidkare. Skatteverket. <http://www.skatteverket.se/download/18.2b543913a42158acf80009965/1359707269185/216106.pdf> [Luettu 20.3.2015]
- Niskakangas, H. 2014. Johdatus Suomen verojärjestelmään. Talentum. 180 s..
- Niskanen, A., Hakkarainen, J., Leppänen, J., Veijalainen, S., Pynnönen, E., Hyttinen, P. & Kallio, T. 2002. Laskentatoimen perusteet metsätaloudessa. Silva Carelica 38. Joensuun yliopisto. 180 s.
- Ollikainen, M. 2009. Metsäverotus: Teoriaa ja kokemuksia Suomesta. Verotuksen kehittämistyöryhmälle esitetty muistio, 26.11.2009. http://www.2014.vm.fi/vm/fi/05_hankkeet/05_muita_hankkeita/012_veroryhma/06_esitysaineisto/metsaverotus_Ollikainen_26112009_muistio.pdf [Luettu 24.3.2015]
- Pierce, I. 2003. Tax and related incentives for forest management. Legislative Research Commission. Frankfort, Kentucky. Research Report No. 307. 37 s. <http://www.lrc.ky.gov/lrcpubs/rr307.pdf> [Luettu 24.3.2015]
- Property tax in the United States. 2015. Wikipedia. http://en.wikipedia.org/wiki/Property_tax_in_the_United_States [Luettu 15.1.2015].
- Puun myyntitulojen verotustyöryhmän muistio. 1992. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1992:5. 21 s. + liitteitä.
- Pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen kehittämissinjit. 1991. Asiantuntijatyöryhmän muistio. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1991:28. Helsinki. 116 s. + liitteitä.
- Skatteregler för enskilda näringsidkare. Beskattningsår 2014. Skatteverket. 55 s. <http://www.skatteverket.se/download/18.3528414214b3f87580524d5/1423472054937/29519.pdf> [Luettu 19.3.2015].
- Tulot ja kulutus, Kotitalouksien tulot ja pienituloisuus. Tilastokeskus. http://www.stat.fi/tup/suoluk/suoluk_tulot.html [Luettu 26.1.2015]
- Verohallinnon päätös metsän keskimääräisestä vuotuisesta tuotosta. 2014 (A180/200/2014). [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Metsaverotus/Verohallinnon_paatos_metsan_keskimaarais\(34778\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Metsaverotus/Verohallinnon_paatos_metsan_keskimaarais(34778)) [Luettu 20.3.2015]
- Verotuksen kehittämistyöryhmän väliraportti. 2010a. Valtiovarainministeriön julkaisuja 35. 146 s. http://www.2014.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/075_verotus/20100621Verotu/Verotuksen_kehittaemistyoryhman_valiraportti.pdf [Luettu 24.3.2015]

- Verotuksen kehittämistyöryhmän loppuraportti. 2010b. Valtiovarainministeriön julkaisuja 51. 240 s.
http://www.2014.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/075_verotus/20101221Verotu/Verorapsa_loppuraportti.pdf [Luettu 24.3.2015]
- Yli sata kuntaa saa valtaosan verotuloistaan valtionapuna. YLE. 9.8.2012.
http://yle.fi/uutiset/yli_sata_kuntaa_saa_valtaosan_verotuloistaan_valtionapuna/6249796 [Luettu 19.1.2015]
- 2 Maatalouden veroilmoitus 2014.
http://www.vero.fi/download/2014__Maatalouden_veroilmoitus/%7B11291242-7107-4EE5-8D1D-194A67ED843B%7D/9805 [Luettu 20.3.2015]
- 2 Maataloudenharjoittaja. Veroilmoituksen täyttöopas, verovuosi 2014.
http://www.vero.fi/download/2014__Maatalouden_verotus_tayttoohjeet/%7B097ED61C-2CB6-4D77-8A56-6C90E7C08205%7D/6287 [Luettu 20.3.2015]
- 2C Metsätalouden veroilmoitus 2014.
http://www.vero.fi/download/2014__Metsatalouden_veroilmoitus/%7B1F072C94-5693-45FA-B4D7-2D4BC33D5470%7D/9808 [Luettu 20.3.2015]
- 2C Metsätalouden harjoittaja. Veroilmoituksen täyttöopas, verovuosi 2014.
http://www.vero.fi/download/2014__Metsatalouden_verotus_tayttoohjeet/%7BAE87587A-4555-4D87-83DD-887F9E635B66%7D/6245 [Luettu 20.3.2015]
- 5 Elinkeinotoiminnan veroilmoitus. Liikkeen- tai ammatinharjoittaja 2014.
http://www.vero.fi/download/2014__Elinkeinotoiminnan_veroilmoitus__Liikkeen_ja_ammatinharjoittajat/%7BB10C7EF5-C3B2-45DB-A688-B0803AFD9160%7D/9813 [Luettu 20.3.2015]
- 5 Liikkeen- ja ammatinharjoittajat. Veroilmoituksen täyttöopas, verovuosi 2014.
http://www.vero.fi/download/2014__Liikkeen_tai_ammatinharjoittajan_verotus_tayttoohjeet/%7B286B74CE-6C4F-48D8-AD5B-1C9AA1F2D1FF%7D/6250 [Luettu 20.3.2015]



luke.fi

Luonnonvarakeskus
Viikinkaari 4
00790 Helsinki
puh. 029 532 6000