

SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN JULKAISUJA
A-sarja N:o 226

Pentti Lähteenoja

METSÄPOLITIikka JA VEROTUS

With an English Summary

SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN
JULKAISUJA

A-sarja N:o 226

SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN JULKAISUJA
A-sarja N:o 226

PENTTI LÄHTEENOJA

METSÄPOLITIikka JA VEROTUS

WITH AN ENGLISH SUMMARY

HELSINKI 2000

METSÄPOLITIikka JA VEROTUS

KIRJOITTANUT

PENTTI LÄHTEENOJA

METSÄNHOITAJA JA OIKEUSTIETEEN KANDIDAATTI

Yliopistollinen väitöskirja, joka Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan suostumuksella esitetään julkisesti tarkastettavaksi Calonian luentosalissa 1 lauantaina joulukuun 16. päivänä 2000 kello 12.

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Verkkokirjan ISBN 978-951-855-693-3

© 2000 Suomalainen Lakimiesyhdistys
ja Pentti Lähteenoja

ISSN 0356-7206

ISBN 951-855-182-0

Gummerus Kirjapaino Oy
Jyväskylä 2000

ALKUSANAT

Tutkimukseni valmistuessa kiitän kaikkia niitä henkilöitä ja yhteisöjä, jotka ovat eri tavoin edesauttaneet työn suorittamista.

Professori Kauko Wikström on työn ohjaajana kannustanut minua eteenpäin tässä monivaiheisessa projektissa. Häneltä saamillani neuvoilla ja monenlaisella opastuksella on ollut keskeinen merkitys koko oikeustieteen opintojeni ja tutkimustyöni ajan. Metsäsektorin ja muun talouselämän sekä oikeuden välisiä suhteita koskevat keskustelut ovat olleet antoisia. Jatkokoulutushanke ”Talous ja verotus” on tarjonnut hyvän foorumin ajatustenvaihdolle.

Professorit Kalle Määttä ja Jaakko Ossa ovat esitarkastajina käyneet käsikirjoituksen yksityiskohtaisesti läpi ja esittäneet lukuisia varteenotettavia kommentteja. Heidän kummankin vaikutuksensa lopputulokseen on merkittävä, vaikka jäljelle jääneet virheet ja puutteet ovat luonnollisesti pelkästään omalla vastuullani. Professori Määttä on myös ystävällisesti suostunut vastaväittäjän työteliääseen tehtävään. Dosentti George Maude on nähnyt paljon vaivaa yhteenvedon kieliasun tarkastamisessa.

Työnantajani maa- ja metsätalousministeriö on tarjonnut hyvät puitteet metsäpolitiikkaa käsittelevän väitöskirjan kirjoittamiseen sekä mahdollisuuden käyttää työaikaa käsikirjoituksen viimeistelyyn. Metsämiesten Säätiö, Professori T. M. Kivimäen ja rouva Elli Kivimäen Rahasto sekä Osuuspankkiryhmän Kyösti Haatajan Säätiö ovat antaneet aineellisia voimavaroja tähän työhön. Suomalainen Lakimiesyhdistys on pienentänyt tutkimuksen julkisuuteen saattamisesta aiheutuvia kuluja hyväksymällä sen julkaisusarjaansa.

Ilman vaimoni Liisan kannustusta ja myötävaikutusta väitöskirja ei olisi koskaan valmistunut. Työ on omistettu lapsillemme Johannalle, Annikalle ja Lauralle.

Espoossa lokakuussa 2000

Pentti Lähteenoja

SISÄLLYS

ALKUSANAT	V
SISÄLLYS	VII
LÄHTEET	XIII
LYHENTEET	XXVII
 I TUTKIMUKSEN LÄHTÖKOHDAT	 1
1.1 Metsäpoliittisia ongelmia	1
1.2 Tutkimuksen tavoitteet	7
1.3 Jäsentely	9
1.4 Tutkimusaineisto	12
 II METSÄTULOVEROTUS TALOUSTIETEEN KANNALTA	 14
2.1 Metsätulon verottamisen erityispiirteitä	14
2.1.1 Metsätalous toimialana	14
2.1.2 Metsien monikäyttö	17
2.2 Metsätuloverotuksen perusongelmat	21
2.3 Metsien ulkoisvaikutusten arvioiminen	25
2.4 Verotuksen ohjausvaikutukset talouteen	29
2.4.1 Verotuksen neutraalisuus	29
2.4.2 Verotuet ja -sanktiot	32
2.4.2.1 Verotuen ja -sanktion käsitteet	32
2.4.2.2 Metsätuloverotuet	35
2.4.3 Tehokkuusrasitus ja niukkuusvuokra	39
2.5 Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia	42
 III METSÄPOLIITTISIA PERUSTEITA VEROTUKSELLE	 49
3.1 Metsäpolitiikan tavoitteet ja keinot	49
3.2 Metsäpolitiikka EU:ssa	53
3.3 Suomen metsäpolitiikka	57
3.3.1 Metsälaki	57
3.3.2 Taloudellisesti, ekologisesti ja sosiaalisesti kestävä metsätalous ..	67
3.3.3 Kansallinen metsäohjelma 2010	72

IV	METSÄTULON VEROTTAMINEN TVL:N PERUSTEELLA	80
4.1	Tulon veronalaisuus	80
4.1.1	Puun myyntitulo	80
4.1.2	Metsästä saadut korvaukset	85
4.1.3	Muut metsätalouden pääomatulot	88
4.1.4	Metsätalouden luovutusvoitot	90
4.1.5	Metsätalouden ansiotulo	94
4.1.6	Yhteenveto	97
4.2	Menon vähennyskelpoisuus	97
4.2.1	Metsävähennys	98
4.2.2	Muut menot	101
4.2.3	Yhteenveto	108
4.3	Tulon ja menon jaksottaminen	109
4.3.1	Tulon jaksottaminen	110
4.3.2	Menovaraus ja tuhovaraus	111
4.3.3	Menon jaksottaminen	114
4.3.4	Yhteenveto	118
4.4	Siirtymäsäännökset	119
4.4.1	Verojärjestelmän valinta	119
4.4.2	Omistajanvaihdokset siirtymäkaudella	122
4.4.3	Metsätalouden tulot ja menot	129
4.4.4	Yhteenveto ja siirtymäsäännösten arviointia	130
4.5	Metsätalouden pääomatulosta perittävien verojen jako	133
V	METSÄTULON VEROTTAMINEN MVL:N PERUSTEELLA	136
5.1	Yleiset säännökset	136
5.2	Maatalouden puhdas tulo	141
5.3	Metsätalouden puhdas tulo	144
5.3.1	Maatilojen veroluokitus	144
5.3.2	Metsäveroluvut sekä verokuutiometrin rakenne	153
5.3.3	Verokuutiometrin raha-arvo	156
5.3.4	Keskimääräinen vähennys	160
5.3.5	Hankintatyön verotus ja tilakohtaiset vähennykset	163
5.3.6	Veronhuojennukset	171
5.3.7	Ensiharvennusvähennys	175
5.4	Yhteenveto	179
VI	METSÄTULON VEROTTAMINEN EVL:N PERUSTEELLA	181
6.1	Yleiset säännökset	181
6.1.1	Elinkeinotoiminta metsätaloudessa	181

6.1.2	Elinkeinotoiminnan tulolähde	186
6.1.3	Elinkeinotoiminnan tulos	191
6.2	Tulon veronalaisuus ja menon vähennyskelpoisuus	193
6.2.1	Veronalainen elinkeinotulo	193
6.2.2	Vähennyskelpoinen meno	197
6.2.3	Elinkeinotoiminnan omaisuuserät	204
6.2.4	Hyödykkeen lukeminen vaihto-omaisuuteen	206
6.2.5	Liikeomaisuuden hankintameno	212
6.3	Tulon ja menon jaksottaminen	215
6.3.1	Yleiset jaksottamissäännökset	215
6.3.2	Vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksottaminen	218
6.3.3	Käyttöomaisuuden hankintamenon jaksottaminen	221
VII	MUITA METSÄVEROJA	226
7.1	Kiinteistövero	226
7.2	Perintö- ja lahjaverotus	231
VIII	METSÄPOLITIikka JA VEROTUS RUOTSISSA	235
8.1	Ruotsin metsäpolitiikka	235
8.1.1	Metsäpolitiikan uudistus 1990-luvun alussa	235
8.1.2	Metsänhoitolain säännökset	238
8.1.3	Metsien suojelu	243
8.1.4	Metsäpolitiikan arviointi 1990-luvun loppupuolella	244
8.2	Ruotsin metsätuloverotus	247
8.2.1	Metsätulon määrittäminen	247
8.2.1.1	Tulon veronalaisuus	247
8.2.1.2	Menon vähennyskelpoisuus	248
8.2.1.3	Metsävähennys	249
8.2.1.4	Metsätalouden varastot, koneet ja laitteet	250
8.2.2	Metsätulo suhteessa muuhun elinkeinotuloon	251
8.2.3	Metsätili ja metsävahinkotili	253
8.2.4	Metsätuloon sovellettavat verokannat	255
8.2.5	Kiinteistöjen veroluokitus	256
8.2.5.1	Kiinteistöjen arvon määrittäminen	256
8.2.5.2	Veroluokitusmenettely	257
8.2.6	Perintö- ja lahjaverotus	259
8.2.7	Arvio metsätuloverotuista	259

IX	METSÄPOLITIikka JA VEROTUS NORJASSA	262
9.1	Norjan metsäpolitiikka	262
9.1.1	Laki metsätaloudesta ja suojametsistä	262
9.1.1.1	Metsän hakkuu	262
9.1.1.2	Metsän uudistaminen	265
9.1.1.3	Täytäntöönpanosäännökset	267
9.1.1.4	Metsäsuunnitelma ja suojametsä	269
9.1.1.5	Metsämaksu	269
9.1.1.5.1	Metsämaksun maksaminen	269
9.1.1.5.2	Metsämaksun käyttäminen	271
9.1.1.5.3	Metsämaksun korkovarat	274
9.1.2	Metsäpoliittinen tiedonanto	276
9.1.3	Vuoden 2000 talousarvio	280
9.2	Norjan metsätuloverotus	282
9.2.1	<i>De lege lata</i>	282
9.2.1.1	Yleisiä säännöksiä	282
9.2.1.2	Metsätulon määrittäminen	283
9.2.1.3	Tulontasaus	288
9.2.1.4	Sovellettavat verokannat	289
9.2.2	<i>De lege ferenda</i>	291
X	METSÄTULOVEROJÄRJESTELMIEN ARVIOINTIA	295
10.1	Veropohjan laajuus	295
10.1.1	TVL:n tai EVL:n piiriin kuuluva metsä	295
10.1.2	MVL:n piiriin kuuluva metsä	300
10.2	Metsätuloverotuksen tehokkuus	304
10.2.1	TVL:n tai EVL:n piiriin kuuluva metsä	304
10.2.2	MVL:n piiriin kuuluva metsä	305
10.3	Oikeudenmukaisuus	306
10.3.1	TVL:n tai EVL:n piiriin kuuluva metsä	306
10.3.2	MVL:n piiriin kuuluva metsä	308
10.4	Neutraalisuus	309
10.4.1	TVL:n tai EVL:n piiriin kuuluva metsä	309
10.4.2	MVL:n piiriin kuuluva metsä	314
10.5	Vastaavuus metsäpolitiikan tavoitteisiin	318
10.5.1	Suomessa voimassa oleva oikeustila	318
10.5.2	Pohjoismaista vertailua	321
10.5.3	Kehittämisaatuksia	324
10.6	Metsätuloverojärjestelmien muita ominaisuuksia	327
10.7	Yhteenveto metsätuloverojärjestelmien arvioinnista	328

XI SUMMARY: FOREST POLICY AND TAXATION	331
11.1 Outline of the Study	331
11.2 Relations Between Taxation and the Economy	332
11.3 Forest Policy in the Field of Taxation	333
11.4 Forest-Income Taxation According to the Income Tax Act	334
11.5 Forest-Income Taxation According to the Farm Income Tax Act ...	335
11.6 Forest-Income Taxation According to the Business Income Tax Act	336
11.7 Other Forest Taxes	337
11.8 Forest Policy and Taxation in Sweden	338
11.9 Forest Policy and Taxation in Norway	339
11.10 Evaluating Forest-Income Tax Systems	339
OIKEUSTAPAUKSET	342
ASIAHAKEMISTO	344

LÄHTEET

PAINETUT LÄHTEET

- Aarne, Martti (1998): EU:n metsäsektori: tilastokatsaus. Teoksessa: Farm Forestry -seminaarin julkaisu. Helsinki ja Joensuu 8.–11.7.1998.
- Aarnio, Aulis & Kangas, Urpo (1994): Avioliitto, perintö ja testamentti. Jyväskylä.
- Aarnio, Aulis & Kangas, Urpo (1995): Äktenskap, arv och testamente. Jyväskylä.
- Aarnio, Aulis & Kangas, Urpo (1999): Suomen jäämistöoikeus I. Lakimääräinen perintöoikeus. 4. uudistettu laitos 2000. Helsinki.
- Aarnio, Aulis; Saarenpää, Ahti E. & Santala, Pekka (1983): Maatilan sukupolvenvaihdos. Jyväskylä.
- Ahanen-Raitio, Päivi (1999): Metsänomistajan verokirja. Helsinki.
- Ahtikoski, Anssi (1993): Sukupolvenvaihdosten ajoittaminen metsäverotuksen siirtymäkaudella, vuosina 1993–2005. Helsingin yliopiston metsätalouden liiketieteen pro gradu -työ. Helsinki.
- Amacher, Gregory S. (1997): The Design of Forest Taxation: A Synthesis with New Directions. *Silva Fennica* 31(1). Helsinki.
- Amacher, Gregory S.; Brazee, Richard J. & Thomson, Thomas A. (1991): The Effect of Forest Productivity Taxes on Timber Stand Investment and Rotation Length. *Forest Science* 37(4). Bethesda.
- Andersson, Edward (1981): Maatalousverotus. Helsinki.
- Andersson, Edward (1993): Skogsbeskattningsreformen – tiden var äntligen mogen. Teoksessa: Juhlajulkaisu Antti Suviranta 1923–30.11.1993. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja C-sarja N:o 23. Helsinki.
- Andersson, Edward (1994a): Johdatus vero-oikeuteen. 9., uudistettu painos. Tampere.
- Andersson, Edward (1994b): Pääomatulon verotus. 2., uudistettu painos. Jyväskylä.
- Andersson, Edward (1995): Tuloverotus ja varallisuusverotus. 5., uudistettu painos. Jyväskylä.
- Andersson, Edward (1998): Tulolähdejaon merkitys yritysverotuksessa erityisesti yhteisöjen kohdalla. *Verotus* 2/1998.
- Andersson, Edward & Ikkala, Jarmo (2000): Elinkeinoverolainsäädännön kommentaari. 2., uudistettu painos. Helsinki.
- Arhippainen, Max & Pyykkönen, Perttu (2000a): Kuntien väliset kiinteistöverovirrat. PTT:n työpapereita n:o 32. Helsinki.
- Arhippainen, Max & Pyykkönen, Perttu (2000b): Näkökohtia kiinteistöveron muutoshetkistä. Suhde valtionosuusjärjestelmään sekä arviointiperusteiden eroihin liittyvät ongelmat. PTT:n työpapereita n:o 33. Helsinki.

- Arhippainen, Max & Pyykkönen, Perttu (2000c): Kiinteistöveropohjan laajentaminen maa- ja metsätalouteen. PTT:n työpapereita n:o 34. Helsinki.
- Aronsson, Thomas (1990): The Short-run Supply of Roundwood under Nonlinear Income Taxation. Theory, Estimation Methods and Empirical Results Based on Swedish Data. Umeå.
- Arrow, Kenneth J. & Fisher, Anthony C. (1974): Environmental Preservation, Uncertainty, and Irreversibility. In: Oates, Wallace E. (ed.): The Economics of the Environment. Cambridge.
- Blomqvist, A. G. (1897): Metsänhoidon kansallistalous ynnä näkökohtia metsäpolitiassa. Helsinki.
- Boadway, Robin W. & Wildasin, David E. (1984): Public Sector Economics. Second Edition. Boston.
- Bohm, Peter (1973): Social Efficiency: A Concise Introduction to Welfare Economics. Surrey.
- Buchanan, James M. (1978): Tax Reform in Constitutional Perspective. In: Skogh, Göran (ed.): Law and Economics. Skrifter utgivna av Juridiska Föreningen i Lund Nr 28.
- Chang, Sun Joseph (1983): Rotation Age, Management Intensity, and the Economic Factors of Timber Production: Do Changes in Stumpage Price, Interest Rate, Regeneration Cost, and Forest Taxation Matter? Forest Science 29(2). Bethesda.
- Chapman, Herman H. (1926): Forest Finance. New Haven.
- Clawson, Marion (1959): Methods of Measuring the Demand for and Value of Outdoor Recreation. In: Oates, Wallace E. (ed.): The Economics of the Environment. Cambridge.
- Demsetz, Harold (1967): Toward a Theory of Property Rights. In: Coleman, Jules & Lange, Jeffrey (ed.): Law and Economics. Volume I. Cambridge.
- Duerr, William A. (1960): Fundamentals of Forestry Economics. New York.
- Engblom, Ari (1999): Verotuksen kirjanpitosidonnaisuus: kirjanpito- ja yhtiöoikeudellinen ongelma. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Yksityisoikeuden julkaisusarja B:45. Turku.
- Englund, Göran & Silfverberg, Christer (1997): Beskattnng av arv och gåva. Elfte upplagan. Stockholm.
- European Tax Handbook 1999. Kesti, Juhani; Andersen, Peter S. & Swauhagen, Christina (ed.). Amsterdam.
- Eurostat Yearbook 98/99. Theme 1. General Statistics. Luxembourg.
- Fisher, Anthony C.; Krutilla, John V. & Cicchetti, Charles J. (1972): The Economics of Environmental Preservation: A Theoretical and Empirical Analysis. In: Oates, Wallace E. (ed.): The Economics of the Environment. Cambridge.
- Forest Policy, Law, and Administration (1950). FAO. Rome.
- Forestry problems and their implications for the environment in the member States of the E.C. (1976). I. Results and recommendations. Commission of the European Communities. Information on Agriculture. No. 25. Brussels.
- Fullerton, Don; Lyon, Andrew B. & Rosen, Richard J. (1985): Uncertainty, Welfare Cost and the "Adaptability" of U.S. Corporate Taxes. In: Forsund, Finn R. & Honkapohja, Seppo (ed.): Limits and Problems of Taxation. Hampshire.
- Gamponia, Villamor & Mendelsohn, Robert (1987): The Economic Efficiency of Forest Taxes. Forest Science 33(2). Bethesda.

- Grainger, M. B. (1950): Forest Taxation in Europe and New Zealand. New Zealand Forest Service, Information Series No. 11. Wellington.
- Grayson, A. J. (1993): Private Forestry Policy in Western Europe. Exeter.
- Greeley, William B. (1953): Forest Policy. New York.
- Grönare Skog (1999). Skogsstyrelsen. Jönköping.
- Gunnarsson, Åsa (1995): Skatterättvisa. Uppsala.
- Hahtola, Kauko (1973): The Rationale of Decision-Making by Forest Owners. Metsänomistajien päätöksenteon perusteet. AFF 130. Helsinki.
- Hanemann, W. Michael (1991): Willingness To Pay and Willingness To Accept: How Much Can They Differ? In: Oates, Wallace E. (ed.): The Economics of the Environment. Cambridge.
- Hannellius, Simo (1997): Tulot saadaan metsän kasvusta. Teoksessa: Mielikäinen, Kari & Riikilä, Mikko: Kannattava puuntuotanto. Jyväskylä.
- Harmful Tax Competition (1998). An Emerging Global Issue. OECD.
- Helminen, Sakari & Ossa, Jaakko (1998): Yritysmuodot ja verotus. Kokemäki. Henkilöverotuksen käsikirja. Verohallituksen julkaisu 618 (jatkuvatäydenteinen).
- Hetemäki, Lauri & Kuuluvainen, Jari (1992): Estimating Supply and Demand for Roundwood: How to incorporate the data and theory? Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 397. Helsinki.
- Holopainen, Viljo (1976): Metsätalouden liikeoppi. Johdatusta metsätalousyrityksen ekonomiaan. Keuruu.
- Holopainen, Viljo (1984): Outlines of Finland's Forestry and Forest Policy. Hanko.
- Häkkilä, Matti (1981): Metsäveroperusteiden uudistamisen vaikutus Suomen yksityismetsien laskennallisiin tuotoksen ja tuoton alueellisiin eroihin. Oulu.
- Hänninen, Harri & Karppinen, Heimo (1989): Yksityismetsänomistajat hakkuumahdollisuuksiensa käyttäjinä. Teoksessa: Tervo, Mikko & Valsta, Lauri (toim.): Metsästä markkinoille. Kannattavuus, rakennemuutos ja kilpailukyky metsätaloudessa ja metsäteollisuudessa. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 330. Helsinki.
- Hänninen, Harri (toim.) (1998): Puuvarojen käyttömahdollisuudet. Jyväskylä.
- Ingberg, Mikael (1988): Näkökohtia metsäverotuksesta. ETLA keskusteluaiheita N:o 276. Helsinki.
- Ingberg, Mikael; Mattila, Pauli K. & Skurnik, Samuli (1987): Tuloverotuksen veropohjan laajuus Suomessa. PTT raportteja ja artikkeleita N:o 61. Espoo.
- Johansson, Gunnar & Rabe, Gunnar (2000): Det svenska skattesystemet. Trettonde upplagan. Stockholm.
- Julkisen talouden näkymiä ja haasteita (1998). VM, taloudelliset ja talouspoliittiset katsaukset 3/98.
- Juusela, Janne (1998): Kansainväliset sijoitukset ja verotuksen tehokkuus. Oikeustieteellinen tutkimus verotuksen tehokkuudesta ja verovalvonnan sääntelystä erityisesti kansainvälisiä portfoliosijoituksia silmällä pitäen. Helsinki.
- Järveläinen, Veli-Pekka; Riihinen, Päiviö & Vesikallio, Heikki (1983): Kaupunkilaismetsänomistajan muotokuva. Helsingin yliopiston kansantaloudellisen metsäekonomin laitoksen tiedonantoja N:o 6. Helsinki.
- Järvinen, Risto; Prepula, Eero; Riistama, Veijo & Tuokko, Yrjö (1998): Uusi kirjanpitolainsäädäntö. Kirjanpito ja tilinpäätös. Porvoo.
- Kallio-Mannila, Pekka (1997): Metsätalouden kannattavuus. Teoksessa: Häyrynen, Mikko (toim.): Tapon taskukirja. 23., uudistettu painos. Jyväskylä.

- Kangas, Urpo (1996): Perinnöt ja testamentit. Helsingin yliopiston yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja 49. Helsinki.
- Karppinen, Heimo (2000): Forest values and the objectives of forest ownership. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 757. Helsinki.
- Karppinen, Heimo & Hänninen, Harri (1990): Yksityistilojen hakkuumahdollisuuksien käyttö Etelä-Suomessa. Actual and allowable cut in nonindustrial private woodlots in southern Finland. Folia Forestalia 747. Helsinki.
- Kay, J. A. & King, M. A. (1991): The British Tax System. Fifth edition. New York.
- Kiviniemi, Matti (1997): Metsäoikeus. 2. uudistettu painos. Jyväskylä.
- Kiviranta, Esko: Maatilaverotus (jatkuvatäydenteinen).
- Kiviranta, Esko; Airaksinen, Pekka & Puttonen, Vesa (1999): Metsä ja sijoitus 2000. Juva.
- Klemperer, David W. (1987): The Economic Efficiency of Forest Taxes: A Comment. Forest Science 33(2). Bethesda.
- Knetsch, Jack L. & Davis, Robert K. (1966): Comparisons of Methods for Recreation Evaluation. In: Oates, Wallace E. (ed.): The Economics of the Environment. Cambridge.
- Koljonen, Kauko (1985): Suomalaisten yksityismetsänomistajien raakapuun tarjonta. Selvitys tehdyistä tutkimuksista ja tietolähteistä. PTT raportteja ja artikkeleita N:o 46. Espoo.
- Koljonen, Kauko (1988): Metsätalouden ja -teollisuuden merkitys maaseudun elinvoimaisuudelle vuosina 1960–1984. PTT raportteja ja artikkeleita N:o 67. Espoo.
- Korhonen, Marja (1990): Metsätalouden institutionaalinen johtaminen. Tutkimus Mera-kauden kehityksestä. Helsingin Kauppakorkeakoulun julkaisuja B-100. Helsinki.
- Korpinen, Pekka (1975): Metsänomistajien verotus. Teoksessa: verotus ja tasa-arvo. Helsinki.
- Korpinen, Pekka (1980): Tukkipuun kysyntä ja tarjonta 1950–1978. TTT tutkimus-selosteita 11/1980. Helsinki.
- Koskela, Erkki (1988): Forest Taxation and Timber Supply under Uncertainty and Credit Rationing. TTT tutkimusselosteita 75. Helsinki.
- Koskela, Erkki & Ollikainen, Markku (1995a): Optimal Forest Taxation with Multiple-use Characteristics of Forest Stands. VATT keskustelualoitteita N:o 93. Helsinki.
- Koskela, Erkki & Ollikainen, Markku (1995b): Tax Incidence and Optimal Forest Taxation under Stochastic Demand. VATT keskustelualoitteita N:o 99. Helsinki.
- Krutilla, John V. (1967): Conservation Reconsidered. In: Oates, Wallace E. (ed.): The Economics of the Environment. Cambridge.
- Kukkonen, Matti (1994): Osakeyhtiön myynnin verotus. Tutkimus osakeyhtiön myynnin tuloverotuksesta erityisesti harvainomisteista yhtiötä silmällä pitäen. Helsinki.
- Kurki-Suonio, Ilmari & Heikkilä, Matti (1994): Kestävän kehityksen edellytykset Suomessa. Imatran Voima Oy:n 60-vuotisjuhlajulkaisu. Rauma.
- Kuuluvainen, Jari; Loikkanen, Heikki A. & Salo, Jorma (1983): Yksityismetsänomistajien puuntarjontakäyttäytymisestä. The timber supply behaviour of the private nonindustrial forest owners in Finland. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 112. Helsinki.

- Kuusela, Kullervo (1983): Metsäpolitiikan haasteet 1980-luvulla. Lahti.
- Laaksonen, Kalevi (1998): Kiinteän omaisuuden perustuslainsuoja. Tutkimus eräiden erityisesti maaseutukiinteistöihin kohdistuvien oikeudenrajoitusten säätämisympäristöstä ja korvattavuudesta. Helsinki.
- Lappalainen, Erkki (1988): Veroluokituskuvioiden sisäinen vaihtelu. Helsingin yliopiston metsänarvioimistieteen pro gradu -työ. Helsinki.
- Leikas, Tuula (1990): Metsätalouden tuloverotus eräissä Euroopan maissa. PTT raportteja ja artikkeleita N:o 91. Espoo.
- Leikola, Matti (1963): Metsämaiden veroluokitus Etelä-Suomen maatilametsälöillä. Tutkimus luokitusten tarkkuudesta ja yhdenmukaisuudesta. Helsingin yliopiston kansantaloudellisen metsäekonomian laudaturtyö. Helsinki.
- Leikola, Matti (1997): Suomen metsätalouden kehittyminen. Teoksessa: Häyrynen, Mikko (toim.): Tapion taskukirja. 23., uudistettu painos. Jyväskylä.
- Leppiniemi, Jarmo (1993): Yritysverotuksen ja sen muutosten vaikutus yrityksen ja sijoittajan päätöksentekoon. Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja D-177.
- Linnakangas, Esko; Immonen, Raimo & Puronen, Pertti (1997): Verotuskäytäntö 1997. KHO:n, KVL:n ja LO:n ennakkopäätökset. Helsinki.
- Linnakangas, Esko; Immonen, Raimo & Puronen, Pertti (1998a): Verotuskäytäntö 1998/1. KHO:n, KVL:n ja LO:n ennakkopäätökset. Helsinki.
- Linnakangas, Esko; Immonen, Raimo & Puronen, Pertti (1998b): Verotuskäytäntö 1998/2. KHO:n, KVL:n ja LO:n ennakkopäätökset. Helsinki.
- Linnakangas, Esko; Immonen, Raimo & Puronen, Pertti (1999): Verotuskäytäntö 1999/1. KHO:n, KVL:n ja LO:n ennakkopäätökset. Helsinki.
- Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter & Silfverberg, Christer (1997): Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Sjätte upplagan. Lund.
- Lovén, Lasse (1980): Kohtuullisuusperiaate metsäverotuksessa. Verotus 3/1980.
- Lovén, Lasse (1989): Metsäverotuksen jälleenrakentaminen. Verotus 3/1989.
- Lovén, Lasse (1990): Realisoimaton arvonlisäys metsäverotuksen uudistamisen ongelmana. Verotus 1/1990.
- Lovén, Lasse (1993): Metsäverotuksen kehittäminen ja uudistaminen. Verotus 2/1993.
- Lund, Gyde H. (1998): Assessment Prospects for the World's Forest Resources. In: Palo, Matti & Uusivuori, Jussi (ed.): World, Forests, Society and Environment. Dordrecht.
- Lähteenoja, Pentti (1987): Effects of Forestry Extension Courses. Silva Fennica 21(2). Helsinki.
- Lähteenoja, Pentti (1996): Verotuksen vaikutus metsätalouteen yhdentyvässä Euroopassa. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden julkaisusarja B:4. Turku.
- Lähteenoja, Pentti (1999): Metsätulon verottaminen EVL:n perusteella. Verotus 3/1999.
- Länsiluoto, Juhani (1996): Metsänhoitomien käsittely metsäverotuksessa Suomessa ja Ruotsissa. Tutkielma. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkisoikeuden laitos. Helsinki.
- Maailman tila (1999). Worldwatch Institute: Raportti kehityksestä kohti kestävää yhteiskuntaa. Tampere.
- Maatilatalouden verotus II (1992). Metsäverotus. Lainsäädäntö, verohallituksen ohjeet ja oikeustapaukset. Verovuosi 1991. Verohallituksen julkaisu 566. Helsinki.
- Mannio, Lauri (1993): Maatilan kaupan verotus. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 193. Vammala.

- Mattila, Pauli K. (1984): Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa erityisesti silmällä pitäen kiinteää omaisuutta ja yritysvarallisuutta. Helsinki.
- Mattsson, Nils (1984): Icke-fiskala ändamål i beskattningen. Några principiella synpunkter på skattesubventioner. Teoksessa: Konflikten mellan beskattningens fiskala och icke-fiskala ändamål. NSFS 13. Göteborg.
- Mattsson, Nils (1996): Skattepolitik. Femte upplagan. Uppsala.
- McDaniel, Paul R. & Surrey, Stanley S. (1985): International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study. Deventer.
- Menell, Peter S. (1996): Educating Consumers about the Environment: Labels versus Prices. In: Eide, Erling & van den Bergh, Roger (ed.): Law and Economics of the Environment. Oslo.
- Messere, K.C. (1993): Tax Policy in OECD Countries. Choices and Conflicts. Amsterdam.
- Metsätilastollinen vuosikirja (1999). Suomen virallinen tilasto, maa- ja metsätalous 1999:6. Helsinki.
- Metsäverotuksen käsikirja (1979). Koulutusmuistio metsäveroperusteiden ja -tekniikan koulutustilaisuuksia varten. Verohallitus. Helsinki.
- Metsäverotus ja uudistushakkuut, kehittämisvaihtoehtojen tarkastelua (1987). Helsingin yliopiston kansantaloudellisen metsäekonomian laitoksen tiedonantoja N:o 15. Helsinki.
- Metz, Aino-Marjatta (1993): Etujärjestöjen vaikutus Metsä 2000 -ohjelman syntyyn. Teoksessa: Palo, Matti & Hellström, Eeva (toim.): Metsäpolitiikka valin-kauhassa. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 471. Helsinki.
- Musgrave, Richard A. & Musgrave, Peggy B. (1989): Public Finance in Theory and Practice. Fifth Edition. New York.
- Mykkänen, Reijo (1995): A Timber Market Model with Bounded Rationality, Imperfect Capital Market and Lagged Price Adjustment. PTT raportteja ja artikkeleita N:o 135. Espoo.
- Myrsky, Matti (1991): Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Helsinki.
- Mäki, Päivi & Toivonen, Ritva (1998): Metsien sertifiointi Euroopassa. Metsänomistajajärjestöjen ja viranomaisten suhtautuminen ja toimenpiteet – Suomi, Ruotsi, Norja, Saksa, Itävalta, Iso-Britannia ja Ranska. PTT raportteja ja artikkeleita N:o 157. Helsinki.
- Määttä, Kalle (1997): Environmental Taxes. From an Economic Idea to a Legal Institution. Helsinki.
- Määttä, Kalle (1998): Verotuet: Täsmätukia vai verotulojen tuhlausta? Teoksessa: Kanninen, Vesa & Määttä, Kalle (toim.): Näkökulmia oikeustaloustieteeseen 2. Helsinki.
- Määttä, Kalle (1999a): Regulaatioteorian perusteita. Teoksessa: Kanninen, Vesa & Määttä, Kalle (toim.): Näkökulmia oikeustaloustieteeseen 3. Helsinki.
- Määttä, Kalle (1999b): Oikeustaloustieteen aakkoset. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut. Helsinki.
- Naskali, Arto (1989): Metsän hinnoittelemattomien hyödykkeiden arvottaminen. Teoksessa: Tervo, Mikko & Valsta, Lauri (toim.): Metsästä markkinoille. Kannattavuus, rakennemuutos ja kilpailukyky metsätaloudessa ja metsäteollisuudessa. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 330. Helsinki.
- Nikkanen, Marja (1994): Maatilan vero-opas. Rauma.

- Nilsson, Sten; Sallnäs, Ola & Duinker, Peter (1991): Forest Potentials and Policy Implications: A Summary of a Study of Eastern and Western European Forests by the International Institute for Applied Systems Analysis. Laxenburg.
- Niskakangas, Heikki: Henkilöverotus (jatkuvatäydenteinen).
- Nokka, Marko (1997): Kiinteistöjen ja yritysvarallisuuden arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Yksityisoikeuden julkaisusarja B:35. Turku.
- Notko, Petri (1996): Kiinteistövero ja ranta-alueiden maankäytön suunnittelu. Teoksessa: Ympäristöoikeudellisia tutkimuksia 1996. Suomen ympäristöoikeustieteen seuran julkaisuja 26. Helsinki.
- Ogus, Anthony (1994): Regulation. Legal Form and Economic Theory. Oxford.
- Oksanen-Peltola, Leena (1997): Metsän arvon määrittäminen. Teoksessa: Häyrynen, Mikko (toim.): Tapion taskukirja. 23., uudistettu painos. Jyväskylän.
- Ollikainen, Markku (1984): Metsien ja muiden luonnonvarojen käytön taloustieteellistä analyysia. ETLA C 34. Helsinki.
- Ollikainen, Markku (1996): Essays on Timber Supply and Forest Taxation. VATT-tutkimuksia 33. Helsinki.
- Ollonqvist, Pekka (1998): Metsäpolitiikka ja sen tekijät. Pitkä linja 1928–1997. Jyväskylä.
- Ossa, Jaakko (1999): Vapaaehtoisten eläkevakuutusten verokohtelu. Helsinki.
- Ovaskainen, Ville (1992): Forest Taxation, Timber Supply, and Economic Efficiency. AFF 233. Helsinki.
- Ovaskainen, Ville; Hänninen, Harri & Kuuluvainen, Jari (1992): Puunmyyntitulojen verotukseen siirtymisen vaikutukset puun tarjontaan ja verokertymään. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 440. Helsinki.
- Ovaskainen, Ville & Ripatti, Pekka (1998): Metsäverojärjestelmän muutos, siirtämäkauden verovalinnat ja yksityismetsänomistajien puunmyynnit. Metsätieteen aikakauskirja – Folia Forestalia 2/1998. Helsinki.
- Pajuoja, Heikki (1985): Metsäverotus, kiertoaika ja puuntarjonta – teoreettinen katsaus. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 187. Helsinki.
- Pallonen, Raimo (1991): Yrityksen kiinteistötalous. Teoksessa: Lehtonen, Yrjö (toim.): Yritys, omistaja ja verotus. Jyväskylä.
- Palo, Matti (1993): Ympäristötietoisien metsäpolitiikan strategia. Teoksessa: Palo, Matti & Hellström, Eeva (toim.): Metsäpolitiikka valinkauhassa. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 471. Helsinki.
- Penttilä, Seppo (1997): Yrityksen omistajan tuloverotus. Helsinki.
- Penttinen, Veikko (1997): Eräitä näkökohtia luovutusvoiton verotuksesta. Verotus 5/1997.
- Pesonen, Mauno & Räsänen, Petri (1993): Metsäverovalinta – strateginen ratkaisu. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 472. Helsinki.
- Pesonen, Mauno & Räsänen, Petri (1994): Yksityismetsänomistajien metsäverovalinnat ja arvioita metsäverokertymistä 1993–2005. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 535. Helsinki.
- Pesonen, Mauno; Räsänen, Petri & Kettunen, Arto (1995): Modelling Non-Industrial Private Forest Landowners' Strategic Decision Making by Using Logistic Regression and Neural Networks: Case of Predicting the Choice of Forest Taxation Basis. Silva Fennica 29(2). Helsinki.
- Polinsky, Mitchell A. (1983): An Introduction to Law and Economics. Boston.

- Posner, Richard A. (1998): *Economic Analysis of Law*. Fifth edition. New York.
- Price, Colin (1989): *The Theory and Application of Forest Economics*. Cornwall.
- PTT katsaus 3/1999. Helsinki.
- Punakallio, Minna (1998): Verokilpailu ja pääomamarkkinat. VM kansantalous-osasto, keskustelualoitteita N:o 61. Helsinki.
- Puranen, Pasi (1999): Tuloverotuksen kirjanpitosidonnaisuus. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden julkaisusarja A:34. Turku.
- Puronen, Pertti (1998): Omaisuuden siirtoverot. Helsinki.
- Rajamäki, Aaro; Marttila, Mauri & Kanerva, Ari (1994): Kiinteistöverotuksen käsikirja. 3., uudistettu painos. Jyväskylä.
- Ranta-Lassila, Hannele (1999): Pienhankinnat verotuksessa. Verotus 2/1999.
- Rauskala, Raimo (1985): *Forest Taxation and Roundwood Supply in Finland*. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 176. Helsinki.
- Rehbinder, Maria (1995): Personbolag i beskattningen. Inkomstbeskattningen av öppna bolag och kommanditbolag i spänningsfältet mellan beskattningen av enskilda näringsidkare och aktiebolag. Helsingfors.
- Reunala, Aarne & Heikinheimo, Matti (1987): Taistelu metsistä. Voimaperäinen metsätalous Suomessa ja muissa maissa. Helsinki.
- Riihinen, Päiviö (1981): Puunmyyntihalukkuus, sen kehitys ja säätely. Metsäteho. Helsinki.
- Riihinen, Päiviö & Tikkanen, Ilpo (1985): Dynaamisen metsäpolitiikan avulla metsä- ja puutalouden hallittuun kasvuun. Helsingin yliopiston kansantaloudellisen metsäekonomian laitoksen tiedonantoja N:o 12. Helsinki.
- Ripatti, Pekka (1996): Factors Affecting Partitioning of Private Forest Holdings in Finland. A Logit Analysis. AFF 252. Helsinki.
- Ripatti, Pekka (1998): Naiset metsänomistajina. Teoksessa: Ripatti, Pekka (toim.): Naiset metsäsektorilla. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 697. Helsinki.
- Rose-Ackerman, Susan (1986): Efficiency, Equity and Inalienability. In: Von der Schulenburg, J.-Matthias Graf & Skogh, Göran (ed.): *Law and Economics and The Economics of Legal Regulation*. Dordrecht.
- Rosen, Harvey S. (1995): *Public Finance*. 4th ed. Chicago.
- Saastamoinen, Olli (1997): Monikäytön arvottaminen. Teoksessa: Häyrynen, Mikko (toim.): *Tapion taskukirja*. 23., uudistettu painos. Jyväskylä.
- Saksa, Timo & Haverinen, Marja (1993): Etelä-Savon metsänomistajat ja metsäveroudistus. Helsingin yliopiston maaseudun tutkimus- ja koulutuskeskuksen julkaisuja 24. Mikkeli.
- Savolainen, Vesa & Teperi, Väinö (2000): Jälkiverotus. Helsinki.
- Sevola, Yrjö (1997): Metsätilastoja. Teoksessa: Häyrynen, Mikko (toim.): *Tapion taskukirja*. 23., uudistettu painos. Jyväskylä.
- Simula, Anna-Leena (1994): Metsätalouden kannattavuus ja rahaliike maatalouden kannattavuustutkimustiloilla vuosina 1966–1992. PTT raportteja ja artikkeleita 128. Espoo.
- Skatteutgifter (1987). Tax expenditure. Nordisk Ministerråd 1987:11. Stockholm.
- Skogsåret 1997–98. Aktuellt om skogsägarna och svensk skogsnäring. Stockholm.
- Soebstad, Torleiv & Andersen, Orwall (1991): *Eierskifte i landbruket*. Oslo.
- Suomen kestävä metsätalouden kriteerit ja indikaattorit metsätalouden tilan kuvaajina (1997). Maa- ja metsätalousministeriö. Helsinki.

- Suomen tukki- ja kuitupuumarkkinat ekonometrisen mallin valossa (1988). Kuuluvainen, Jari; Ollonqvist, Pekka; Ovaskainen, Ville; Pajuoja, Heikki; Salo, Jorma; Seppälä, Heikki & Tervo, Mikko. Teoksessa: Sevola, Yrjö (toim.): Metsä, yritys, yhteiskunta. Metsäekonomian tutkimusosasto 60 vuotta. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 288. Helsinki.
- Surrey, Stanley S. (1973): *Pathways to Tax Reform. The Concept of Tax Expenditures*. Cambridge.
- Surrey, Stanley S. & McDaniel, Paul R. (1985): *Tax Expenditures*. Cambridge.
- Talouspolitiikan mahdollisuudet euroalueella. VM taloudelliset ja talouspoliittiset katsaukset 1/99. Helsinki.
- Taloussanasto (1998). Yritys- ja kansantaloutta suomeksi, ruotsiksi, englanniksi, saksaksi ja ranskaksi. Tampere.
- Tervo, Mikko (1986): Suomen raakapuumarkkinoiden rakenne ja vaihtelut. *Communicationes Instituti Forestalis Fenniae* 137. Helsinki.
- Tikka, Kari S. (1972): Veron minimoinnista. Tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 165. Helsinki.
- Tikka, Kari S. (1974): Vuositulos ja verotettava tulo. Helsingin yliopiston julkisoi-
keuden laitoksen julkaisuja C 6. Helsinki.
- Tikka, Kari S. (1975): Vuositulos ja verotettava tulo. Suomalaisen lakimiesyhdis-
tyksen julkaisuja B-sarja N:o 171. Helsinki.
- Tikka, Kari S. (1983a): Vad avses med rättsäkerheten i beskattningen? Teoksessa: Rättsäkerheten i beskattningen. NSFS 12. Göteborg.
- Tikka, Kari S. (1983b): Förutsebarheten i beskattningen. Teoksessa: Rättsäkerheten i beskattningen. NSFS 12. Göteborg.
- Tikka, Kari S. (1989): Tuloverotuksen yksinkertaistaminen ja kokonaisvero-
uudistus: askel eteen- vai taaksepäin? Teoksessa: Juhlajulkaisu Lassi Kilpi 1920–
4.2.1990. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja C-sarja N:o 22. Hel-
sinki.
- Tikka, Kari S. (1990): Veropolitiikka. Jyväskylä.
- Tikka, Kari S. (1994): Oikeudellinen epävarmuus veroasioiden hoidon ongelmana.
Teoksessa: Asianajajan työkentältä – Från advokatens arbetsfält. Helsinki.
- Tikka, Kari S. (1995): Yritysverotuksen perusteet. 2., uudistettu painos. Jyväskylä.
- Tikka, Kari S. & Nykänen, Olli: Yritysverotus I (jatkuvatäydenteinen).
- Tikkanen, Ilpo & Vehkamäki, Seppo (1987): Yksityismetsien havutukkien kysyntä
ja tarjonta. Helsingin yliopiston kansantaloudellisen metsäekonomian laitoksen
tiedonantoja N:o 14. Helsinki.
- Tilli, Tapio (1992): Metsäverotuksen taso hakkuiden ja verotuksen tuottoperusteiden
avulla arvioituna. PTT raportteja ja artikkeleita N:o 101. Espoo.
- Tilli, Tapio (1993): Pääomaverouudistus ja maatilatalous. PTT raportteja ja artikke-
leita N:o 116. Espoo.
- Tilli, Tapio (1997): Metsäpääoman tuotoksen realisointiin liittyvä riski. Puun ennusta-
maton hintavaihtelu riskin mittarina Suomessa vuosina 1985–91 ja 1991–93.
PTT raportteja ja artikkeleita N:o 148. Espoo.
- Tilli, Tapio (1998): Metsäpääoman suhteellinen tuotto Suomessa vuosina 1986–1996.
PTT työpapereita N:o 8. Helsinki.

- Tilli, Tapio & Uusivuori, Jussi (1994): Puun hintavaihtelut Suomessa 1985–91 ja 1991–93. PTT raportteja ja artikkeleita N:o 132. Espoo.
- Tinbergen, J. (1952): *On the Theory of Economic Policy*. Amsterdam.
- Toivanen, Pertti (1989): Maatilalain tarkoituksien toteuttamisesta maanhankinta-oikeuslain keinoin. Teoksessa: Maaseutuoikeus. Agrarrecht. Agricultural Law. Suomen ympäristöoikeustieteen seuran julkaisuja 13. Maaseutuoikeuden seuran julkaisuja 1. Helsinki.
- Toivonen, Ritva & Mäki, Päivi (1999): Euroopan Unionin itälaajeneminen ja metsätalous. PTT työpapereita N:o 20. Helsinki.
- Toivonen, Ritva; Mäki, Päivi & Enroth, Raija-Riitta (1999): Euroopan Unionin tuki metsätaloudelle ja Agenda 2000 -uudistus. PTT raportteja N:o 163. Helsinki.
- Toppinen, Anne (1998): Econometric models on the Finnish roundwood market. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 701. Helsinki.
- Torvelainen, Jukka & Ripatti, Pekka (2000): Julkinen tuki nuoren metsän hoidon kannustimena. Työtehoseuran metsätiedote 8/2000 (621). Helsinki.
- Tuominen, Esko & Linnakangas, Esko (1995): Verosuunnittelu ja yritysvero. Porvoo.
- Turner, Robert; Newton, Carlton M. & Dennis, Donald F. (1991): *Economic Relationships Between Parcel Characteristics and Price in the Market for Vermont Forestland*. Forest Science 37(4). Bethesda.
- Uitamo, Janne (1997): Metsälakiuudistus ja metsien biologinen monimuotoisuus. Julkisoikeuden tutkimuksia ja kurssikirjoja N:o 6. Joensuun yliopiston yhteiskuntapolitiikan ja filosofian laitos. Joensuu.
- Uotila, Esa (1998): Yksityismetsätalouden kannattavuus. Työtehoseuran metsätiedote 8/1998. Helsinki.
- Uotila, Esa; Kakkuri, Eero & Toivanen, Erja (1993): Hankintahakkuut metsien pinta-alaverotuksessa. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 474. Helsinki.
- Uudistettu kirjanpitolainsäädäntö (1994). Järvinen, Risto; Prepula, Eero; Riistama, Veijo & Tuokko, Yrjö. Jyväskylä.
- Uusivuori, Jussi (1994): Vientihinnat, kannattavuus ja puuraaka-ainehinnat: Suomen, Ruotsin ja Kanadan metsäsektoreiden suhdannekiertoanalyysi. PTT raportteja ja artikkeleita N:o 123. Espoo.
- Uusivuori, Jussi & Mykkänen, Reijo (1996): *European Competition Policy in the Finnish Forest Sector*. PTT raportteja ja artikkeleita N:o 138. Espoo.
- Uusivuori, Jussi & Tilli, Tapio (1993): Metsäteollisuuden puun ostotarpeen ennustaminen. PTT raportteja ja artikkeleita N:o 113. Espoo.
- Vahtera, Pauli (1993): Suunnitelman mukaiset poistot. Käyttöomaisuuskirjanpito. Jyväskylä.
- Valkonen, Sauli; Rantala, Satu & Sipilä, Antti (1995): Jalojen lehtipuiden ja tervalepän viljely ja kasvattaminen. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 575. Helsinki.
- Vehkamäki, Seppo (1986): *The Economic Basis of Forest Policy*. AFF 194. Helsinki.
- Vepsäläinen, Ari P. J. & Kuula, Markku (1992): Puupörssin toteuttaminen ja vaikutukset puukaupan logistiisiin palveluihin. Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja D-157.
- Viherkenttä, Timo (1992): Uusi kiinteistövero. Jyväskylä.
- Voipio, Jaakko (1979): Elinkeinoverolain tausta, synty ja kehittyminen. Lainvalmisteluinformaatio lainsäätäjän tukena ja sen merkitys syntyvän lain soveltamiskelpoisuuden kannalta. Helsinki.

- Weckman, Johan (1993): Vaihto-omaisuuden hankintameno uudistuvan kirjanpitolain mukaan. Helsinki.
- Weisbrod, Burton A. (1964): Collective-Consumption Services of Individual-Consumption Goods. In: Oates, Wallace E. (ed.): The Economics of the Environment. Cambridge.
- Welinder, Carsten (1974): Skattepolitik. Lund.
- Werin, Lars (1990): Ekonomi och rättsystem. Särtryck. Stockholm.
- Wibe, Sören (1993): Den svenska skogspolitikens idéutveckling. Teoksessa: Palo, Matti & Hellström, Eeva (toim.): Metsäpolitiikka valinkauhassa. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 471. Helsinki.
- Wikström, Kauko (1985): Valtion tuloveron rakenne. Tutkimus tuloveron rakenteesta ja sen peruspiirteiden historiallisesta kehityksestä. Turun yliopiston julkaisuja sarja C osa 52. Turku.
- Wikström, Kauko (1986): Vero-oikeus ja yhteiskunnan muutokset. Oikeus 1986:3.
- Wikström, Kauko (1994): Oikeus ja talous. Tutkimus markkinamekanismin normatiivisen ohjaamisen tarpeesta ja mahdollisuuksista – esimerkkinä verotus. Helsinki.
- Wikström, Kauko (1999): Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden sarja A:33. Turku.
- Ylitalo, Esa (1992): Laskennalliset kantohinnat hakkuuvuosina 1989/90 ja 1990/91 sekä niiden vaikutus metsäveroperusteisiin vuonna 1991. Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja 431. Helsinki.
- Ylä-Liedenpohja, Jouko (1992): Monikäsitteinen verotuksen neutraalisuus. Verotus 2/1992.
- Zimmer, Frederik (1993): Laerobok i skatterett. Oslo.

PAINAMATTOMAT LÄHTEET

- Euroopan metsäministerikonferenssin seurannan johtoryhmän loppuraportti (1996). Maa- ja metsätalousministeriö.
- Hagqvist, Risto (1996): Visakoivun kasvatuksen kannattavuus. Esitelmä Metsäviiikon Puun Vuoden seminaaritilaisuudessa 26.3.1996.
- Kalkkinen, Ilmari (1937): Metsäpolitiikkamme yksityismetsänomistajain kannalta. Alustus MTK:n liittokokouksessa 3.7.1937.
- Kuuluvainen, Jari (1999): Suomen raakapuumarkkinoiden rakennemuutokset 1980- ja 1990-luvuilla. Alustus metsäekonomistiklubin seminaarissa ”Raakapuumarkkinat, taloudellinen tehokkuus ja kilpailuoikeus” 1.9.1999.
- Lövé, Lasse (1992): Arvio metsäverotuksen verokertymästä 1993. Valtion ja kuntien tuloverokertymät. Moniste 9.12.1992.
- Metsälain valvonta 1999. Maa- ja metsätalousministeriön kirje metsäkeskuksille 17.3.2000 (Dnro 608/631/2000).
- National Experiences on Criteria and Indicators. Compilation of Reports and Papers Made Available at the ISCI Seminar. Intergovernmental Seminar on Criteria and Indicators for Sustainable Forest Management. August 19–22, 1996, Helsinki, Finland. Ministry of Agriculture and Forestry.
- Saari, Eino (1932): Suomen nykyisen metsäverotuksen tarkastelua. Esitelmä Suomen Metsätieteellisen Seuran kokouksessa 13.12.1932.

- Suomen EU-metsäpolitiikan tavoitteet. EU-asioiden komitea, metsäpolitiikan alajaosto. Taatila, Hannele (1993): Metsäverouudistuksen vaikutus kuntien talouteen. Alustus Suomen Metsäyhdistyksen ja Metsäntutkimuslaitoksen metsäveroseminaarissa 10.11.1993 Helsingissä. Moniste.
- Tapion vuositilastot 1998. Metsätalouden kehittämiskeskus Tapio. Marraskuu 1999. Moniste.
- Testing of the Finnish Certification Standard. Indufor Oy. 10.1.1998.
- Tikka, Kari S. (1987): Toimiminen yhtenä tai useampana yhtiönä – edut ja haitat. Alustus Helsingin kauppakamarin seminaarissa 'Yritysmuutosten vero-ongelmat' 19.3.1987.

VIRALLISJULKAISUT

SUOMI

- Ehdotus metsien kestävän hoidon ja käytön sertifiointijärjestelmäksi Suomessa (1997). Metsäsertifiointin standardityöryhmä.
- Hankintahakkuiden työryhmän mietintö. Maa- ja metsätalousministeriö 1980.
- HE 30/1967 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle maatilatalouden tuloverolaiksi sekä siihen liittyväksi lainsäädännöksi.
- HE 172/1967 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- HE 165/1981 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 8 §:n, maatilatalouden tuloverolain 6 §:n ja tulo- ja varallisuusverolain 29 §:n muuttamisesta.
- HE 200/1992 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta.
- HE 203/1992 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain muuttamisesta.
- HE 204/1992 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi maatilatalouden tuloverolain muuttamisesta.
- HE 63/1996 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle metsälaiksi sekä laeiksi kestävän metsätalouden rahoituksesta ja rikoslain 48 luvun 1 §:n 3 momentin muuttamisesta.
- HE 171/1997 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle metsänhoitoyhdistyksistä annettavaksi laiksi.
- HE 54/1998 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle verontilityslaiksi ja laiksi tuloverolain 124 §:n muuttamisesta.
- HE 69/1998 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi maatilatalouden tuloverolain muuttamisesta.
- HE 42/1999 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi maatilatalouden tuloverolain 13 §:n muuttamisesta.
- HE 71/1999 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verontilityslain 12 ja 29 §:n sekä tuloverolain 21 ja 124 §:n muuttamisesta.
- Kansainvälinen metsäpolitiikka 1996–1997. MMM:n julkaisuja 2/1998.

- Kansallinen metsäohjelma 2010. MMM:n julkaisuja 2/1999.
- Kansallinen metsäohjelma 2010, taustaraportti. MMM:n julkaisuja 6/1999.
- Kansallisen metsäohjelman ympäristövaikutukset. Metsäohjelman YVA-työryhmän lausunto. Maa- ja metsätalousministeriö.
- Kansallisen metsäohjelman ympäristövaikutusten arviointi. Loppuraportti 17.9.1999. Maa- ja metsätalousministeriö.
- KM 1961:3. Maatalouden verokomitean mietintö.
- KM 1964:A 15. Metsäverokomitean mietintö.
- KM 1974:23. Pääomatulojen verotuskomitean mietintö.
- KM 1978:21. Metsäverotuksen kehittämiskomitean mietintö.
- KM 1980:16. Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan mietintö.
- KM 1981:2. Metsätaloussuunnitelman osamietintö I. Ehdotus metsäverotuksen kehittämiseksi.
- KM 1983:53. Metsäverotoimikunta 1983:n mietintö.
- KM 1987:39. Yritysverotuksen uudistamistoimikunnan mietintö.
- KM 1988:32. Metsäverotoimikunta -88:n mietintö.
- KM 1989:2. Kiinteistöverotoimikunnan mietintö.
- KM 1989:48. Puukaupan verotoimikunnan mietintö.
- KM 1992:5. Metsä 2000 -ohjelman tarkistustoimikunnan mietintö.
- KM 1995:11. Metsälakitoimikunnan mietintö.
- Kolmas ministerikonferenssi metsien suojelemiseksi Euroopassa. Lissabon 2.-4.6.1998. Päätökset. MMM:n julkaisuja 4/1999.
- Metsä 2000 -ohjelman pääraportti (1985). Talousneuvosto.
- Metsäsertifiointin toteutusjärjestelmän kehittäminen Suomessa. Metsien sertifiointitoimikunta. MMM:n julkaisuja 6/1997.
- Metsätalouden ympäristöohjelma metsäpolitiikan linjanluojana. MMM:n julkaisuja 1/1998.
- Metsäverojärjestelmän uudistaminen. Valtiontalouden tarkastusvirasto 1999. Tarkastuskertomus 2/99.
- Perintöverojärjestelmän toimivuus. Valtiontalouden tarkastusvirasto 1998. Tarkastuskertomus 6/98.
- Pääministeri Paavo Lipposen II hallituksen ohjelma 15.4.1999.
- TM 1985:VM 18. Veroluokitustyöryhmän muistio.
- TM 1987:VM 28. Maatilojen veropohjatyöryhmän muistio.
- TM 1991:VM 2. Metsäveroasetustyöryhmä -90:n I osamuistio.
- TM 1991:VM 16. Metsäveroasetustyöryhmä -90:n II osamuistio.
- TM 1991:VM 28. Pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen kehittämislinjat. Asiantuntijaryhmän muistio.
- TM 1992:VM 5. Puun myyntitulojen verotustyöryhmän muistio.
- TM 1992:VM 21. Pääomatulojen verouudistuksen taloudellisia vaikutuksia selvittäneen työryhmän muistio.
- TM 1994: MMM 3. Metsätalouden ympäristöohjelmatyöryhmän mietintö.
- TM 1995: MMM 3. Suomi ja EU:n metsäsektori – strategisia linjauksia.
- TM 1995: VM 6. Harmaan talouden selvitystyöryhmän loppuraportti.
- TM 1997: MMM 4. Energiapuutyöryhmän muistio.
- TM 1997: VM 36. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio.
- TM 1999: MMM 5. Metsän yhteisömuotojen kehittämistyöryhmän muistio.

Valtion talousarvioesitys 1997.

Valtion talousarvioesitys 2000.

Verotuet Suomessa (1988). Valtiovarainministeriön julkaisusarja 2. Suunnittelusih-
teeristö.

RUOTSI

Prop. 1999/2000:1. Förslag till statsbudget för 2000.

RP 1997/98:158. Uppföljning av skogspolitiken.

Skogsstatistisk årsbok 1999. Sveriges officiella statistik. Skogsstyrelsen. Jönkö-
ping.

SOU 1992:76. Skogspolitiken inför 2000-talet. Bilagor I. 1990 års skogspolitiska
kommitté.

SOU 1992:111. Den framtida skogsvårdsorganisationen. 1990 års skogspolitiska
kommitté. Slutbetänkande.

SOU 1995:104. Skattereformen 1990–1991. En utvärdering.

SOU 1995:148. Rationaliserad fastighetstaxering, del 2. Slutbetänkande av Utred-
ningen om förenklad fastighetstaxering, m.m.

SOU 1997:2. Inkomstskattelag. Del II. Huvudbetänkande av Skattelagskommittén.

SOU 1998: 95. Förstärkt skydd av skogsmark för naturvård.

SOU 1999:59. Begränsad fastighetsskatt. Delbetänkande av Fastighetsbeskattnings-
kommittén.

NORJA

Innst.S.nr. 208 (1998–99). Innstilling fra næringskomiteen om verdiskaping og
miljoemuligheter i skogsektoren (skogmeldingen).

NOU 1996:9. Groenne skatter – en politikk for bedre miljø og høye sysselsetting.

NOU 1996:17. I Norge – for tiden?

NOU 1999:7. Flatere skatt.

St meld nr 17 (1998–99). Verdiskaping og miljø – muligheter i skogsektoren
(skogmeldingen).

St meld nr 1 (1999–2000): Nasjonalbudsjettet 2000.

Statistisk årsbok 1999. Statistisk sentralbyrå.

LYHENTEET

A	asetus
AFF	Acta Forestalia Fennica
CSD	United Nations Commission on Sustainable Development
DG	Directorate Général
ECU	European Currency Unit
ed.	kansanedustaja
EEC	European Economic Community
EMOTR	Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahasto
ETLA	elinkeinoelämän tutkimuslaitos
EU	Euroopan Unioni
EVHE	eduskunnan vastaus hallituksen esitykseen
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
EY	Euroopan Yhteisöt
EYVL	Euroopan Yhteisöjen virallinen lehti
FAO	United Nations Food and Agriculture Organisation
FIFO	first in, first out
FBI	Forest-Based Industries
fob	free on board
FSC	Forest Stewardship Council
HE	hallituksen esitys
IFF	Intergovernmental Forum for Forests
IPF	Intergovernmental Panel on Forests
KHO	korkein hallinto-oikeus
KIE	Keskinen Itä-Eurooppa
KL	kommunalskattelag (SFS 1928: 370)
KM	komiteamietintö
KPL	kirjanpitolaki (1336/1997)
KVL	keskusverolautakunta
L	laki
LA	lakialoite
LO	läninoikeus
ML	metsälaki (1093/1996)
MMM	maa- ja metsätalousministeriö
MmVM	maa- ja metsätalousvaliokunnan mietintö
MTK	Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitto
MVL	maatilatalouden tuloverolaki (543/1967)
NEIO	new empirical industrial organisation

NOK	Norjan kruunu
NOU	Norges offentlige utredninger
NSFS	Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PEFC	Pan European Forest Certification Scheme
PerVL	perintö- ja lahjaverolaki (378/1940)
PK	perintökaari (40/1965)
PTT	Pellervon taloudellinen tutkimuslaitos
RP	regeringens proposition
SBVL	lov om skogbruk och skogvern (21.5.1965)
SCPP	structure-conduct-performance-paradigm
SEK	Ruotsin kruunu
SFS	Svensk författningssamling
SKL	skogskontolag (SFS 1954: 142)
SKSFS	Skogsstyrelsens författningssamling
SL	lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) (26.3.1999 nr. 14)
SOU	Statens offentliga utredningar
SuVM	suuren valiokunnan mietintö
SVL	skogsvårdslagen (SFS 1979: 429)
T	taltio
TM	työryhmämuistio
TOL	tulo- ja omaisuusverolaki (888/1943)
TTT	Työväen taloudellinen tutkimuslaitos
TVL	tuloverolaki (1535/1992)
UK	United Kingdom
UNCED	United Nations Conference on Environment and Development
USA	United States of America
USD	Yhdysvaltain dollari
VAPO	Valtion polttoainekeskus
VATT	Valtion taloudellinen tutkimuslaitos
VaVM	valtiovarainvaliokunnan mietintö
VM	valtiovarainministeriö
vp	valtiopäivät
VVL	varallisuusverolaki (1537/1992)
WTO	World Trade Organisation
WWF	World Wildlife Fund
YK	Yhdistyneet kansakunnat
YML	yksityismetsälaki (412/1967)
YVA	ympäristövaikutusten arviointimenettely

I TUTKIMUKSEN LÄHTÖKOHDAT

1.1 Metsäpoliittisia ongelmia

Metsäpolitiikalla ymmärretään käsillä olevassa tutkimuksessa valtion päätöksenteoelimityssä syntyvää tavoitteiden ja keinojen muodostamaa kokonaisuutta, joka liittyy metsiin. Valtio nähdään perinteisessä, weberiläisessä merkityksessä ihmisyhteisönä, jolla on legitiimi monopoli fyysisen väkivallan käyttöön tietyllä alueella. Max Weber ei lähtenyt määritelmässään valtion tehtävistä, vaan valtion käytettävissä olevista keinoista. Yhteiskunnalliselle kehitykselle on teollisen yhteiskunnan alkuvaiheista lähtien ollut luonteenomaista valtion tehtävien kasvu, mikä näkyy muun muassa kokonaisveroasteen trendinomaisena nousuna.¹

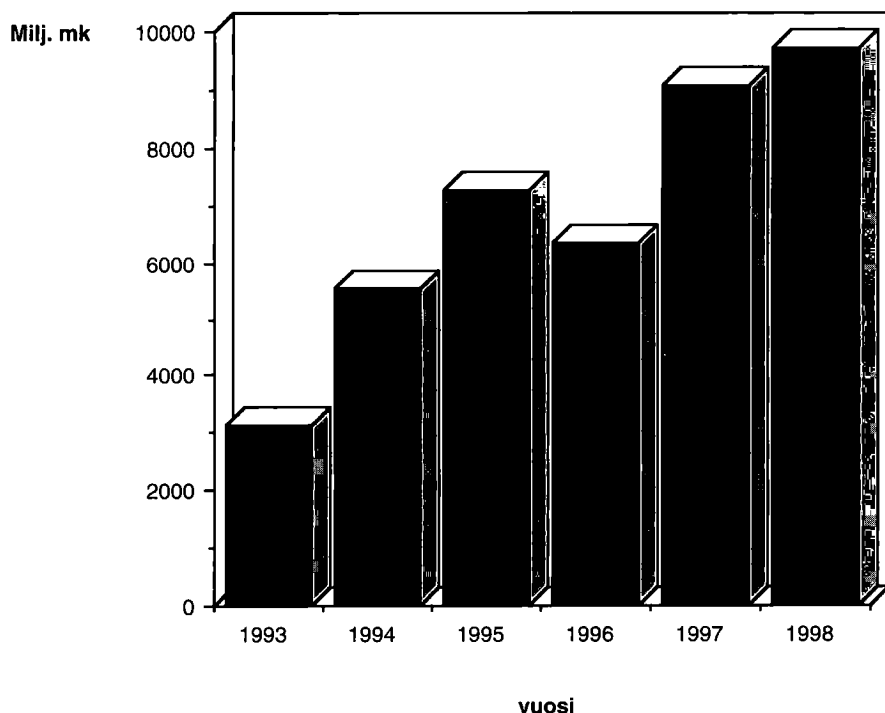
Laajassa merkityksessä metsäpolitiikkaan kuuluu myös muiden toimijoiden kuin valtion toimesta syntyviä, metsiin liittyviä toimenpiteitä.² Tällöin sellaiset ryhmät, joilla ei ole välitöntä kytkentää koko yhteiskunnan poliittiseen järjestelmään, voivat harjoittaa metsäpolitiikkaa. Metsäpolitiikan *sensu largo* -määritelmän puolesta vahvasti puhuva argumentti on sektorin markkinalähtöisyys. Suomessa monet metsiin liittyvät, yhteiskunnallisesti merkittävät prosessit ovat käynnistyneet muuten kuin valtion toimesta. Esimerkiksi puumarkkinaosapuolten välisillä puunhintasuositus-sopimuksilla on ollut merkittäviä metsäpoliittisia vaikutuksia. Näillä toimijoilla oli myös keskeinen osuus 1960-luvun Mera-ohjelmiin, joilla lisättiin tuntuvasti metsänhoitoinvestointeja. Valtion osuus metsätalouden rahavirroista on niin ikään vähäinen. Kuten kuvasta 1-1 voidaan todeta, metsätalouden yrittäjätulojen määrä on nykyisellään noin kymmenen miljardin markan vuositasoa, kun taas valtion panostus metsänhoitotöihin yksityismetsissä on suuruusluokkaa 350 miljoonaa markkaa.³

Voidaan väittää, että 1990-luvulla kansalaisyhteiskunnan rooli suhteessa valtion korostui metsiin liittyvissä kysymyksissä. Monissa maissa toteutettu metsäpo-

¹ Veroasteen kasvusta pitkällä aikavälillä ks. Welinder 1974 s. 33–41 sekä Messere 1993 s. 46–50.

² Palo (1993 s. 311) käyttää termiä 'julkisen metsäpolitiikka' metsäpolitiikasta *sensu stricto* ja yleistermiä 'metsäpolitiikka' *sensu largo* -merkityksessä. Hän perustelee metsäpolitiikan sisällön aiempaa laajempaa näkökulmaa sillä, että metsätalouden sidonnaisuus muuhun yhteiskuntaan ja maailmaan on kasvanut.

³ Valtion talousarvioletus 2000 s. 285.



Kuva 1-1. Yrittäjätulot metsätaloudesta vuosina 1993–1998. Lähde: Valtion talousarvioesitys 2000, liitetaulukko 12.

litiikan uudelleenlinjaus perustuu kansainvälisiin prosesseihin, joissa metsien merkitys on nähty aiempaa laajempaan. Erilaisilla kansalaisjärjestöillä, muun muassa ympäristönsuojelujärjestöillä, on ollut keskeinen asema näissä prosesseissa. Teollistuneissa maissa talouspolitiikan valtavirta on 1980-luvulta alkaen kulkenut uusklassiseen suuntaan, mikä merkitsee kansalaisyhteiskunnan toiminnan korostumista suhteessa valtioon.

Edellä kuvatuista kehityssuunnista huolimatta tässä työssä on valittu metsäpolitiikan *sensu stricto* -määritelmä. Perusteena on lähinnä käsitteiden johdonmukaisuus. Kukaan ryhmä pyrkii edistämään omia intressejään, ja demokraattisessa yhteiskunnassa päätökset muotoutuvat valtasuhteiden perusteella tehtävinä kompromisseina. Päätökset pannaan täytäntöön viime kädessä pakkovaltaa käyttäen. Kansalaisyhteiskunnan ja valtion välinen rajanveto vaihtelee huomattavasti eri yhteiskunnissa. Myös tämä rajanveto heijastaa yhteiskunnallisia arvostuksia ja valtasuhteita. Kovin täsmällinen rajanveto on tuskin käytännössä edes mahdollinen.

Valtion väliintuloa metsiin liittyvissä kysymyksissä perustellaan nykyään yleensä markkinoiden ulkopuolisten vaikutusten huomioon ottamisella ja sitä kautta tapahtuvalla markkinoiden toimivuuden paranemisella. Demokraattisen yhteiskunnan päätöksentekomenettelyn eri vaiheissa painottuvat toisinaan eri näkökohdat, joista vain osa on kirjattu virallisjulkaisuihin. Tästä johtuen esimerkiksi metsätuloverolainsäädännön esitöissä ilmaistut perustelut eivät aina vastaa lopullista säännöstä. On lisäksi mahdollista, että säännöksen soveltamiskäytäntö poikkeaa huomattavastikin esitöissä ilmaistuista perusteluista. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan metsäpoliittisissa dokumenteissa ilmaistujen tavoitteiden suhdetta metsätalouden tuloverotukseen. Sen sijaan lähinnä valtiotieteen alaan kuuluvaa kysymystä siitä, miten eri kansalaisryhmien toiminta on vaikuttanut tiettyjen metsäpoliittisten tavoitteiden syntymiseen, ei tässä tutkimuksessa käsitellä.

Esimerkkinä säännöksen esitöiden, sanamuodon ja soveltamiskäytännön välisistä eroista voi tarkastella metsätuloverotuksen siirtymäsäännöstä (TVL 140 §). Pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen kehittämisyöryhmä esitti, että verovelvollinen voisi päättää, minä vuotena hän siirtyisi puun myyntitulojen verotukseen viiden vuoden siirtymäkauden aikana.⁴ Puun myyntitulojen verotustyöryhmä puolestaan esitti, että verovelvollinen voisi valita metsän puhtaan tuoton verotuksen ja puun myyntitulojen verotuksen välillä kymmenen vuoden siirtymäkauden alussa. Valintaa ei voisi vaihtaa siirtymäkauden aikana.⁵ Hallituksen esityksen mukaan metsätuloverotuksen siirtymäkausi olisi 13 vuotta, ja valinnan verojärjestelmien välillä voisi tehdä vain siirtymäkauden alussa. Valintaoikeus olisi rajattu pelkästään luonnollisiin henkilöihin, kuolinpesiin ja näiden muodostamiin yhtymiin.⁶ Säännösehdotus ei muuttunut eduskuntakäsittelyssä.⁷ Säännöstä sovellettaessa on syntynyt runsaasti oikeuskäytäntöä. Tapauksessa KHO 1993 B 513 katsottiin, ettei metsänomistaja voi valita yksin omistamalleen tilalle eri verojärjestelmää kuin puolisoiden yhdessä omistamalle tilalle. Ratkaisu on vastoin säännöksen esitöissä ilmaistua verovelvolliskohtaista valintaoikeutta.

Tutkimuksessa valittu näkökulma tuottaa tiettyjä ongelmia. Olennainen osa metsätaloutta, puumarkkinat, sijoittuu selkeästi yksityiselle sektorille. Valtio ylläpitää toki edelleenkin infrastruktuuria, joka antaa mahdollisuuden puumarkkinoiden toiminnalle. Yhteiskunnallista infrastruktuuria edustavat esimerkiksi puukauppaa sääntelevät normit, tuomioistuinjärjestelmä sekä kilpailuviranomaiset. Valtion suora väliintulo puukauppaan – lukuunottamatta valtiota metsänomistajana tai metsäteollisuusyhtiön omistajana – on kuitenkin nykyään poissuljettu vaihtoehto. Se

⁴ TM 1991: VM 28 s. 48–49.

⁵ TM 1992: VM 5 s. 12.

⁶ HE 200/1992 vp s. 10.

⁷ EVHE 200/1992 vp s. 43.

tulee kysymykseen lähinnä poikkeusoloissa, kuten esimerkiksi viime sotien aikaisissa velvoitehakuissa. Nykyisissä metsäpoliittisissa dokumenteissa päin vastoin korostetaan tarvetta suunnitella ja mitoittaa metsäpolitiikan keinot mahdollisimman neutraaleiksi puumarkkinoiden toiminnan kannalta.⁸

Valtion toimilla on toki nykyäänkin vaikutuksia puumarkkinoilla. Vuosina 1993–2005 sovellettava metsätuloverotuksen siirtymäkausi näyttää ennakkoodotusten mukaisesti lisäävän siirtymäkaudella vanhaan verojärjestelmään jääneiden metsänomistajien puunmyyntiä.⁹ Mielenkiintoinen kysymys on, vähentävätkö he siirtymäkauden päätyttyä vastaavasti puunmyyntiään. Niin ikään eri verojärjestelmien pitkän aikavälin vaikutuksilla puumarkkinoihin on merkitystä muun muassa investointeja suunnittelevalle metsäteollisuudelle. Toimialan ominaispiirre on erinomaisen pitkä aikajänne: tänä päivänä käytettävissä oleva puuraaka-aine on saatu aikaan monta vuosikymmentä sitten tehtyjen investointien seurauksena.

Toisaalta puumarkkinoiden tapahtumat vaikuttavat metsäpoliittisiin päätöksiin. Puumarkkinoilla pieniläpimittainen puu käy nykyään heikosti kaupaksi, koska sille on vaikeaa löytää riittävän jalostusarvon antavia käyttökohteita. Tämän seurauksena ensiharvennuksia tehdään vain murto-osa metsänhoidollisesta tarpeesta. Vastaa-vasti taimikoiden ja nuorten metsien hoitotöitä jää paljon tekemättä.¹⁰ Nämä puutteen muodostavat yhden keskeisimmistä metsäpoliittisista ongelmista. Kansallinen metsäohjelma 2010:ssä esitetään näiden työläjien tavoitteiksi lähes kaksinkertaisia määriä nykyisiin suoritteisiin verrattuna. Keinoina metsäohjelmassa esitetään lähinnä valtion tuen sekä metsänomistajien neuvonnan lisäämistä.¹¹ Tässä tutkimuksessa analysoidaan metsäpoliittisten tavoitteiden ilmenemistä verolainsäädännössä ja mahdollisesti oikeuskäytännössä.

Metsäpolitiikalla on yhteyksiä usealle muulle politiikan lohkolle. Perinteisin liityntä on talouspolitiikkaan.¹² Metsäpolitiikkaa on toisinaan tarkasteltu talouspolitiikan yhtenä osa-alueena rinnan maatalouspolitiikan kanssa. Metsäsektorin suuresta kansantaloudellisesta merkityksestä johtuen on metsäpolitiikkaan ajoittain suhtauduttu torjuvasti muusta talouspolitiikasta irrallisena sektoripolitiikkana. Metsäsektorilla tarkoitetaan tässä tutkimuksessa metsätaloutta, metsäteollisuutta ja met-

⁸ Kansallinen metsäohjelma 2010, taustaraportti s. 81

⁹ Ovaskainen–Ripatti 1998 s. 188–189.

¹⁰ Kansallinen metsäohjelma 2010, taustaraportti s. 78–85.

¹¹ Kansallinen metsäohjelma 2010 s. 7.

¹² Taloussanasto (s. 296–297) määrittelee talouspolitiikan seuraavasti: ”Julkisen vallan tietoiset toimenpiteet kokonaistaloudellisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Yleisimmistä tavoitteista mainittakoon täystyöllisyys, vakaa hintataso, taloudellinen kasvu, ulkoinen tasapaino (maksutase) ja oikeudenmukainen tulonjako. Talouspolitiikan välineinä erotetaan tavallisesti rahapolitiikka, finanssipolitiikka, tulopolitiikka, valuuttakurssipolitiikka, kauppapolitiikka, elinkeino- ja rakennepolitiikka sekä aluepolitiikka.”

sätuotteiden käyttöä sekä näihin liittyviä toimintoja (muun muassa kone- ja laitevalmistus sekä koulutus ja tutkimus).

Nykyään metsäpolitiikalla on läheinen liityntä ympäristöpolitiikkaan. Esimerkiksi metsä- ja luonnonsuojelulakien samanaikaisessa valmistelussa 1990-luvun puolivälissä keskusteltiin pitkään siitä, kumpaan lakiin sijoitetaan säännökset tiettyjen metsäisten luontotyyppien ominaispiirteiden säilyttämisestä.¹³ Lopputuloksena oli, että luonnonsuojelulain (1096/1996) 29 §:ssä säädetään kaikkiaan yhdeksästä suojellusta luontotyyppistä, joista kolme ensimmäistä on metsäisiä luontotyyppejä, mutta käytännössä hyvin harvinaisia elinympäristöjä. Metsälain (1094/1996) 10 §:ssä puolestaan säädetään talousmetsissä esiintyvien seitsemän metsäluonnon biologisen monimuotoisuuden kannalta erityisen tärkeän elinympäristön ominaispiirteiden säilyttämisestä. Rajanveto on tältä osin ollut ensimmäisten vuosien kokemusten mukaan toimiva, vaikka kahteen erilliseen hallinnolliseen järjestelmään aina liittyy omat ongelmansa. Joissain kysymyksissä on vaikeaa sanoa, missä kohden metsä- ja ympäristöpolitiikan välinen raja tarkkaan ottaen kulkee.

Metsäpolitiikalla on niin ikään liittymäkohtia teollisuuspolitiikkaan. Vielä 1970-luvulla integroitunut metsäteollisuus sai toteuttaa laajennusinvestointeja pelkästään keskuspankin luvalla. Varhaisemmasta historiasta löytyy esimerkkejä vielä voimakkaammasta metsäteollisuuden sääntelystä. Koska metsätaloutta ei ole ilman metsäteollisuutta, on metsäteollisuuden sääntelyllä välitön vaikutus metsäpolitiikkaan. Viime aikoina metsäpolitiikan ja teollisuuspolitiikan kytkentä ei ole ollut näin konkreettinen. Teollisuuspolitiikan kautta metsäpolitiikalla on liityntä myös energiapolitiikkaan.

Maaseutu- ja aluepoliittisilla näkökohdilla on pitkään ollut painoarvoa metsäpolitiikassa, eikä se nykyään ole EU:n maaseutupolitiikan myötä ainakaan vähenevässä. Metsä on yksi suomalaisen maaseudun harvoisista luontaisista vahvuuksista. Metsä lisää selvästi mahdollisuuksia sopeutua EU:n yhteiseen maatalouspolitiikkaan, toisin kuin valtaosassa muita jäsenmaita. Yhteiskunnan kaupungistuminen on Suomessa tapahtunut lyhyemmässä ajassa kuin muualla EU:ssa. Toisaalta Suomi on unionin maaseutumaisin maa. Kansallinen metsäohjelma 2010:ssä esitetyt tavoitteet metsänhoitotöiden suoritemäärien lisäämisestä sekä puun energiakäytön nostamisesta viiteen miljoonaan kuutiometriin vuoteen 2010 mennessä luovat toteutessaan merkittävästi työtilaisuuksia haja-asutusalueille. Toisaalta maaseudun muutos, etenkin metsänomistajien kaupungistuminen, vaikuttaa merkittävästi metsätalouden toimintaedellytyksiin. Käsillä olevassa työssä sivutaan aluepoliittisia näkökohtia tarkasteltaessa maatilatalouden tuloverolakia (543/1967).

¹³ KM 1995: 11 s. 26.

Metsäpolitiikan yhtymäkohta liikennepolitiikkaan syntyy siitä tosiasiasta, että metsäteollisuus on Suomen tavaraliikenteen suurin toimiala.¹⁴ Metsäteihin kohdistuvat metsäpoliittiset linjaukset heijastuvat merkittävään osaan maaseudun infrastruktuuria. Metsä on merkittävä virkistys- ja henkisen innostuksen lähde monelle suomalaiselle, mikä tuottaa liitynnän sosiaali- ja terveystalouteen sekä kulttuuripolitiikkaan. Metsiin liittyy talous- ja kulttuurihistoriaa. Metsien käsittelyn ja hoidon käytännöt heijastuvat osaltaan myös puolustuspolitiikkaan. Integraatiokehityksen myötä metsäpolitiikan ja ulkopolitiikan välinen yhteys on selvästi voimistunut. Kansainväliset neuvottelut muun muassa ympäristönsuojelusta sekä vapaakaupasta vaikuttavat metsäsektoriin. Tämän tutkimuksen kannalta metsäpolitiikan liityntä viimeksi mainittuihin politiikan lohkoihin ei ole kuitenkaan kiinnostavaa.

Yhteiskuntapolitiikkaan kuuluva talouspolitiikka jaetaan yleensä finanssi-, raha- ja tulopolitiikkaan. Finanssipolitiikan kohteena ovat julkisen sektorin tulot ja menot. Veropolitiikka on siten keskeinen osa finanssipolitiikkaa. Veropolitiikkaan kuuluvat ne julkisen vallan toimenpiteet, jotka liittyvät veroihin. Veropolitiikalle on luonteenomaista monitavoitteisuus: fiskaalisen tavoitteen ohella verotuksella on usein jako-, suhdanne- ja kasvupoliittisia tavoitteita. Tuloverojärjestelmän progressio tasoittaa tulonjakoa. EVL:n esitöissä on ilmaistu tavoite tukea verotuksen avulla taloudellista kasvua.¹⁵ Verotukseen liittyvät tavoitteet ovat usein keskenään ristiriitaisia.¹⁶

Metsätuloveropolitiikalla ymmärretään tässä tutkimuksessa niitä valtion toimenpiteitä, jotka liittyvät metsätulon perusteella kannettaviin veroihin. Metsäomaisuuden hallintaan ja siirtämiseen kohdistuvia veroja käsitellään lyhyesti. Metsään liittyvät kulutusverot jätetään kokonaan tämän tutkimuksen ulkopuolelle. Tutkimusteeman rajausta perustuu tutkimusekonomisiin syihin.

Tutkimusteeman rajausta voidaan kritisoida. Pyrkimys neutraaliin verotukseen on viime aikoina ollut vallitseva suuntaus metsätuloverotuksessakin. Vuoden 2005 loppuun asti ulottuvalla metsätuloverotuksen siirtymäkaudella (TVL 140 §) sovelletaan vielä selvästi ohjaamaan tarkoitettuja MVL:n metsätuloverosäännöksiä. Myös valmisteverotuksen alueelta löytyy tarkoituksellisesti ohjaavaa verotusta. Energiaverotuksen kehityssuuntana on ollut suosia puun energiakäyttöä fossiilisten polttoaineiden asemesta.

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan metsäpoliittisten tavoitteiden ilmenemistä metsätuloverotuksessa. Tietty verolain säännös ilmentää harvoin vain yhtä tavoitetta. Niinpä metsätuloverotuksenkin säännökset ilmentävät pääsääntöisesti myös muita kuin metsäpoliittisia tavoitteita. Esimerkiksi puun myyntitulojen verotukseen

¹⁴ Kansallinen metsäohjelma 2010, taustaraportti s. 32.

¹⁵ HE 172/1967 vp s. 1–3.

¹⁶ Tikka 1990 s. 21–22.

siirtyminen vuodelta 1993 toimitetusta verotuksesta alkaen ilmentää pyrkimystä pääomatulojen yhtenäiseen verojärjestelmään.¹⁷ Verouudistusten yleisenä kehityssuuntana 1980-luvun loppupuolelta alkaen on ollut verotuksen neutraalisuuden korostaminen ja sitä kautta erilaisten elinkeinopoliittisten sekä muita politiikan lohkoja palvelevien verotussäännösten välttäminen.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet

Tämän tutkimuksen tavoitteet voidaan tiivistää seuraavasti:

1. Selvittää metsätalouden tuloverotuksen voimassa olevaa oikeustilaa.
2. Verrata Suomessa sovellettavaa kolmea metsätuloverojärjestelmää toisiinsa sekä niihin kriteereihin, joita hyvinvointiteorioissa on kehitetty hyvälle verojärjestelmälle.
3. Verrata suomalaista metsätuloverotusta ruotsalaiseen ja norjalaiseen metsätuloverotukseen.
4. Arvioida eri metsätuloverojärjestelmien vastaavuutta metsäpoliittisiin tavoitteisiin.

Suomessa ei ole aiemmin julkaistu oikeustieteellistä väitöskirjaa metsätuloverotuksesta. Tästä johtuen aiheeseen liittyy selvä tarve voimassa olevan oikeustilan selvittämiseen. Työssä käsitellään periaatteessa koko metsätalouden tuloverotus. Lähtökohta antaa tutkimukselle jossain määrin kartoittavan kehystutkimuksen luonteen. Yksittäiseen verolain säännökseen ei pääsääntöisesti voida syventyä paljoakaan.

Toinen vaihtoehto olisi ollut rajata tutkimusaihe suppeammin ja valita tarkastelun kohteeksi jokin osa-alue metsätalouden tuloverotuksesta. Esimerkiksi puuston hankintamenon jaksottaminen on mielenkiintoinen kysymys, johon on suhtauduttu eri tavoin eri metsätuloverojärjestelmissä. Ei kuitenkaan tunnu mielekkäältä lähteä tutkimaan metsätuloverotuksen erityiskysymyksiä, kun yleiskartoitusta ei ole tehty. Tulevissa tutkimushankkeissa on luontevaa syventyä metsätuloverotuksen erityiskysymyksiin.

¹⁷ TM 1991: VM 28 s. 43–44.

Metsätuloverojärjestelmällä tarkoitetaan tässä työssä tietyn verolain mukaan toimitettavaa metsätuloverotusta. Näin määriteltynä Suomessa sovelletaan nykyään kolmea metsätuloverojärjestelmää. Yleisin on tuloverolain (1535/1992) mukainen metsätuloverotus. Vuodesta 1993 alkaen noin 62 prosenttia yksityismetsien pinta-alasta on TVL:n mukaisen metsätuloverotuksen piirissä. Muut yksityismetsät ovat vuodelta 2005 toimitettavaan verotukseen asti maatilatalouden tuloverolaissa säädetyn verotuksen piirissä. Yksityismetsillä tarkoitetaan tässä tutkimuksessa luonnollisten henkilöiden tai heidän muodostamiensa yhtymien tai kuolinpesien omistamia metsiä. Kolmannesta metsätuloverojärjestelmästä säädetään elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa (360/1968). Tätä verojärjestelmää sovelletaan lähinnä metsäteollisuusyhtiöiden omistamiin metsiin.

MVL:n mukainen metsätuloverotus on tuottoverotusta, kun taas kaksi muuta metsätuloverojärjestelmää perustuvat tuloverotukseen. MVL:ssä säädetty maatalouden verotus on tuloverotusta, joka siis on maatalouden osalta ollut käytössä jo yli kolme vuosikymmentä. Tuottoverotus poistuu metsätaloudestakin kokonaan vuodelta 2006 toimitettavasta verotuksesta alkaen. Parhailleen käynnissä oleva metsätuloverotuksen siirtymäkausi tarjoaa poikkeuksellisen tilaisuuden verrata perusteiltaan erilaisia metsätuloverojärjestelmiä.

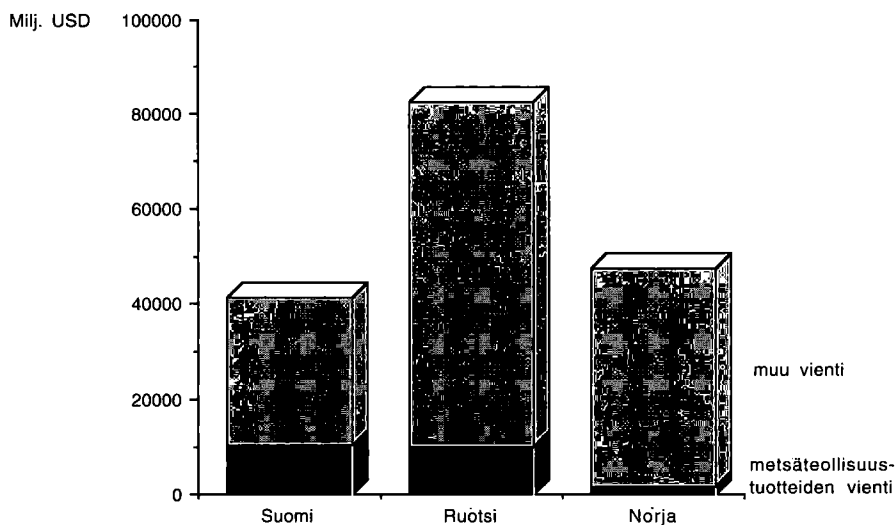
Hyvinvointiteorioissa on jossain määrin yhtenäinen käsitys siitä, mitä elementtejä kuuluu hyvään verojärjestelmään. Eri tekijöiden väliset painotukset ovat kuitenkin arvostuksenvaarainen asia. Tässä tutkimuksessa arvioidaan, mitä hyvän verojärjestelmän elementtejä erilaiset metsätuloverojärjestelmät sisältävät. Näkökulma on suppea, koska työssä tarkastellaan pääasiassa metsätuloverotusta verojärjestelmän muiden osien jäädessä vähemmälle huomiolle. Tarkastelutapa valittiin, koska metsätuloverojärjestelmiä haluttiin tarkastella kattavasti.

Oikeusvertailevia havaintoja tehdään Ruotsista ja Norjasta. Nämä maat valittiin, paitsi yhteiskunnallisten olojen ja oikeusjärjestyksen vertailukelpoisuuden vuoksi, myös metsätaloudellisista lähtökohdista. Kaikki kolme maata kuuluvat pääosiltaan pohjoiseen havumetsävyöhykkeeseen ja ovat merkittäviä metsäteollisuustuotteiden viejiä. Metsäsektorin osuus kansantaloudesta on näissä maissa suurin Suomessa ja pienin Norjassa. Kuvasta 1-2 voidaan todeta, että Suomen ja Ruotsin metsäteollisuustuotteiden viennin arvo oli vuonna 1997 lähes yhtä suuri, mutta Norjan metsäteollisuustuotteiden viennin arvo oli vajaa viidesosa Ruotsin metsäteollisuustuotteiden viennin arvosta. Norjassakin metsäsektori on kuitenkin merkittävä toimiala. Yhteiskunnallisten olojen samankaltaisuudesta huolimatta näiden maiden metsäpolitiikassa on huomattavia eroja, erityisesti taloudellisten ohjauskeinojen käytössä, mikä lisää vertailun kiinnostavuutta. Ruotsista ja Norjasta selvitetään metsätuloverotuksen pääpiirteet ja arvioidaan metsätuloverotuksen vastaavuutta metsäpolitiisiin tavoitteisiin.

Tutkimuksen metsätuloveropoliittisessa osuudessa arvioidaan eri metsätuloverojärjestelmien vastaavuutta metsäpoliittisiin tavoitteisiin. Työssä sovelletaan oikeustaloustieteellistä lähestymistapaa. Toisaalta verrataan metsäpoliittisten tavoitteiden ilmenemistä verolakien säännöksissä ja mahdollisesti oikeuskäytännössä. Toisaalta tarkastellaan normatiivisesti, mitä vaikutuksia verolakeja säädettäessä tehdyillä valinnoilla on metsätalouteen ja erityisesti puumarkkinoihin. *De lege ferenda*-tarkastelussa pohditaan, mitä muutoksia metsätuloverotukseen tulisi tehdä, jos sen haluttaisiin nykyistä paremmin vastaavan metsä- ja ympäristöpoliittisia tavoitteita. Valittu tarkastelukulma on tältä osin kriittinen nykyisin vallitsevaan verotuksen neutraalisuuden korostamiseen nähden.

1.3 Jäsentely

Toisessa luvussa tarkastellaan metsätalouden erityispiirteistä aiheutuvia vaatimuksia verojärjestelmälle ja esitellään muutamia menetelmiä metsien ulkoishyötyjen arvioimiseksi. Ulkoisvaikutuksella tarkoitetaan talousyksikön toiminnan seurauksena ilman markkinoiden välitystä muihin talousyksiköihin kohdistuvaa vaikutusta. Ulkoisvaikutukset voivat olla positiivisia (ulkoishyöty) tai negatiivisia (ulkoishait-



Kuva 1-2. Metsäteollisuustuotteiden viennin ja muun viennin arvo (fob) vuonna 1997. Lähteet: Skogsstatistisk årsbok 1999 s. 308 ja Eurostat Yearbook 98/99 s. 302.

ta).¹⁸ Metsiin liittyy runsaasti ulkoishyötyjä. Niitä ovat esimerkiksi metsien vaikutukset ilman- ja vesiensuojeluun.

Toisessa luvussa käsitellään myös verotuksen neutraalisuutta, jota voidaan tarkastella useasta eri näkökulmasta. Metsätuloverotuksessa keskeinen kysymys on, miten verotus vaikuttaa puumarkkinoihin. Täysin neutraali verotus voidaan saavuttaa ainoastaan teoriassa. Verotuet ja -sanktiot vähentävät verotuksen neutraalisuutta. Verotuella tarkoitetaan tässä työssä tukemistarkoituksessa verovelvollisen eduksi tehtävää poikkeamaa normaalina pidettävästä verotuksen perusrakenteesta. Vastaavasti verosanktio merkitsee verovelvollisen vahingoksi tehtävää poikkeusta. Verotukia on menneinä vuosikymmeninä sovellettu yleisesti erilaisten yhteiskuntapolitiittisten tavoitteiden edistämiseksi. Verotuki tai -sanktio voi syntyä myös ilman lainsäätäjän tarkoitusta.¹⁹

Toisessa luvussa esitellään lisäksi hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia. Tehokkuus ja oikeudenmukaisuus ovat hyvän verojärjestelmän keskeisiä ominaisuuksia. Toisinaan ne nähdään vastakkaisina tavoitteina; tehoton järjestelmä on kuitenkin helposti myös epäoikeudenmukainen. Metsäpolitiikan kannalta mielenkiintoinen kysymys on, vastaako verotus metsäpoliittista tavoitteenasettelua. Muita yleisesti hyvinä pidettyjä ominaisuuksia ovat laaja veropohja, edulliset hallintokustannukset sekä verojärjestelmän johdonmukaisuus, symmetrisyys ja kansainvälinen nivelyvyys. Viime aikoina on kiinnitetty kasvavaa huomiota verovelvollisen oikeussuojaan.²⁰

Kolmannessa luvussa käydään läpi metsäpolitiikan nykytilanne Suomessa ja EU:ssa. Suomessa toteutettiin metsälainsäädännön kokonaisuudistus 1990-luvun jälkipuoliskolla. Metsäpolitiikan tavoitteet ovat Suomessa aiemmin painottuneet metsien taloudellisen kestävyys turvaamiseen. 1990-luvulla metsäpolitiikka linjattiin uudelleen siten, että metsien kestävä kehityksen eri elementit otetaan aiempaa tasapainoisemmin huomioon. Erityisesti metsäluonnon monimuotoisuuden turvaaminen on otettu aiempaa painokkaammin metsäpolitiikan tavoitteeksi. Metsien sosiaaliseen merkitykseen ollaan metsäpoliittisessa tavoitteenasettelussa kiinnittä-mässä aiempaa voimakkaammin huomiota.

Tutkimuksen oikeusdogmaattinen osuus on sijoitettu pääosin neljanteen, viidenteen ja kuudenteen lukuun. Osuus on jäsennelty verolakikohtaisesti siten, että neljäs luku käsittelee TVL:a, viides luku MVL:a ja kuudes luku EVL:a. Kukin luku on edelleen jäsennelty kyseisen lain systematiikan mukaan. Toinen vaihtoehto oikeusdogmaattisen osuuden jäsentelyyn olisi ollut ongelmakohtainen jäsentely. Verolaki-

¹⁸ Boadway–Wildasin 1984 s. 105–107.

¹⁹ Surrey–McDaniel 1985 s. 4–5.

²⁰ Tikka 1990 s. 47–61.

kohtainen tarkastelu valittiin tutkimuskohteen laajuudesta johtuen. Tutkimuksessa käydään läpi kaikki kolme metsätuloverojärjestelmää, mikä antaa työlle kartoittavan yleisluonteen. Kolmen metsätuloverojärjestelmän systematisoinnin kannalta verolakikohtainen jäsentely on selkein vaihtoehto. Sen sijaan suppeamman tutkimuskohteen tarkastelussa ongelmakohtainen jäsentely olisi harkinnanarvoinen vaihtoehto. Seitsemännessä luvussa tarkastellaan kiinteistöverotusta sekä metsän perintö- ja lahjaverotusta.

Kahdeksas ja yhdeksäs luku sisältävät tutkimuksen oikeusvertailevan osuuden. Kahdeksannessa luvussa esitellään aluksi Ruotsin metsäpolitiikan nykytilanne, erityisesti metsäpoliittiset tavoitteet. Sen jälkeen käydään läpi Ruotsissa sovellettava metsätuloverojärjestelmä. Yhdeksännessä luvussa tehdään vastaava tarkastelu Norjan metsäpolitiikasta ja metsätuloverotuksesta.

Kymmenennessä luvussa arvioidaan eri metsätuloverojärjestelmiä niillä kriteereillä, joita hyvinvointiteorioissa on kehitetty hyvälle verojärjestelmälle. Jos eri kriteereiden merkitykselle pystyttäisiin antamaan painoarvot, voitaisiin periaatteessa valita paras metsätuloverojärjestelmä. Käytännössä valinta eri verojärjestelmien välillä tehdään verolakeja säädettäessä, ja valintaan vaikuttavat monet tekijät. Pääministeri Paavo Lipposen II hallituksen ohjelman mukaan tulovero- ja sosiaalivaikutusmaksuperusteita pyritään keventämään 10–11 miljardilla markalla hallituskauden aikana. Sen sijaan pääomatulojen verotusta on tarkoitus kiristää. Energia- ja ympäristöverojen määrää aiotaan lisätä ottaen kuitenkin huomioon teollisuuden kansainvälinen kilpailukyky. Vallitsevana veropoliittisena tavoitteena on siten verotuksen painopisteen siirtäminen työn verottamisesta pääoman verottamiseen. Pienessä, avoimessa kansantaloudessa verot kuitenkin helposti vyörytetään työvoiman harteille.

Kymmenennessä luvussa tarkastellaan niin ikään eri metsätuloverojärjestelmien vastaavuutta metsäpolitiikan tavoitteisiin. MVL:n metsätuloverotusta koskevilla säännöksillä on ilmeinen yhteys metsäpoliittisiin tavoitteisiin. TVL:ssä ja EVL:ssä ilmenee metsäpoliittisia yhteyksiä vain muutamassa kohdassa. Tämä johtuu ennen kaikkea verotuksen neutraalisuustavoitteen korostamisesta suhteessa verojärjestelmän muihin ominaisuuksiin. Voidaan kuitenkin kysyä, olisiko metsäsektorin keskeisen kansantaloudellisen merkityksen vuoksi perusteltua ottaa metsätuloveropoliitikassa nykyistä enemmän huomioon metsäpoliittisia tavoitteita. Kymmenennessä luvussa verrataan myös Ruotsin ja Norjan metsäpolitiikan tavoitteita metsätuloverotuksessa sovellettavaan järjestelmään ja arvioidaan metsäpolitiikan ja metsätuloverotuksen välisiä yhteyksiä. Lopuksi esitetään kehittämisajatus metsänhoitotoita edistämään tarkoitettua mallista, jossa on aineksia Ruotsin ja Norjan metsätuloverotuksessa sovellettavista järjestelmistä.

1.4 Tutkimusaineisto

Sekä Suomessa, Ruotsissa että Norjassa on toteutettu 1990-luvulla metsäpolitiikan uudelleenlinjaus. Tästä johtuen verraten tuoreita metsäpoliittisia dokumentteja löytyy kustakin maasta useita kappaleita. Suomesta keskeisin dokumentti on Kansallinen metsäohjelma 2010. Varsinaisen ohjelmaraportin ohella tässä työssä on käytetty taustaraporttia, jossa esitellään ohjelman valmisteluaineistoa. Kriittisen näkökulman ohjelmaan tarjoaa ympäristövaikutusten arvioinnin loppuraportti. Suomalaisen metsäpolitiikan sisällön hahmottamisessa on tässä työssä metsäohjelma-asiakirjojen ohella hyödynnetty muita 1990-luvun metsäpoliittisia dokumentteja, kuten metsätalouden ympäristöohjelmaa seurantaraportteineen, metsäläkitoimikunnan mietintöä sekä Euroopan metsäministerikonferenssien päätösaasiakirjoja.

Ruotsin metsäpolitiikan uudistus käynnistyi vuoden 1990 metsäpoliittisessa komiteassa, jonka loppumietintöä (SOU 1992:76) on käytetty tässä tutkimuksessa. Metsäpolitiikan uudistus kulminoitui vuoden 1994 alussa voimaan tulleessa metsänhoitolain (SFS 1979:429) uudistuksessa. Ruotsissa on tehty metsäpolitiikan arviointi, jonka asiakirjoja (muun muassa RP 1997/98:158) käytetään tässä työssä. Niin ikään Norjasta on käytettävissä tuore metsäpolitiikan arviointiraportti (Storingsmelding nr 17, 1998–99).

Tutkimuksen oikeusdogmaattisen osuuden keskeisenä lähteaineistona ovat säädöstekstit esitöineen. Vero-oikeudelle on luonteenomaista dynaamisuus. Verolakien säännöshdotukset muuttuvat usein vielä eduskuntakäsittelyn aikaanakin. Tästä johtuen varhaisen valmisteluvaiheen asiakirjat, kuten komiteoiden, toimikuntien ja työryhmien mietinnöt, ovat vain rajoitetusti hyödynnettävissä. Käsillä olevassa tutkimuksessa on kuitenkin käytetty 1970-luvulta alkaen keskeisimpien metsätuloverotusta valmistelleiden toimielimien mietintöjä. Niitä on hyödynnetty tässä työssä lähinnä pohdittaessa eri metsätuloverojärjestelmien ominaisuuksia eikä niinkään voimassa olevan oikeustilan selvittämisessä.

Oikeuskäytännöstä on hyödynnetty TVL:n, MVL:n ja EVL:n metsätuloverotusta koskevien säännösten tulkintaan liittyviä KHO:n, KVL:n ja lääninoikeuksien päätöksiä. Viime vuosien aikaisista, aihepiiriin liittyvistä oikeustapauksista moni liittyy TVL:n metsätuloverotusta koskevien siirtymäsäännösten tulkintaan. 13 vuoden siirtymäaika MVL:n mukaisesta metsätuloverotuksesta TVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen näyttää tuottaneen, paitsi metsänomistajille vaikean valintatilanteen, myös verohallinnolle vaikeita soveltamisongelmia. Siirtymäsäännöksiä on aiheellista arvioida lainsäädännön selkeyden kannalta.

Tutkimuksen oikeusdogmaattisessa osuudessa on ollut käytettävissä niukasti oikeuskirjallisuutta, toisin kuin veropoliittisessa osuudessa. Verotuksen ja puumarkkinoiden välisiä suhteita on analysoitu metsäekonomisessa tutkimuksessa.

Metsäekonomisesta tutkimuksesta on hyödynnetty sekä kotimaisia julkaisuja että muutamaa amerikkalaista lähdettä. Ulkomaisen kirjallisuuden hyödyntämistä kuitenkin vaikeuttaa olosuhteiden erilaisuus esimerkiksi puumarkkinoiden institutionaalisten tekijöiden suhteen.

II METSÄTULOVEROTUS TALOUSTIETEEN KANNALTA

2.1 Metsätulon verottamisen erityispiirteitä

2.1.1 Metsätalous toimialana

Tuotantoperiodi on metsätaloudessa hyvin pitkä; eteläsuomalaisen havumetsän keskimääräinen suositeltava kiertoaika on 80–100 vuotta. Tänä vuonna tehtävä investointi metsänistutukseen tuottaa tuloja ensimmäisen kerran noin 30 vuoden kuluttua. Yksityisen metsää omistavan ihmisen aikajänne on lyhyt verrattuna metsän tuotantoperiodiin. Keynes aikoinaan totesi: ”In the long run ... we are all dead”. Kustannusten ja tuottojen välisen pitkän aikaeron vuoksi metsänkasvatuksen kannattavuuslaskelmien lopputuloksen ratkaisee käytettävä laskentakorkokanta. Pitkän aikavälin keskiarvona metsä antaa sijoitetulle pääomalle 3–4 prosentin vuotuisen tuoton.¹

Metsäsijoituksen vuotuinen tuotto on siinä mielessä muita sijoituskohteita spekulatiivisempi, että tuotto ei realisoidu vuosittain, vaan vasta puustoa myytäessä. Osakkeet tuottavat yleensä vuosittain realisoituvaa osinkoa, korkosijoitukset korkoa ja kiinteistösijoitukset vuokraa.² Metsätalouteen sitoutuu runsaasti pääomaa suhteessa muihin tuotannontekijöihin, mutta pääoma ei niinkään muodostu investoinneista, vaan pitkän aikavälin puuston kasvusta.³ Metsätalouden pitkäjänteisyyteen liittyy riski: puutuotteiden kysyntää on vaikea ennustaa vuosikymmenien päähän.⁴

¹ Leikas 1990 s. 1. Kallio-Mannila (1997 s. 455–456) huomauttaa, että tuottoprosentin määrittämistä vaikeuttaa epätietoisuus metsämaan todellisesta markkina-arvosta. Tilli (1998 s. 30–31) totesi metsän hakkuutulosta määritetyn tuoton olleen vuosina 1986–1996 keskimäärin 3,1 prosenttia vuodessa. Puuston hakkuuin realisoituneen tuoton ja puuston arvonmuutoksesta syntyneen realisoidun tuoton summa oli keskimäärin 6,2 prosenttia vuodessa.

² Tilli 1998 s. 1.

³ Blomqvist 1897 s. 113.

⁴ Grainger 1950 s. 10.

Metsätalouteen liittyvät riskit voidaan jakaa seuraaviin luokkiin:

1. Luonnonolot (abioottiset ja bioottiset tuhot)
2. Tekninen kehitys (esimerkiksi puunkorjuutekniikan kehitys vaikuttaa metsänkasvatuksen kannattavuuteen eri oloissa)
3. Inhimilliset tekijät (tuhotyöt)
4. Markkinoiden kehitys
5. Poliittinen tilanne⁵

Raakapuun kysyntä määräytyy maailmanmarkkinoilla lopputuotteiden kysynnän mukaan. Sahatavaran kysyntään vaikuttaa ennen kaikkea rakentamistoiminnan vilkkaus, joka määräytyy monen eri tekijän funktiona. Sahatavaran kysyntä taas määrää tukkien hinnan.⁶ Tästä johtuen suhdannevaihtelut metsätaloudessa ovat erityisen voimakkaita. Peräkkäisinä vuosina markkinoilla vaihdetun puun määrä voi vaihdella jopa 100 prosenttia. Suomessa vuotuiset kantorahatulot ovat viime aikoina olleet noin kymmenen miljardia markkaa.⁷ Kantorahatulot ovat kansantaloudessa pieni tuloerä. Kuitenkin kantorahatuloja esitetään toisinaan Suomessa keskeisenä inflaation kiihdyttäjänä.⁸

Useimmiten metsätulot eivät muodosta omistajansa pääasiallista tulolähdettä. Yksityinen metsätalous perustuu harvoin yksityiskohtaiseen tuottojen ja kustannusten laskentaan ja markkinoiden tutkimiseen. Vaikka metsän merkitys yksityiselle metsänomistajalle on monasti vähäinen, kansantalouden kannalta metsäsektori on keskeinen toimiala.

Teollistuneista maista Suomi on kaikkein riippuvaisin metsistään. Metsätuotteiden vuotuinen viennin arvo on viime aikoina ollut yli 60 miljardia markkaa. Avoimessa kansantaloudessamme vientituloista tulee edelleenkin noin kolmasosa puunjalosteista. Muita viennin kannalta tärkeitä toimialoja ovat metalliteollisuus sekä uusimpana tulokkaana elektroniikkateollisuus.

⁵ Price 1989 s. 113–114. Simula (1994 s. 34) arvelee, että Suomessa 1980-luvulla sovellettu puukaupan keskitetty sopimusjärjestelmä alensi kantohintaodotuksia, mutta metsänomistajat olivat valmiita maksamaan tulevan hinnan varmuudesta.

⁶ Tikkanen–Vehkamäki 1987 s. 9.

⁷ Kalkkinen (1937 s. 1) toteaa, että hakkuukauden 1936–37 yksityismetsien kantorahatulot nousivat vajaaseen kahteen miljardiin markkaan, kun viisi vuotta aiemmin kantorahatulot olivat vajaa 500 miljoonaa markkaa. 90-luvun alun lama näyttäisi siten yksityismetsätaloudessa olleen pienempi kuin 30-luvun alun lama; vertailua kuitenkin vaikeuttaa 30-luvulla vallinnut, selvästi 90-lukua voimakkaampi inflaatio. Markkinahakkuumäärät olivat 30-luvulla noin puolet nykytasosta.

⁸ Korpinen 1980 s. 8.

1900-luvun alkupuolella yksityismetsien puuston tilakohtainen vaihtelu oli huomattavasti pienempi kuin nykyään ja metsälöiden keskikoko oli suurempi. Valtaosa metsänomistajista oli päätoimisia maanviljelijöitä. Hehtaarikohtainen keskimääräinen puumäärä oli selvästi nykyistä pienempi. Uudistusaloja ja taimikoita oli vähän, koska pääasiallinen hakkuutapa oli pitkään ollut harsintahakkuu. Yksityismetsiä hakattiin suurin piirtein kasvun verran. Poltto- ja kotitarvepuun käyttö ylitti teollisen puun käytön. Investoinnit metsätalouteen olivat vähäisiä.⁹

Metsätalous on suuresti muuttunut yleisen yhteiskunnallisen kehityksen myötä. Nykyään enemmistö metsänomistajista on muita kuin maanviljelijöitä, yleisimmin palkansaaajia ja eläkeläisiä. Jo noin joka toinen metsänomistaja asuu kaupungissa. Keskimäärin urbaanit metsänomistajat myyvät saman verran puuta kuin muutkin metsänomistajat. Kaupunkilaiset kuitenkin tekevät puukauppoja harvemmin, jolloin kaupan keskikoko on suurempi. Kaupunkilaismetsänomistajien metsänomistuksessa painottuvat puuntuotannon ohella metsän muut käyttömuodot, kuten vapaa-ajan vietto. Omatoimiseen metsätyöhön kaupunkilaismetsänomistajilla on maalaisia vähemmän mahdollisuuksia muun muassa pitkien etäisyyksien vuoksi.¹⁰

Maatilametsätaloudessa yhteisöllisillä tekijöillä on ollut merkittävä vaikutus metsänomistajien asenteisiin ja käyttäytymiseen.¹¹ Moniarvoisuuden lisääntyessä yksilölliset tekijät ovat syrjäyttäneet yhteisöllisiä tekijöitä. Metsänomistajien puunmyyntikäyttäytymiseen vaikuttavat monet sosioekonomiset tekijät, kuten muun muassa omistusrakenne sekä metsänomistajan ikä, taloudellinen asema ja metsäpinta-ala.¹² Kantohinta vaikuttaa sekä puun kysyntään että tarjontaan. Kantohinnan ja puun kysynnän välillä on ainakin pitkällä aikavälillä negatiivinen riippuvuus talousteorian ja empiiristen havaintojen perusteella.¹³

Viime sotien jälkeisenä aikana toteutettujen laajojen metsänparannus- ja metsänhoitotöiden ansiosta puuston kasvu on lisääntynyt voimakkaasti. Puun käyttö ei ole lisääntynyt yhtä paljon, minkä seurauksena metsiin on alkanut kertyä hakkuusäästöjä. Aiemmin vallitsevana hakkuumenetelmänä oli harsintahakkuu, jossa metsästä otettiin aina suurimmat puut pois ja pienimmät jätettiin kasvamaan. Tilalle on tullut päätehakkuu, jossa tietyltä alalta hakataan kerralla kaikki tai ainakin pääosa puustosta pois ja sen jälkeen perustetaan uusi metsä joko luontaisesti tai viljelemällä. Tilakohtaiset vaihtelut puuston määrässä ovat olennaisesti lisääntyneet hakkuutavan muutoksen seurauksena.¹⁴

⁹ KM 1988:32 s. 6.

¹⁰ Järveläinen et al 1983 s. 3–19.

¹¹ Hahtola 1973 s. 65–67. Metsänomistajien arvoista ks. Karppinen 2000 s. 33–38.

¹² Kuuluvainen et al 1983 s. 81–86.

¹³ Hetemäki–Kuuluvainen 1992 s. 29.

¹⁴ KM 1988:32 s. 6.

1950-luvulta 1980-luvulle asti investoinnit puunkasvatukseen lisääntyivät. Metsätalouden investoinnit ovat Etelä-Suomessa nykyään 10–15 prosenttia kantorahatuloista.¹⁵ Kuvasta 2-1 havaitaan, että yksityismetsätalouden keskimääräinen nettotulos oli 1990-luvun loppupuolella noin 600 markkaa hehtaaria kohden. Kantorahatulojen voimakkaista vaihteluista johtuen myös metsätalouden investoinnit vaihtelevat suhdanteiden mukaan. Perusteluna valtion tuelle metsätalouden investoinneille on se, että useat metsätalouden investoinnit ovat pitkästä tuotantoperiodista johtuen yksityiselle metsänomistajalle kannattamattomia, mutta kansantalouden kannalta tarpeellisia. Sekä metsänomistajien itse rahoittamat investoinnit että metsänparannustuen käyttö ovat eri tiloilla hyvin erilaisia, mikä lisää tulevaisuudessa metsän tuoton tilakohtaista vaihtelua.¹⁶

2.1.2 Metsien monikäyttö

Metsät tarjoavat sekä julkis- että yksityishyödykkeitä. Julkishyödykettä voivat käyttää monet henkilöt yht'aikaa, toisin kuin yksityishyödykettä. Jos julkishyödykettä tarjotaan jollekin, on hyvin vaikeaa sulkea muita pois nauttimasta hyödykettä. Tämän vuoksi julkishyödykkeen kuluttamisesta on vaikeaa kerätä maksua. Yksityshyödykkeellä taas on selkeästi määritellyt omistusoikeudet. Julkishyödykkeiden osalta ei ole tyydyttävästi ratkaistu vapaamatkustajien ongelmaa. Tämän vuoksi julkishyödykkeestä saatu maksu ei kuvaa hyvin hyödykkeen todellista arvoa. Julkishyödykkeillä on oleellinen osa ihmisten hyötyfunktiossa, ja metsät tuottavat hyvin monia julkishyödykkeitä.¹⁷

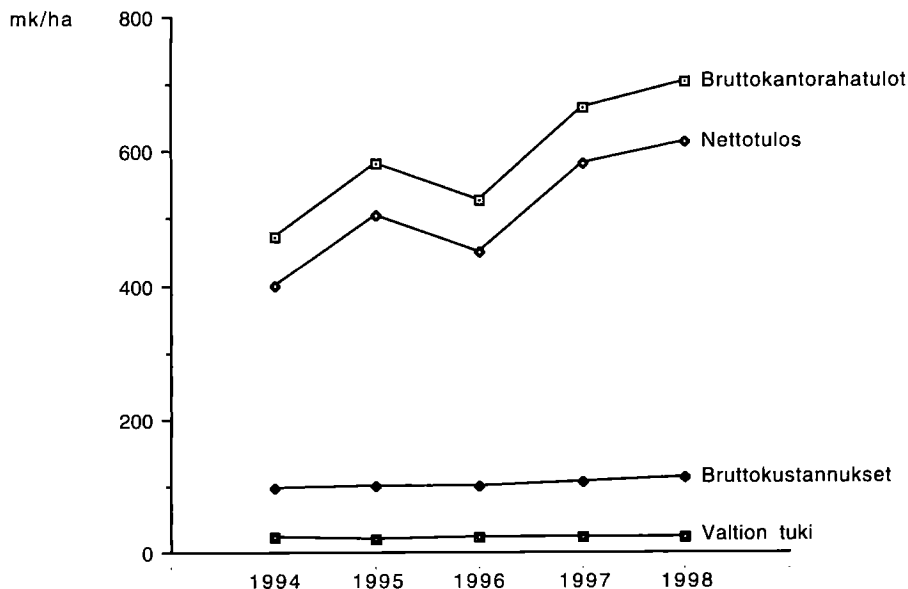
Julkis- ja yksityishyödykkeiden välinen rajanveto on erilainen eri yhteiskunnissa ja vaihtelee myös aikakauden mukaan. Omistusoikeus kehittyi teollistumisen alkuaikoina Pohjois-Amerikan intiaanien keskuudessa siten, että Labradorin niemimaalla esiintyi kaupallisesti arvokkaampia turkiseläimiä kuin muualla intiaanien asuinalueilla. Koska kysymys oli suhteellisen pienistä alueista, yksityisen omistusoikeuden perustamiskustannukset olivat kohtuulliset. Näissä oloissa muotoutui yksityinen (perhekohtainen) metsästysoikeus tiettyyn alueeseen, toisin kuin mantereen muissa intiaaniyhteisöissä. Kukin perhe jakoi oman metsästysalueensa osiin, ja yhtenä vuonna metsästettiin pääsääntöisesti vain yhtä osaa riistakantojen kestävyuden turvaamiseksi. Yksityinen metsästysoikeus kehittyi niin pitkälle, että siihen kuului myös perimisoikeus, mikä oli poikkeuksellista intiaanikulttuureissa.¹⁸

¹⁵ Uotila 1998.

¹⁶ KM 1988:32 s. 7.

¹⁷ Naskali 1989 s. 46–47.

¹⁸ Demsetz 1967 s. 347.



Kuva 2-1. Yksityismetsätalouden tulot ja menot vuosina 1994–1998 metsämaan pinta-alaa kohden. Lähde: Metsätalastollinen vuosikirja 1999 s. 300.

Julkishyödykkeet voidaan jakaa varsinaisiin ja ei-varsinaisiin. Viimeksi mainituilla hyödykkeillä on sekä yksityis- että julkishyödykkeen piirteitä. Ne ovat vapaasti kaikkien käytettävissä, mutta yhden henkilön kulutus vähentää toisen henkilön kulutusmahdollisuuksia. Jos maanpuolustuksen resurssit säilyvät ennallaan väkimäärän kasvaessa, voidaan ajatella maanpuolustuksen tason henkeä kohti alenevan. Uima-allas ja golfkurssi ovat samankaltaisia hyödykkeitä (klubihyödykkeet).¹⁹ Yksi vaihtoehto on käyttää luokittelua julkinen, puolijulkinen ja yksityinen. Metsiin liittyviä puolijulkisia, markkinahintaisia hyödykkeitä ovat marjat ja sienet. Puolijulkisia, ei-markkinahintaisia hyödykkeitä ovat vapaa metsästysoikeus sekä sellaiset kasvit, joita saa kerätä, muttei kaupata.²⁰ Omistusoikeudet voidaan luokitella yksityiseen (ekslusiiviseen), julkiseen ja yhteisomistukseen. Viimeksi mainitulla tarkoitetaan sellaista tapausta, jossa oikeus hyödykkeeseen on pienellä, rajatulla joukolla ihmisiä. Esimerkkejä ovat kerrostaloyhtiön pesutupa sekä kylän yhteinen alue.²¹

¹⁹ Boadway–Wildasin 1984 s. 58–59.

²⁰ Saastamoinen 1997 s. 349.

²¹ Werin 1990 s. 35–36.

Kaikkia hyödykkeitä ei voida luontevasti luokitella dikotomialla yksityishyödyke – julkishyödyke. Ajatellaan esimerkiksi puistoa, joka perustettaisiin jättiläispunapuualueelle. Jättiläispunapuita esiintyy nykyään enää pienellä alueella Pohjois-Amerikan länsirannikon tuntumassa. Jättiläispunapuu kasvaa jopa 2 000 vuotta vanhaksi, ja on yksi suurimmista elollisista olioista maapallolla. Alueella on hyvin suosittu kansallispuisto. Jos alueella olisi yksityisessä omistuksessa oleva laakso, joka rajautuisi siten, että sinne pääsystä olisi helppo periä maksu, omistaja voisi periaatteessa perustaa yksityisen retkeilyalueen. Omistaja ei saisi pääsymaksuista katettua kaikkia kulujaan, eikä retkeilypalvelujen tuottamiseen tai kuluttamiseen liittyisi merkittäviä ulkoisvaikutuksia. Hyödyke (retkeilypalvelu) ei ole varastoitavissa. Näissä oloissa taloudellinen tehokkuus tarkoittaisi retkeilyalueen sulkemista ja resurssien käyttöä muihin kohteisiin, esimerkiksi punapuiden kaatamista ja myymistä sahatavarana. Ratkaisu ei kuitenkaan välttämättä ole sosiaalisesti tehokas.²²

Metsien monikäyttö voidaan jakaa kolmeen pääryhmään:

1. Metsien hyödyke- ja palvelutuotanto kattaa muun muassa ainespuun, puista saatavat sivutuotteet, marjat, sienet, jäkälät ja riistan.
2. Metsien ympäristötuotantoon kuuluvat muun muassa metsien vesiensuojelulliset hyödyt sekä metsiin ilmakehästä sitoutuva hiili.
3. Metsien suojelutuotanto käsittää uhanalaisten eliöiden ja metsien monimuotoisuuden suojelun. Biodiversiteetin edistämiseen liittyy moraalisen perusteen ohella hyötyperuste: luonnolla on sitä paremmat mahdollisuudet selvittää ihmisen aiheuttamista ilmasto- ja muista muutoksista, mitä monimuotoisempia ekosysteemit ovat.²³

Metsien ulkoishyötyjen osalta taloustieteen apuvälineitä tulee soveltaa varoen. Alkuperäistä metsäluontoa ei, toisin kuin useimpia muita hyödykkeitä, voi tuottaa lisää kysynnän kasvaessa, ja monissa ekosysteemeissä on jo tapahtunut peruuttamattomia muutoksia.²⁴ Metsien aineettomiin arvoihin kohdistuva kysyntä on vahvistunut viime aikoina. Tämä on johtanut arvokkaiden luontokohteiden jättämiseen taloustoiminnan ulkopuolelle. Puuntuotannon ja metsien aineettomien arvojen puo-

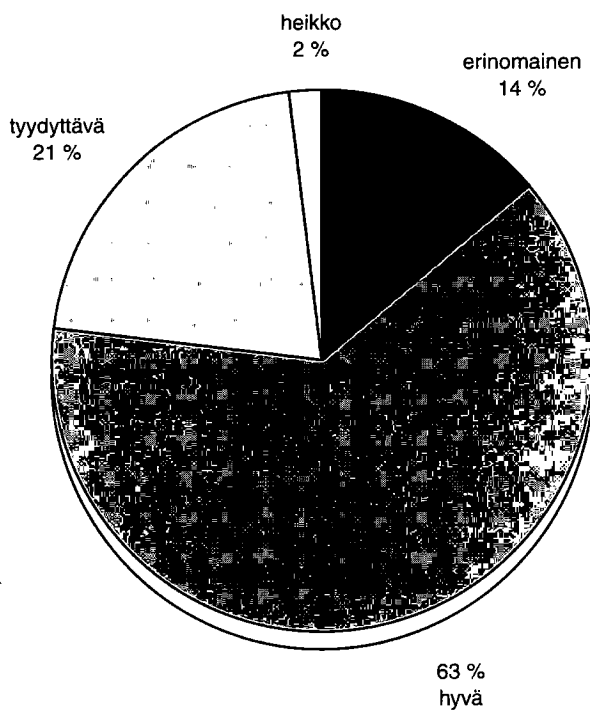
²² Weisbrod 1964. Puiden kaataminen olisi siinä mielessä peruuttamaton toimi, että vastaavia retkeilypalveluja voitaisiin tuottaa vasta monen sadan vuoden kuluttua. Tällöin ei otettaisi huomioon sitä vaihtoehtoa, että joskus tulevaisuudessa tällaisella palvelulla saataisi olla paljonkin kysyntää. Yhteiskunnan kannattaisi ehkä tukea yksityistä puistoa, jotta tuleva kysyntä voitaisiin ottaa huomioon. Käytännössä ongelma lienee ratkaistu hallinnollisella ohjauksella.

²³ Kurki-Suonio–Heikkilä 1994 s. 843–846.

²⁴ Krutilla 1967 s. 578.

lestapuhujien välillä on koettu useita konflikteja niin Suomessa kuin muissa teollisuusmaissa.²⁵ Kuvasta 2-2 havaitaan, että talousmetsien luonnonhoidon laatu on arvioitu valtaosin hyväksi.

Ainakin jo Malthusin ajoista lähtien on kannettu huolta niukkojen luonnonvarojen riittävyydestä.²⁶ Esimerkiksi luonnontilaisen douglaskuusikon kaatamista voidaan pitää peruuttamattomana. Vaikka luonnontilaisuus voikin palautua (kenties noin sadan vuoden aikana), aiheuttaa minkä tahansa laskentakorkokannan soveltaminen sen, että muutos on taloudellisessa mielessä peruuttamaton. Eroosiolle herkissä ekosysteemeissä hakkuut aiheuttavat helposti myös ekologisessa mielessä peruuttamattomia muutoksia. Muutoksen peruuttamattomuus tarkoittaa taloudelli-



Kuva 2-2. Talousmetsien luonnonhoidon laadun arviointi 1998 (yksityismetsät).
Lähde: Tapion vuositilastot 1998 s. 24.

²⁵ Reunala-Heikinheimo 1987 s. 167–179.

²⁶ Fisher et al 1972 s. 581.

sessä mielessä odotettavissa olevien tuottojen vähenemistä, mikä heikentää toimenpiteen kannattavuutta. Ekologisiin muutoksiin liittyy paljon epävarmuutta, mikä osaltaan alentaa tuotto-odotuksia.²⁷

2.2 Metsätuloverotuksen perusongelmat

Tuloverotuksen perusongelmat voidaan kiteyttää seuraavasti:

1. Kohdistamisongelma

- 1.1 Oikean verovelvollisen valinta
- 1.2 Oikean tulolajin valinta
- 1.3 Oikean tulolähteen valinta

2. Laajuusongelma

- 2.1 Tulojen veronalaisuus
- 2.2 Menojen vähennyskelpoisuus

3. Jaksottamisongelma

- 3.1 Mille tilikaudelle lyhytvaikutteiset menot ja tulot kohdistetaan?
- 3.2 Mille tilikausille pitkävaikutteiset menot kohdistetaan?

4. Arvostamisongelma

- 4.1 Varojen arvostaminen
- 4.2 Velkojen arvostaminen

1. Kohdistamisongelmassa on valittava oikea verovelvollinen, oikea tulolaji ja oikea tulolähde.²⁸ Lähtökohtaisesti se, jolla on oikeus nauttia metsätuloa, maksaa siitä veron. Yleisimmin on kysymys metsän omistusoikeudesta. Metsään kohdistuu harvoin omistusoikeutta rajoitetumpia oikeuksia. Perhe- ja perintöoikeudellisten saantojen yhteydessä esiintyy käyttöoikeuden erottamista omistusoikeudesta. Tällöin voidaan verottaa joko metsänomistajaa tai käyttöoikeuden haltijaa. TVL 43 §:n mukaan verovelvollinen on se, jolla on käyttöoikeus metsään. Metsätaloutta harjoittava kuolinpesä pysyy erillisenä verovelvollisena pesänjakoon asti (TVL 17 §), toisin kuin elinkeinotoimintaa harjoittava kuolinpesä. Yleiskäyttöoikeuden haltija ei ole verovelvollinen saamastaan luonnontuotetulosta (TVL 89 §).

²⁷ Arrow–Fisher 1974 s. 596–603.

²⁸ Wikström (1999 s. 116) käyttää oikean verovelvollisen valintakysymyksestä ilmaisua ulkoinen kohdistamisongelma ja tulolähdekysymyksestä ilmaisua sisäinen kohdistamisongelma.

Oikean tulolajin valinta tarkoittaa nykyään käytännössä valintaa ansio- ja pääomatulojen välillä. Metsätaloudessa menojen osuus on pieni, keskimäärin vain 10–20 prosenttia tuloista. Sen sijaan pääomaa on muihin tuotantotehtäviin verrattuna paljon. Pääoma on valtaosin ajan mittaan puustoon sitoutunutta metsän kasvua. Toisaalta yrittäjän panos on ratkaiseva; huonosti hoidettu metsä tuottaa vain murtoosan hyvin hoidetun metsän tuotosta. TVL:n mukaan puun myyntitulot katsotaan pääomatuloksi. Sen sijaan metsänomistajan oma työpanos puunkorjuussa eli hankintatyön arvo (niin sanottu hankintalisä) luokitellaan ansiotuloksi. 1990-luvulla puunkorjuun koneellistuminen vei hankintalisän joissain tapauksissa lähes olemattomaksi.

2. Tulojen veronalaisuus ja menojen vähennyskelpoisuus muodostaa laajuusongelman. Metsätulojen osalta laajuusongelma on monisyinen. Selkein ratkaisu laajuusongelmaan on todellisten tulojen veronalaisuus ja todellisten kustannusten vähennyskelpoisuus, mikä sisältyy nykyiseen TVL:iin (43 § ja 54 §). Metsätalouden liiketaloustieteessä yleisesti käytetty menetelmä metsätulon määrittämiseksi perustuu metsänkoron laskentaan. Metsänkoron laskennassa tarkastellaan niin sanottua normaalimetsälöä, jonka ikärakenne on tasainen. Metsälö tarkoittaa yhden metsänomistajan omistamaa metsätilaa. Normaalimetsälöstä hakataan vuosittain kasvun verran. Hinnat oletetaan vakioksi. Investoinnit ovat vuosittain tasasuuruiset. Metsänkorko on vuosittain saatava, samansuuruinen tulo.²⁹

Tulon veronalaisuus edellyttää, että kysymys on ulkopuoliselta saatavasta vastikkeesta. Taustaoletuksena on vaihdantaan perustuva markkinatalous. Realisointiperiaatteen mukaan vero-objektin tulee olla realisoitunut verovelvollisen kädessä. Esimerkiksi verovelvollisen omistamien osakkeiden arvonnousu ei yleensä vielä ole tuloa ennen kuin osakkeet myydään. Kun verotus rakentuu nominalismin periaatteelle, inflaatiosta aiheutuvat nimelliset voitot katsotaan muiden edellytysten täytyessä veronalaiseksi tuloksi. Tästä johtuen inflaatio on omiaan kiristämään verotusta. Tätä vaikutusta lievennetään nykyään vuosittain tehtävillä tuloveroasteikon inflaatiokorjauksilla sekä verrattain alhaisella pääomaverokannalla. Jos verovelvollisella on myös ulkomaan rahan mää räisiä tuloja tai menoja, joudutaan verotuksessa valitsemaan valuutan muuntokurssi ja ratkaisemaan, miten syntyneitä kurssieroja käsitellään.³⁰

Metsänkoron laskennan oletukset eivät toteudu käytännön metsätaloudessa. Kasvua suuremmat hakkuut alentavat puustopääomaa, mikä tulisi ottaa verojärjestelmässä huomioon.³¹ Vähän teollistuneissa yhteiskunnissa metsätuloista saatavilla

²⁹ KM 1988:32 s. 8.

³⁰ Wikström 1999 s. 113–116.

³¹ Forest Policy, Law, and Administration s. 124.

verotuloilla on usein huomattava merkitys veronsaajien kannalta. Veronsaajalle on ongelmallista, jos metsätuloverot vaihtelevat suoraan samassa suhteessa kuin vuotuiset kantorahatulot. Peräkkäisinä vuosina kantorahatulojen kasvu voi olla lähes sata prosenttia tai väheneminen lähes 50 prosenttia. Myös veronmaksajan kannalta veron tasaisuudesta voi olla etua. Metsänkoron teoriaan perustuvaan keskimääräiseen verojärjestelmään sisältyy hyvään metsänhoitoon kannustavia elementtejä. Puunkorjuun tehokkuuden kannalta ei ole tarkoituksenmukaista, että puuta hakattaisiin jokaiselta metsälöltä joka vuosi pieni määrä.

3. Jaksottamisongelma käsittelee lyhytvaikutteisten menojen ja tulojen kohdistamista yhdelle tilikaudelle sekä pitkävaikutteisten menojen kohdistamista usealle tilikaudelle. Perusvaihtoehdot tulojen jaksottamisessa ovat kassa- ja suoriteperiaate. TVL:ssa on metsätulojen jaksotuksessa omaksuttu kassaperiaate. Samasta puukaudesta maksetaan kauppahintaa usein vähintään kahden vuoden aikana. Suomessa yleisimmin käytössä olevassa metsän hakkuuoikeuden kaupassa tyypillinen maksuehto on, että osa kauppahinnasta maksetaan kuukauden päästä kaupan teosta, osa esimerkiksi kuuden kuukauden kuluttua ja osa kuukauden kuluessa puun korjuun päättymisestä. Yleisimmin käytetty korjuu-aika kauppasopimuksessa on yhdestä kahteen vuotta. Metsätaloudessa valtaosa menoista syntyy metsänuudistamisen yhteydessä. Metsänuudistamisen menot tulevat muutama vuosi sen jälkeen, kun päätehakkuusta on saatu puunmyyntitulo. Tämän vuoksi monissa metsätuloverojärjestelmissä on menovaraus, jossa osa puunmyyntitulosta jätetään tulouttamatta tulonhankkimisvuotena. Varauksen käyttöaika on samaa luokkaa kuin metsänuudistamiseen normaalisti kuluva aika.

Metsätalouden tuotot koostuvat valtaosin hakkuutuloista. Lyhyellä aikavälillä hakkuutulot jaksottuvat sen mukaan, minkälaista kiertoaikaa metsänkasvatuksessa noudatetaan. Optimaalisen kiertoajan valintaa on tutkittu metsätalouden liiketaloustieteessä pitkään. Talousteorian yleisten oppien perusteella puuston kiertoaika on järkevää lopettaa silloin, kun puuston kasvattamisen rajatuotto laskee samaan arvoon kuin rajakustannukset. Puuston kasvattamisen rajatuotto määritetään yleensä puuston arvokasvuna, joka ilmaisee, kuinka paljon puuston arvo on viimeisen tilikauden aikana kasvanut. Arvokasvu muodostuu kolmen tekijän perusteella: puumäärän kasvu, puutavaralajien väliset muutokset sekä hintamuutokset. Rajakustannus taas ilmaisee sen lisäkustannuksen, joka puuston kasvattamisesta viimeisen tilikauden aikana on aiheutunut. Hakkuukypsissä metsissä ei yleensä ole tarpeen tehdä metsänhoidollisia toimenpiteitä, joten puuston kiertoajan pidentäminen ei vaadi lisäinvestointeja. Rajakustannus muodostuu lähinnä puustoon, maapohjaan ja metsänhoitoinvestointeihin sidotun pääoman korkokustannuksesta.³²

³² Duerr 1960 s. 125–126.

1800-luvulla muotoutuneen maankorkoteorian mukaan puusato edustaa maan tuottamaa korkoa. Optimaalinen kiertoaika on tällöin se, joka antaa maahan sitoutuneelle pääomalle korkeimman koron. Metsänkorkoteoria syrjäytti kuitenkin jo 1900-luvun alkupuolella maankorkoteorian. Metsänkorkoteoriassa otetaan maan ohella huomioon myös puustoon sekä metsänhoitoinvestointeihin sitoutunut pääoma.³³ Puuston arvokasvun kulminoituminen vaihtelee eri puulajeilla ja kasvupaikoilla. Pioneeripuulajit viljavilla kasvupaikoilla ja suotuisissa ilmasto-oloissa ovat yleensä lyhytkiertoisimpia. Korkotason laskeminen on omiaan pidentämään optimaalista kiertoaikaa. Korkea puun, maapohjan tai metsänhoitoinvestoinnin hinta johtaa lyhempään kiertoaikaan. Kiertoaika lyhenee myös puusadon tuhoutumisen riskin kasvaessa esimerkiksi myrskytuhoon tai metsäpalon seurauksena. Samaan suuntaan vaikuttavat valtion myöntämät tuet tai verohelpotukset metsänuudistamiselle. Jos taas metsätulo olisi veronalaista, mutta metsätalouden kustannukset vähennyskeltottomia, tuotto pienenisi ja siten kiertoaika pitenisi.³⁴

Pelkistäen voidaan sanoa, että metsänomistajan on järkevää hakata tietyn metsikkökuvion puusto silloin, kun puuston arvokasvu prosenteissa ilmaistuna alittaa korkotason, jonka metsänomistaja joutuu pääomasta maksamaan tai jonka hän muualle sijoittamalleen pääomalle saa. Vieraan pääoman kustannus on rahamarkkinoilta helposti selvitettävissä. Metsää paljon omistavien yhtiöiden osalta ongelma on kuitenkin monisylisempi. Metsäteollisuusyritys tarvitsee joka tapauksessa puuta tuotantoprosessissaan, joten omista metsistä hakkaamatta jätetty puu jouduttaisiin ostamaan muualta. Ison yhtiön puun kysynnän vahvistuminen nostaisi puun markkinahintaa, ja myös puun saatavuudessa voisi syntyä ongelmia. Omat metsät ovat metsäteollisuusyritykselle strateginen resurssi, jonka osalta tyydytään vaatimattomaan vuotuiseseen tuottoon.

Metsätalouden menot ajoittuvat pääsääntöisesti eri aikaan kuin tulot, ja menot ovat pääosin pitkävaikutteisia. Perusparannusluonteiset investoinnit on jo pääosin tehty viime vuosikymmenien aikana, ja esimerkiksi metsäojituksissa ja metsäteillä tehdään nykyään lähinnä ylläpito- ja kunnostustöitä. Merkittävä osa metsätalouden menoista liittyy läheisesti hakkuisiin ja puukauppaan, kuten esimerkiksi leimikon suunnittelukulut sekä päätehakkuun jälkeen metsälain edellyttämän metsän uudistamisen kulut. Puun kasvatuksen kulujen vaihtelu on suurta sekä vuositasolla että suhteessa tuottoon.

Metsätalouden investointeja voidaan mitata metsätalouden kiinteän pääoman bruttomuodostuksella, johon kuuluu vähäisessä määrin talonrakennusta sekä uittoväylät, kuivatukset, metsäautotiet ja metsätalouden maanparannusinvestoinnit (mu-

³³ Chapman 1926 s. 76–79.

³⁴ Price 1989 s. 132–141.

kaanlukien metsänviljely), kuljetusvälineet, koneet ja laitteet. Metsätalouden kiinteän pääoman bruttomuodostus saavutti huippunsa 1960-luvun voimakkaan kasvun jälkeen vuonna 1975. Entisissä Mikkelin, Keski-Suomen ja Kuopion lääneissä metsätalouden kiinteän pääoman bruttomuodostus kasvoi pidempään kuin muualla Etelä-Suomessa.³⁵ Metsätalouden investoinneilla on epäilemättä ollut alueellisia kasvun eroja tasoittava vaikutus, koska alueelliset erot pääoman bruttomuodostuksessa muilla toimialoilla ovat yleensä olleet päinvastaiset kuin metsätaloudessa. Toisaalta investoinnit puunkorjuu- ja kuljetuskalustoon ovat voimakkaasti alentaneet metsätalouden työllisyyttä syrjäseuduilla.

Metsälön hakkuusuunnitteen mukaista hakkuumäärää kutsutaan tuottohakkuuksi. Jos hakkuusuunnite alitetaan, hakkuusuunnitteen ja toteutuneen hakkuun erotus muodostaa hakkuusäästön. Jos talouskauden aikana hakataan yli hakkuusuunnitteen, ylimenevää osaa kutsutaan pääomahakkuuksi. Metsätalouden tuloslaskennassa tuottohakkuu kirjataan tilikauden tuottoihin, ja hakkuusäästö sekä pääomahakkuu vaikuttavat puutaseeseen.³⁶ Metsätuloverojärjestelmissä ei yleensä seurata tältä osin kirjanpidollista ratkaisua, koska metsätalouden tuloslaskenta ei ole pienillä metsäloilla yleistä.

4. Varojen ja velkojen arvostaminen muodostaa arvostamisongelman. Metsäkiinteistöjen arvon määrittämistä vaikeuttaa se, ettei puuston määrästä ja laadusta ole useinkaan käytettävissä yksityiskohtaisia tietoja. Metsäkiinteistöjen arvo muodostuu valtaosin puuston arvosta. Arvonmääritystä vaikeuttaa lisäksi se, että metsäkiinteistöillä käydään vähän kauppaa. Muuta kuin kiinteää käyttöomaisuutta on metsätaloudessa vain vähäisiä määriä. Metsäojat ja -tiet erotetaan usein omaksi ryhmäkseen metsätalouden kiinteässä käyttöomaisuudessa. Metsätalouden vaihto-omaisuus muodostuu pääasiassa kaadetusta puusta. Arvostuskysymyksillä on metsätaloudessa merkitystä lähinnä perintö- ja lahjaverotuksessa.

Erityisen vaikeita arvostamisongelmat ovat metsien ulkoisvaikutusten kohdalla. Esimerkiksi kaunis metsämaisema on hyvin subjektiivinen kokemus. Selvää kuitenkin on, että metsiin liittyy merkittäviä ulkoisvaikutuksia. Seuraavassa käydään läpi metsien ulkoisvaikutusten arviointimenetelmiä.

2.3 Metsien ulkoisvaikutusten arvioiminen

Puun ohella metsät tuottavat muita aineellisia hyödykkeitä. Pohjois-Suomessa poronhoito on tärkein käyttömuoto lähes parilla miljoonalla metsähehtaarilla. Metsästyssaaliin arvo oli vuonna 1995 vajaa 300 miljoonaa markkaa. Marja- ja sienisadot

³⁵ Koljonen 1988 s. 24–27.

³⁶ Holopainen 1976 s. 180.

vaihtelevat vuosittain. Niiden poimintatulon arvoksi arvioitiin 56 miljoonaa markkaa vuonna 1996. Jäkälän vientituloilla on alueellista merkitystä.³⁷ Muutamien metsien tuottamista aineellisista hyödykkeistä ovat ulkoishyötyjä, koska ne eivät kulje markkinamekanismin kautta. Tällaisia hyödykkeitä ovat esimerkiksi jokamiehen oikeuden nojalla omaan käyttöön metsästä poimitut marjat ja sienet. Pääosa metsien ulkoishyödyistä on aineettomia.

Taloudellisesti merkittävimmäksi metsien ulkoishyödyksi on arvioitu metsien toimiminen hiilinieluna. Hiilinielun merkitys tulee hyvin todennäköisesti kasvaamaan tulevaisuudessa, kun kasvihuoneilmiötä pyritään hidastamaan. Seuraavina tulevat luontomatkailu, luonnonsuojelu ja jokamiesulkoilu. Kaikkiaan metsien ulkoishyötyjen arvo saattaa nousta yli puoleen puuntuotannon kokonaisarvosta.³⁸ Ulkomailta löytyy esimerkkejä siitä, että metsien ulkoishyödyt ylittävät puuntuotannon arvon. Kiinassa Jangtsen valuma-alueella arvioitiin vuoden 1998 ennätystulvan jälkeen, että alueen metsät ovat kolme kertaa arvokkaampia vettä varastoidessaan kuin puutavaran raaka-aineena.³⁹

Metsien ulkoisvaikutusten arvioiminen on tarpeen useasta syystä. Jos metsien ulkoishyötyjen suuruutta ei tunneta, niiden merkitystä helposti aliarvioidaan yhteiskunnallisessa päätöksenteossa. Investoinnit metsien ulkoishyötyihin, kuten esimerkiksi päätös uuden kansallispuiston perustamisesta, joudutaan tekemään kovin puutteellisilla tiedoilla, jos ei ole olemassa laskelmia ulkoishyötyjen suuruudesta. USA:ssa virkistyskäyttöarvoa on pyritty selvittämään myös sen vuoksi, että metsän virkistysarvo muodostaa samalla katon virkistyskäytöstä perittävälle maksulle.⁴⁰

Metsien virkistyskäyttöarvo voidaan määrittää selvittämällä siihen liittyvän liiketoiminnan liikevaihto. Menetelmää sovelletaan yleisesti matkailun alalla. Tarkasteluun otetaan mukaan kaikki matkustamisen kustannukset ja matkan aikana tehtävät hankinnat. Laskutapa antaa sen tuloksen, että matkailu on maailman suurimpia ellei suurin tuotannonala. Menetelmä ei välttämättä ole parhaimmillaan metsien virkistyskäyttöarvon arvioimisessa. Tuloksena on usein yliarvio. Osa ulkoiluretken aikana tapahtuvasta kulutuksesta korvaa kulutusta, joka olisi tapahtunut ilman retkeäkin. Virkistysmatka metsään saattaa olla ostosmatkan vaihtoehto, jolloin kokonaiskulutus saattaa laskeakin. Suuri osa metsien virkistyskäyttöön liittyvästä

³⁷ Sevola 1997 s. 30.

³⁸ Saastamoinen 1997 s. 352–356.

³⁹ Maailman tila 1999 s. 91.

⁴⁰ Clawson 1959 s. 302. Liike-elämässä markkina-arvon määrittäminen on vaikeaa esimerkiksi yrityksen johtamissuoritteille. Kahta identtistä johtamissuoritetta tuskin on olemassa. Samoin patentin ja ylikansallisen konsernin tilintarkastuspalvelujen hinnoittelu on yleensä vaikeaa.

kulutuksesta (esimerkiksi ulkoiluvaatteiden hankinta) tapahtuu asuinpaikkakunnalla eikä metsän sijaintipaikkakunnalla.⁴¹

Metsien virkistyskäyttöarvon mittaamista on vastustettu muun muassa sen vuoksi, ettei se ole mahdollista tai toivottavaa. Arviointi perustuu subjektiivisiin käsityksiin; miten esimerkiksi on mahdollista asettaa jokin arvo jättiläispunapuiden näkemiselle, joka on hyvin henkilökohtainen kokemus? Toisaalta taiteenkin kokeminen on hyvin henkilökohtaista, mutta taidehuutokauppoja järjestetään säännöllisesti. Metsien virkistyskäyttöön sekä luonnon kauneuden ja monimuotoisuuden suojeluun liittyy usein merkittävämpiä yhteiskunnallisia arvoja kuin yksityisiä arvoja.⁴² Luonnonsuojelumääräyksistä kiinteistön käytölle aiheutuvien rajoitusten kustannukset jäävät sen kannettavaksi, joka omistaa kiinteistön määräyksen tullessa voimaan. Tämä johtuu siitä, että käyttörajoitusten kustannus (eli menetettyjen tuottojen arvo) kapitalisoituu kiinteistön hintaan. Myöhemmät omistajat ovat jo ottaneet käyttörajoituksen vaikutuksen huomioon hinnoitellessaan kiinteistöä. Vääristymä voidaan poistaa omistajalle maksettavalla korvauksella.⁴³

Metsien virkistyskäyttöarvon määrittäminen edellyttää kysyntäkäyrän tuntemista. Ongelmallista tältä kannalta on, että useimmissa yhteiskunnissa metsien virkistyskäyttö on määritelty julkishyödykkeen luonteiseksi, toisin sanoen hyödykkeen käyttämisestä aiheutuvat kustannukset käyttäjälle ovat lähellä nollaa. Tällöin hyödykettä käyttävät sekä sellaiset henkilöt, jotka saavat tuskin lainkaan hyvinvointia siitä, että myös ne, joille hyödyke on huomattavan arvokas. Hyödykkeen aidon kysynnän määrittäminen on näissä oloissa hankalaa. Yksi ratkaisutapa on verrata julkisesti tuotettuja virkistyskäyttöpalveluja vastaaviin yksityisiin palveluihin. Toisaalta yksityisten virkistyskäyttöpalvelujen olemassaolo perustuu tuotedifferointiin: jos kuluttajat mieltävät hyödykkeen samanlaiseksi kuin julkishyödyke, he eivät ole valmiita maksamaan siitä.⁴⁴

Haastatteluilla voidaan hankkia tietoa siitä, kuinka paljon ihmiset ovat valmiita maksamaan metsien virkistyskäyttömahdollisuudesta. Menetelmän suurimpana heikkoutena ovat haastattelututkimuksiin liittyvät yleiset luotettavuusongelmat. Haastattelun metodologian osalta pätee sääntö, jonka mukaan vähiten hypoteettinen kysymys tuottaa luotettavimmat vastaukset. Sen mukaan kysymykset tulee osoittaa virkistyspalvelun käyttäjälle eikä potentiaaliselle käyttäjälle. On myös suositeltavaa tehdä haastattelu silloin, kun haastateltava käyttää tätä palvelua.⁴⁵

⁴¹ Clawson 1959 s. 305–307. Knetsch ja Davis (1966 s. 341) toteavat, että liikevaihotarkastelu osoittaa tietyntyyppisen virkistystoimintaan käytetyn kokonaisrahamäärän, mutta ei kelpaa esimerkiksi virkistystoimintaan liittyvän investoinnin kannattavuuslaskelman perustaksi.

⁴² Musgrave–Musgrave 1989 s. 180.

⁴³ Rose–Ackerman 1986 s. 23.

⁴⁴ Clawson 1959 s. 308–309.

⁴⁵ Knetsch–Davis 1966 s. 343–344.

Kotimaisena esimerkkinä voisi mainita Metsähallituksen ”Villi Pohjola”-tuotemerkillä markkinoimat eräpalvelut. Palveluun kuuluu muun muassa moottorikelkkasafareja ja poroajelua erämaassa. Vastaavia julkishyödykkeitä ei ole tarjolla, vaikka jokaisella on oikeus samoilla erämaassa. Käyttökelpoisimmat menetelmät virkistyskäyttöarvon määrittämiseksi perustuvat siihen, kuinka paljon ihmiset ovat valmiita maksamaan virkistyspalveluista.⁴⁶ Halukkuus maksaa julkishyödykkeestä ei ole sama kuin pienin korvaus, jolla henkilö olisi valmis pidättäytymään julkishyödykkeen käyttämisestä. Näiden kahden arvomittarin välinen suhde riippuu sekä tulo- että substitutiiovaikutuksesta.⁴⁷ Varallisuusvaikutukset aiheuttavat epäsymmetriaa. Jos henkilön kokonaisvarallisuus olisi hänen jouduttuaan maksamaan hyödykkeestä huomattavasti pienempi kuin hänen saatuaan rahaa hyödykkeestä pidättäytymisestä, vaihtoehdot ovat hänen kannaltaan eriarvoisia.⁴⁸

Kysyntäkäyrään perustuvien menetelmien ohella metsien ulkoishyötyjä voidaan arvioida rahamääräisinä myös kustannusperusteisilla lähestymistavoilla. Kasvihuoneilmiön torjuntaan kohdistuvassa tutkimuksessa yleinen lähestymistapa on arvioida, kuinka paljon kasvihuonekaasujen päästöjen vähentäminen tai kasvihuonekaasujen sitominen ilmakehästä maksaa eri tekniikoilla yhtä hiilidioksidiekvivalenttonnia kohden. Tällä laskentamenetelmällä metsien arvo hiilinieluna saadaan laskeamalla metsityksen kustannukset. Vaihtoehtoiskustannus perustuu vaihtoehtoisesta käyttömuodosta saatavissa olevaan, yleensä aineelliseen hyötyyn. Metsien monimuotoisuuden suojelusta aiheutuvien puuntuotantohyötyjen menetyksen arvoksi on arvioitu 3–15 prosenttia. Ympäristöhaittojen lieventämisestä aiheutuvat kustannukset muodostavat yhden mittarin, jota on käytetty muun muassa maaperän happamoitumisen vaikutuksia arvioitaessa.

Metsien ulkoishyötyjä arvostavat niiden käyttäjien ohella myös ei-käyttäjät. Ympäristöllä on usein olemassaoloarvoa. Ihmiset esimerkiksi arvostavat tietyn eliölajin olemassaoloa sinällään. Luonnonresurssien tulevaan käyttöön liittyy paljon epävarmuutta. Optiohintaa ilmaisee, paljonko kuluttaja enintään on valmis maksamaan siitä, että hänellä on tulevaisuudessa mahdollisuus käyttää tiettyä ulkoishyötyä. Optioarvo on optiohinnan ja odotetun kuluttajan ylijäämän erotus. Optioarvon etumerkki voi olla positiivinen tai negatiivinen.⁴⁹

Kuluttajien ympäristötietoisuus on viimeisen kymmenvuotiskauden aikana koko ajan kasvanut, ja kuluttajat haluavat omalta osaltaan vähentää ympäristön kuormitusta. Pitkälle erikoistuneessa yhteiskunnassa tämä aiheuttaa informaatio-ongelman: mistä kuluttajat tietävät, miten heidän käyttäytymisensä ja valintansa vaikutta-

⁴⁶ Knetsch–Davis 1966 s. 342.

⁴⁷ Hanemann 1991 s. 471–482.

⁴⁸ Polinsky 1983 s. 124.

⁴⁹ Naskali 1989 s. 49–54.

vat ympäristöön? Ongelmaan on haettu ratkaisua lähinnä ekomerkinnästä. Saksa kehitti ensimmäisenä yleisen ekomerkintäjärjestelmän ”sininen enkeli” -ohjelmassaan vuonna 1978. Nykyään jo yli 3600 tuotetta 66 tuoteryhmästä on saanut ohjelmaan kuuluvan sertifiikaatin. Maaliskuussa 1992 käyttöön otettu EU:n ekomerkki myönnetään kussakin tuoteryhmässä kymmenelle prosentille vähiten ympäristöä kuormittavia tuotteita.⁵⁰

Ekomerkintäjärjestelmää on pidetty ehkä liiankin itsestään selvänä vaihtoehtona ympäristöinformaation välittämiseksi kuluttajille. Ekomerkki antaa kuluttajille yksityistä ja epätarkkaa informaatiota, ja on kallis järjestelmä. Ekomerkki saattaa myös rajoittaa kilpailua estämällä uusien yritysten alalle tuloa. Hintajärjestelmä saattaisi tarjota varteenotettavan vaihtoehdon ekomerkinnälle. Hintamekanismi on perusmenetelmä resurssien allokoinnille. Hintojen väliset erot heijastavat hyödykkeiden suhteellista niukkuutta ja myös ympäristönsuojelusta aiheutuvia tuotantokustannuksia. Koska ympäristönsuojeluun liittyy merkittäviä ulkoisvaikutuksia, tulisi ulkoishaitat ja -hyödyt sisällyttää hintajärjestelmään. Hintajärjestelmä tarjoaisi kuluttajille yksinkertaisen, joustavan ja suoraan käytettävissä olevan ohjeen valintaan lukuisten vaihtoehtojen välillä.⁵¹

2.4 Verotuksen ohjausvaikutukset talouteen

2.4.1 Verotuksen neutraalisuus

Kytkenät oikeuden ja talouden välillä lisääntyvät koko ajan. Esimerkiksi voi ottaa talouselämän muutosten vaikutukset vero-oikeuteen. Vero-oikeudessa on nopeasti muuttuvia yksityiskohtia ja pysyvämpiä perusrakenteita. Yksityiskohtien muutokset johtuvat esimerkiksi hallituksen talouspolitiikan lyhyen aikavälin tavoitteista ja kansantalouden yleisestä kehityksestä. Tästä löytyy runsaasti esimerkkejä: joka vuosi verolakeja muutetaan. Kokonaisuutena kysymys talouden rakenteen vaikutuksista oikeusjärjestykseen ja sen eri aloihin on laaja ja moniselitteinen. Kytkenät oikeuden ja talouden välillä ovat kaksisuuntaisia.⁵²

Kauko Wikströmin mukaan talouden ja oikeuden väliset relaatiot näyttävät erilaisilta sen mukaan, tarkastellaanko asiaa talouden vai oikeuden suunnalta. Modernissa markkinatalousyhteiskunnassa voidaan erottaa kolme itsenäistä muuttujaa: talous, politiikka ja oikeus. Vastaavasti voidaan todeta, että markkinajärjestelmä, poliittinen järjestelmä ja oikeusjärjestys muodostavat yhteiskunnallisten muutosten

⁵⁰ Menell 1996 s. 175–176.

⁵¹ Ibid. s. 195–196.

⁵² Wikström 1986 s. 214–215.

viitekehyksen. Näitä muuttujia vastaavat vaikuttamis- ja ohjaamismekanismit ovat hinnat, poliittiset päätökset ja oikeusnormit. Muuttujilla on yhtymäkohtia, mutta ne ovat kuitenkin itsenäisiä.⁵³

Verotus vaikuttaa kansantalouteen monella alueella. Verotuksen vaikutukset tulonjakoon ovat perinteisesti olleet tutkijoiden kiinnostuksen kohteena. Verotus vaikuttaa talousyksiköiden toimintaan: säästämiseen, kulutukseen ja investointeihin. Viime aikoina on selvitelty erityisesti verotuksen vaikutuksia työvoiman kysyntään, tarjontaan ja palkkoihin. 1990-luvun voimakkaat suhdannevaihtelut herättivät kiinnostusta verotuksen vaikutuksiin julkisen talouden tasapainoon eri suhdannevaiheissa sekä verotuksen vaikutuksiin harmaaseen talouteen.⁵⁴

Oikeusnormit voivat ohjata talouselämän kehitystä joko välittömästi tai välillisesti. Välitöntä ohjausta käytetään eniten rikos- ja hallinto-oikeudessa. Välittömässä ohjaamisessa lainsäätaja asettaa kieltoja ja käskyjä, ja toiminta voidaan määritellä luvanvaraiseksi. Välillisessä ohjauksessa toimintavaihtoehtoja ei sitä vastoin määritellä suoraan kielletyiksi, käsketyiksi eikä luvanvaraisiksi. Sen sijaan lainsäätaja preferoi eri toimintavaihtoehtoja asettamalla erilaisia seurauksia erilaisille valinnoille. Välillisen ja välittömän ohjauksen ero ei käytännössä ole tässä suhteessa jyrkkä. Välillinen ohjaus on vero-oikeudelle luonteenomaista. Verovelvollinen saa itse valita, miten hän toimii. Tämän vuoksi vero-oikeudellinen ohjaus toteutuu verovelvollisen päätösten kautta, eikä lopputuloksesta ole varmuutta. Verotuksen ohjausvaikutukset realisoituvat markkinamekanismin kautta ja välityksellä.⁵⁵

Verotuksen neutraalisuudella on useita ulottuvuuksia. Jouko Ylä-Liedenpohja kiinnittää huomiota siihen, etteivät eri neutraalisuuskäsitteet edusta samaa argumentointitasoa verojärjestelmän kehittämisen kannalta. Hän päätyy siihen, että neutraalisuustermi olisi monimerkityksellisyytensä vuoksi suositeltavaa korvata täsmällisemmällä ilmaisulla verojärjestelmän kustakin ominaisuudesta.⁵⁶

Pääomaverotuksessa keskeistä on sijoitusmuotoneutraalisuus. Tällöin pyritään siihen, ettei verotus ohjaisi valintaa eri sijoitusvaihtoehtojen tai valintaa säästämisen ja kuluttamisen välillä. Yritysverotuksen neutraalisuudella tarkoitetaan eri yritysmuotojen mahdollisimman yhtenäistä verotusta. Yrityksen omistajan näkökulmasta voitonjakoneutraalisuus merkitsee, ettei verotus vaikuta siihen, missä muodossa voitto otetaan yrityksestä. Jos pyritään verojärjestelmään, jonka vaikutukset eivät muutu inflaation muuttuessa, kysymys on inflaationeutraalisuudesta.⁵⁷

⁵³ Wikström 1999 s. 8–9.

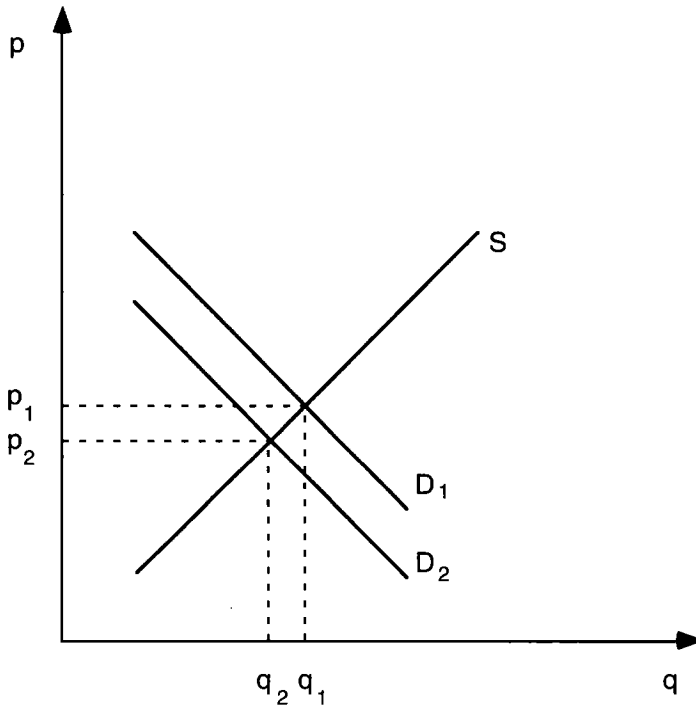
⁵⁴ Julkisen talouden näkymiä ja haasteita s. 15.

⁵⁵ Wikström 1994 s. 5–6.

⁵⁶ Ylä-Liedenpohja 1992 s. 342. Ks. myös Ossa 1999 s. 68–70.

⁵⁷ Kukkonen 1994 s. 353. Reh binder (1995 s. 363) määrittelee yhtiöveron neutraaliksi, jos yhtiötä verotetaan tulosta samalla tavoin kuin jos yhtiön omistajat olisivat suoraan saaneet saman tulon.

Kuvasta 2-3 voidaan todeta, että välitön verotus leikkaa kysyntää ja alentaa siten hintoja. Absoluuttisesti ottaen neutraalia verotusta ei ole olemassa.⁵⁸ Välitön verotus laskee joitakin hintoja muita enemmän.⁵⁹ Kuluttajan valintojen neutraliteetin ohella voidaan tarkastella tuotannon järjestämisen ja jakelutien valinnan neutraliteettia.⁶⁰



Kuva 2-3. Välittömän verotuksen kysyntää leikkaava vaikutus.

⁵⁸ Leppiniemi (1993 s. 18) jakaa verotuksen lyhyen aikavälin markkinareaktiot primäärisiin markkina-vaikutuksiin (uusi tasapainotilanne), omaisuusvaikutuksiin (pääomavoitot ja -tappiot), sekä ristikkäisvaikutuksiin (substituutiovaikutuksiin ja "verohajontaan" eli ei-toivottuihin sivuvaikutuksiin).

⁵⁹ Wikström 1994 s. 8–9. Bohm (1973 s. 65–66) mainitsee varhaisen esimerkin verotuksen ohjausvaikutuksista. Vuosisatoja sitten taloja verotettiin ikkunoiden lukumäärän mukaan. Seurauksena oli, että taloja alettiin rakentaa vähimmällä mahdollisella määrällä ikkunoita, jolloin hallitus joutui kohottamaan veron määrää yhtä ikkunaa kohden. Sama summa omaisuusveroa olisi voitu kerätä ilman, että ihmisten piti elää pimeässä.

⁶⁰ Wikström 1994 s. 10–11.

Ylä-Liedenpohja määrittelee neutraaliksi veron, joka ei vaikuta talousyksikköjen kysymiin ja tarjoamiin määriin. Tämänkaltainen absoluuttinen neutraalisuus edellyttäisi muun muassa vapaa-ajan lukemista tuloveropohjaan, minkä vuoksi absoluuttinen neutraalisuus on saavuttamattomissa oleva ideaali. Käytännössä neutraalina pidetään veroa, joka vääristää mahdollisimman vähän resurssien allokatiota. Tällöin vero vaikuttaa mahdollisimman vähän talousyksikköjen valintoihin verotomaan tilanteeseen verrattuna. Verotuksen neutraalisuutta vähentävät myös verotuksen toimittamisesta aiheutuvat hallintokustannukset verohallinnolle ja verovelvollisille.⁶¹

Painotukset verotuksen neutraalisuuden ja ohjaavuuden välillä vaihtelevat eri aikakausina. Verotuksen ohjaava vaikutus korostui muun muassa Suomessa ja Ruotsissa 1960-luvulta 1980-luvun loppupuolelle asti. USA:n verouudistus vuonna 1986 Ronald Reaganin presidenttikaudella muutti yleismaailmallisesti verouudistusten painopistettä neutraaliin suuntaan.⁶² Pyrkimys mahdollisimman neutraaliin verotukseen on edelleenkin vallitseva. Painotukset verotuksen neutraalisuuden ja ohjaavuuden välillä ilmentävät kulloinkin tarkoituksenmukaisena pidettävää työnjakoa kansalaisyhteiskunnan ja valtion välillä.

2.4.2 Verotuet ja -sanktiot

2.4.2.1 Verotuen ja -sanktion käsitteet

Verotuet voidaan jakaa sosiaalisiin verotukiin ja kannustintyyppisiin verotukiin. Sosiaaliset verotuet on tarkoitettu toteuttamaan tulonjakopoliittisia tavoitteita, eikä niillä yleensä pyritä ohjaamaan veronmaksajan käyttäytymistä. Esimerkiksi toimeentulotuen verovapaus (TVL 92 § 22 k) on sosiaalinen verotuki. Kannustintyyppinen verotuki pyrkii ohjaamaan verovelvollista. Tuloverotuen kannustusvaikutus saadaan aikaan tulon osittaisella verovapaudella tai menon normaalia suuremmalla vähennysosoikeudella, esimerkiksi korottamalla käyttöomaisuudesta tehtäviä poistoja.⁶³ Muutamissa tuloverotuissa on sekä sosiaalisen verotuen että kannustintyyppisen verotuen piirteitä. Tällainen verotuki on esimerkiksi stipendin, apurahan ja tunnustuspalkinnon verovapaus (TVL 82 §).

Verotukia on tarkasteltu Suomen valtion talousarvioesitysten liitteissä vuodesta 1990 lähtien. Tarkastelutapa on hyödyllinen, koska julkisen talouden läpinäkyvyys paranee. Tarkastelumallin vaikeudet liittyvät siihen, miten normaalina pidettävä verojärjestelmä määritellään. Yleisin ratkaisu ongelmaan on määritellä normi tavaliseksi, yleisesti käytössä olevaksi verotukseksi. Suomen valtion talousarvioesityk-

⁶¹ Ylä-Liedenpohja 1992 s. 343.

⁶² Tikka 1990 s. 47–48.

⁶³ Määttä 1998 s. 250.

sessä verotuki on laskettu erilaisina tuloverosta myönnettävinä vähennyksinä, mutta valtion tuloveron progressiivisuuden ei ole katsottu sisältävän verotukea. Luonnollisia vähennyksiä sekä hallinnollisista syistä myönnettäviä vähennyksiä ei katsota verotuuksi.⁶⁴ Ohjaava verotus voi olla syntynyt joko lainsäätäjän tietoisena valintana tai ilman sitä.⁶⁵

Verotukea ei voida määritellä lähtemällä optimaalisesta verojärjestelmästä. Käsitys optimaalisesta verojärjestelmästä vaihtelee eri aikoina samassakin yhteiskunnassa. Verotukien määrittely joudutaan tekemään erikseen jokaiselle veromuodolle eri valtioissa. Määrittelyssä on otettava huomioon maan lainsäädäntöhistoria. Jos tietty verolain säännös on syntynyt puhtaasti hallinnollisista syistä, ei sitä voi yleensä pitää verotukena. Jos tiettyyn verolain säännöksellä tavoiteltavaan tulokseen voitaisiin yhtä hyvin pyrkiä myös suoralla tuella, kysymyksessä on yleensä verotuki. Kaiken kaikkiaan verotuelle ei ole yhtä, kaiken kattavaa määritelmää, vaan verotuen määrittely joudutaan räätälöimään erikseen kuhunkin tarkoitukseen.⁶⁶

Negatiivinen verotuki syntyy, kun säännöksen tarkoituksena on keventää verotusta, mutta jonkun verovelvollisen kohdalla vaikutus onkin päinvastainen. Verosanktio taas on tarkoitettu alun perinkin kiristämään verotusta.⁶⁷ Veronsaajan kannalta voidaan puhua veromenosta, joka on verotulon vastakohta.⁶⁸ Veromenon käsite ei kuitenkaan ole yleisesti käytössä, vaan verotuen käsite on vakiintunut suomen kieleen.

Suomessa verotuki määritetään tavallisesti menetetyn verotulon pohjalta. Samaan tulokseen päädytään laskemalla verotuen vaikutus verovelvollisen käteen jäävään tuloon. Toinen laskentatapa on käytössä Yhdysvalloissa. Siinä ei lasketa veronsaajan tulonmenetystä vaan se resurssi, joka tiettyyn tarkoitukseen olisi kohdistettava, jotta päästäisiin samaan tulokseen kuin verotuella. Tällöin menetettyyn verotuloon lisätään veron osuus, eli päästään verotuen bruttomäärään. Viimeksi mainittu menetelmä antaa paremman kuvan siitä, kuinka paljon resursseja kuhunkin

⁶⁴ McDaniel–Surrey 1985 s. 10.

⁶⁵ Aikoinaan monia poikkeuksia verotuksen perusrakenteesta pidettiin tarkoituksettomina, mutta sittemmin huomattiin ohjaavan verotuksen olevan useimmiten lainsäätäjän tietoinen valinta (Surrey–McDaniel 1985 s. 25).

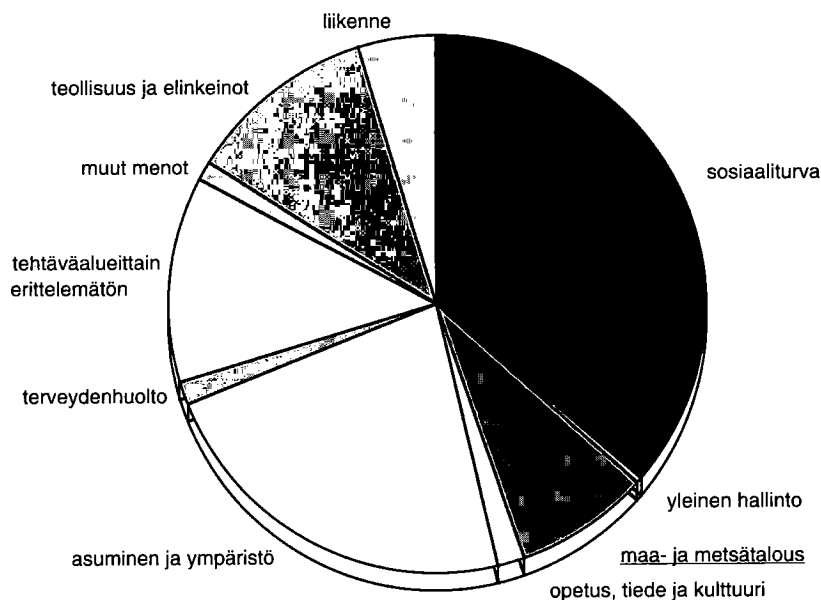
⁶⁶ Skatteutgifter (1987) s. 66–69.

⁶⁷ Verotuet Suomessa s. 75.

⁶⁸ Käsite ”tax expenditure” esiintyi ensimmäisen kerran vuonna 1968 USA:n valtiovarainministeriön vuosiraportissa. Tällöin alkoi keskustelu verotuista. (McDaniel–Surrey 1985 s. 3.) Määttä (1998 s. 247) pitää verotuen käsitettä tarkoituksenmukaisempana kuin veromenon käsite, koska verotuki tuo esille yhtymäkohdat suoraan tukeen. Mattsson (1984 s. 138) katsoo käsitteen ”beskattningsutgift” lähinnä vastaavan käsitettä ”tax expenditure”.

tarkoitukseen budjetissa allokoidaan. Laskentatapoja käytetään rinnakkain.⁶⁹ Kolmas laskentatapa on ottaa huomioon verovelvollisen käyttäytymisen muutoksesta aiheutuvat verotuen välilliset vaikutukset kansantaloudessa.⁷⁰

Verotukia esiintyy tuloverotuksessa tiettyjen luonnollisten henkilöiden ja yhteisöjen vapautena verovelvollisuudesta sekä joittenkin tulomuotojen verovapautena tai osittaisena verottamisena. Lisäksi sallitaan tehdä vähennyksiä, jotka eivät perustu tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä aiheutuneisiin menoihin. Kuvasta 2-4 havaitaan, että valtion tulo- ja menoarvioesityksissä verotuksen kautta tuettuja tehtäväalueita ovat olleet etenkin sosiaaliturva, asuminen ja ympäristö, maa- ja metsätalous, liikenne sekä teollisuus ja elinkeinot. Aiempina vuosina on muun



Kuva 2-4. Verotuet tehtäväalueittain vuonna 1997. Lähde: Valtion talousarvioesitys 2000, liite n:o 2.

⁶⁹ Wikström 1994 s. 17–19.

⁷⁰ Skatteutgifter (1987) s. 122–123.

muassa kehitysalueita tuettu veronhuojennuksilla, ja pääkaupunkiseudun rakentamista on hillitty lisäverolla. Viime vuosina on kuitenkin vähennetty kannustintyyppisten verotukien käyttöä talouspoliittisena instrumenttina, mikä on omiaan selvittämään kuvaa verotuksen päämääristä ja tehtävistä.⁷¹

Verotukien kokonaismääräksi arvioitiin 46 miljardia markkaa vuonna 1997. Talousarvioesityksen liitteenä oleva verotukitarkastelu on luonteeltaan suuntaa-antava. Vertailukohtana käytettävä normatiivinen verojärjestelmä on aina jossain määrin idealisoitu malli. Verotukien yhteenlaskuun liittyy omat metodiset ongelmansa. Verotuet eivät useinkaan ole keskenään yhteismitallisia. Verotuet voivat olla toistensa supplementteja.⁷²

2.4.2.2 Metsätuloverotuet

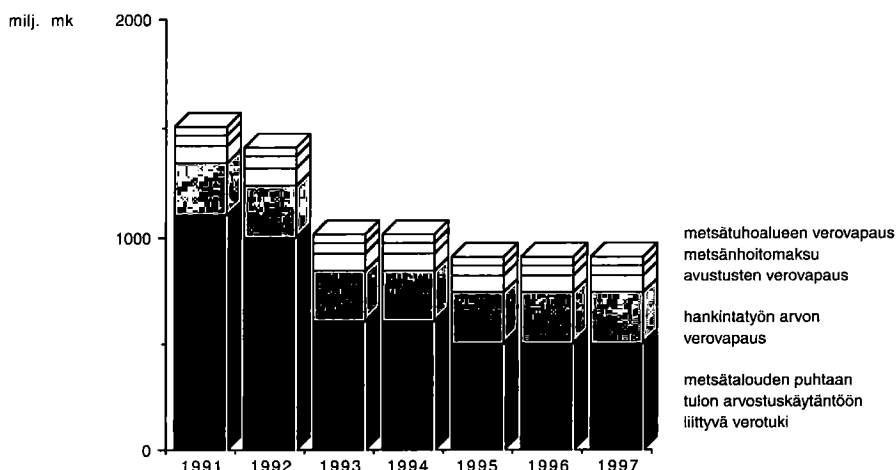
Kuvassa 2-5 esitetään valtion talousarvioesityksen liitteessä arvioidut metsätuloverotuet. Esitettyä metsäverotukitarkastelua voidaan kritisoida. Talousarvioesityksen liitteessä ei ole katsottu metsän verovapauteen kiinteistöveroista sisältyvän verotukea.

Metsänhoitomaksun vähentämisen (MVL 13 § 1 mom) on katsottu sisältävän verotukea MVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa, muttei TVL:ssä säädettyssä verotuksessa. MVL 13 §:n 1 mom. 1 kohdassa säädetty metsänhoitomaksun tilakohtainen vähentämisoikeus edustaa kuitenkin minkä tahansa elinkeinotulon verotuksessa sovellettavaa periaatetta: tulon hankkimisesta aiheutuneet menot ovat vähennyskelpoisia. Metsänhoitomaksu ei tule kahteen kertaan vähennetyksi, koska verokuutiometrin keskimääristä raha-arvoa laskettaessa ei oteta huomioon metsänhoitomaksua (MVL 11 § 1 mom. 5 k.). Metsänhoitomaksu ei eroa muista MVL 13 §:n 1 momentissa tarkoitetuista tilakohtaisesti vähennettävistä menoista, joihin ei ole katsottu sisältyvän verotukea.

Talousarvioesityksen liitteessä ei ole esitetty lainkaan TVL:ssä tai EVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen liittyviä verotukia. Selvää on, että metsätuloverotuet ovat pääosin MVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa. TVL 55 §:ssä säädettyä metsävähennystä voidaan tarkastella joko verotukena tai -sanktiona. Jos normatiiviseen verojärjestelmään katsotaan kuuluvan, ettei metsäkiinteistön hankintamenoa saa lainkaan poistaa, metsävähennys on verotuki. Tämä kuitenkin merkitsisi poikkeusta elinkeinotulon verotuksessa noudatettavista periaatteista. Metsäkiinteistön hankintahinta koostuu valtaosin puustosta, joka on kuluva käyttöomaisuutta. Tästä näkökulmasta TVL 55 §:ssä säädetyt rajoitukset metsäkiinteistön hankintahinnan vähennykselle muodostavat verosanktion. Metsävähennyksen puuttuminen kokonaan EVL:stä on selkeä verosanktio.

⁷¹ Andersson 1994a s. 2.

⁷² Skatteutgifter (1987) s. 121–122.



Kuva 2-5. Arvioitu metsätuloverotuki vuosina 1991–1997. Lähteet: Valtion talousarvioesitys 1997, liite n:o 2 ja Valtion talousarvioesitys 2000, liite n:o 2.

Vaihtoehtoinen talouspolitiikan keino kannustintyyppiselle verotuelle on useimmiten valtion suora tuki.⁷³ Verotuen ei aina mielletä kuluttavan samalla tavoin julkisia resursseja kuin suoran tuen, minkä vuoksi verotukea yleensä analysoidaan vähemmän kuin suoraa tukea. Tämän seurauksena jotkut verotuet ovat olleet tehotomia. Myös oikeudenmukaisuuden näkökulmasta voidaan arvostella verotukea: tuloverotuki kohdistuu vain niihin, joilla on verotettavaa tuloa (veropoliittinen syrjäytymisvaikutus). Toisaalta kannattamaton yritystoiminta ei hyödy verotuista, toisin kuin suorista tuista. Jakopoliittisia tavoitteita vastaan toimii myös niin sanottu upside down -vaikutus: progressiivisessa tuloverotuksessa suurituloiset hyötyvät tuloverotuesta enemmän kuin pienituloiset.⁷⁴ Oikeudenmukaisuuden kannalta on perusteltua täydentää tuloverotukea suoralla tuella.

Kannustintyyppisen verotuen avulla valtio voi harjoittaa ohjaavaa talouspolitiikkaa ja silti pysyä budjetin menokehyksessä. Verotuen käyttö ei nosta kokonaisveroa-
astetta. Toisaalta esimerkiksi sosiaalialan verotukia hallinnoi valtiovarainministe-

⁷³ Surrey 1973 s. 140.

⁷⁴ Määttä 1999b s. 118–119.

riö. Tämä sekoittaa valtion budjettitaloutta. Ongelma voitaisiin ratkaista tarkastelemalla sekä suoraa tukea että verotukea rinnakkain budjetissa, kuten Saksassa tehdäänkin. Suoran tuen jakaminen sitoo kyseisen hallinnonalan resursseja, kun taas verotuki työllistää verohallintoa. Verotuen merkitys kasvaa veroasteen noustessa. Verotuen merkityksen arviointia vaikeuttaa se, että verotuen merkitykseen vaikuttavat useat eri tekijät. Tällöin myöskään verotuen lopullisen kohtaannon selvittäminen ei ole helppoa.⁷⁵

Kannustintyyppinen verotuki jättää usein verovelvolliselle enemmän valinnanvaraa kuin suora tuki. Toisaalta verotuki tulee verovelvolliselle automaattisesti, kun taas suoraa tukea on erikseen haettava. Suora tuki ja verotuki kohdentuvat osittain eri henkilöille. Esimerkiksi lapsiperheille tarkoitettu verotuki kohdistuisi enemmän perheisiin kuin perheenäiteihin, koska miesten verotettavat tulot ovat keskimäärin suuremmat kuin naisten verotettavat tulot. Kuitenkin perheenäidit usein kantavat suurimman vastuun lastenhoidosta.⁷⁶

Kaiken kaikkiaan ei ole olemassa yleispätevää vastausta siihen, onko suora tuki vai kannustintyyppinen verotuki tarkoituksenmukaisempi keino pyrittäessä ohjaamaan verovelvollisten käyttäytymistä. Valintaan vaikuttaa erityisesti se, minkälaisia tavoitteita halutaan saavuttaa ja mitä sivuvaikutuksia ollaan valmiit hyväksymään. Verotuen suhteellinen etu suoraan tukeen verrattuna lisääntyy seuraavissa olosuhteissa:

- ohjauksen kohteena olevat tavoitteet ovat stabiileja
- ohjauksen kohteena olevien henkilöiden joukko on laaja eikä tarkkaan ennakoitavissa
- hallinnollinen valmius suoralle tuelle on heikko
- mahdollisuudet määritellä tarkasti tuen ehdot ovat hyvät
- on merkittävä intressi pitkäjänteisesti vaikuttaa kansalaisten päätöksentekoon ja suunnitteluun
- on vähän tarvetta korjata verotuen vaikutuksia suoralla tuella⁷⁷

Näillä kriteereillä arvioituna vaaka kallistuu verotuen puolelle harkittaessa metsänhoitotöiden tukemista joko suoran tuen tai tuloverotuen avulla. Metsäpoliittisena tavoitteena olevien metsänhoitotöiden määrän lisääminen on erittäin stabiili. Suuri osa metsänhoitotöistä aiheutuu suoraan hakkuista. Puuntuotanto on hyvin pitkäjänteistä toimintaa. Metsänhoitotöitä on ajan mittaan tarpeen tehdä kaikilla noin

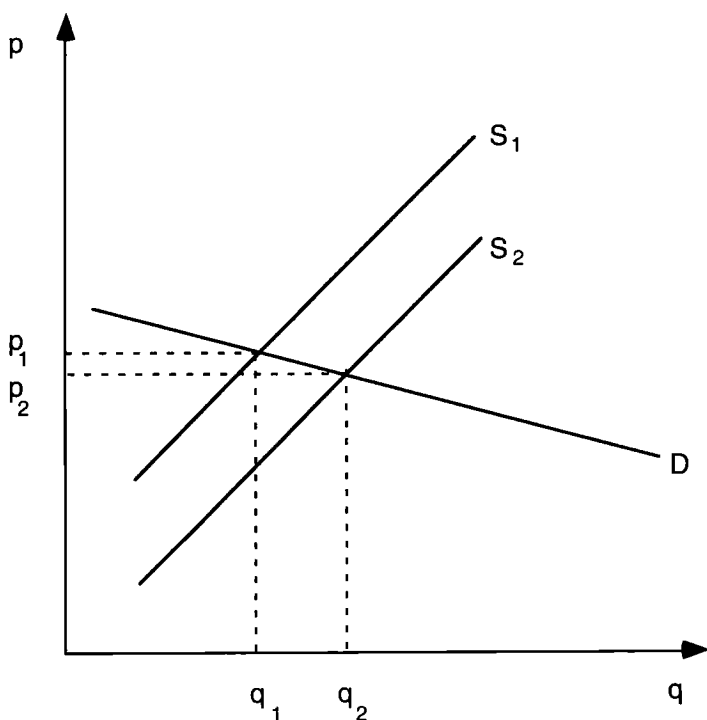
⁷⁵ Skatteutgifter (1987) s. 127–128.

⁷⁶ Ibid. s. 129–130.

⁷⁷ Ibid. s. 126–131.

430 000 metsälöllä. Metsänhoitotöiden tukemisella ei ole mainittavaa vaikutusta metsänomistajien käytettävissä oleviin tuloihin. Tästä johtuen tuloverotuen jakopoliittisia tavoitteita vastaan toimiva ominaisuus ei aiheuta tarvetta korjata verotuen vaikutuksia suoralla tuella.

Tuloverotukia on käytännössä sovellettukin metsänhoitotöiden edistämiseen. Yksi esimerkki on ensiharvennusvähennys (MVL 15b §), jonka vaikutusta puu-markkinoilla kuva 2-6 esittää. Ensiharvennuspuuta käytetään pääasiassa sellun raaka-aineena. Ensiharvennuspuu ja muu kuitupuu ovat toistensa substituuotteja sellun valmistuksessa. Ensiharvennuspuuta kuitenkin kuluu suurempi määrä yhtä sellutonnin kohden kuin muuta kuitupuuta. Ensiharvennuspuu on siten vähäarvoisempaa raaka-ainetta sellun valmistuksessa kuin muu kuitupuu. Ensiharvennuspuun kokonaismäärä puumarkkinoilla on vain murto-osa muun kuitupuun kokonaismäärästä. Ensiharvennuspuun kysyntä on näissä olosuhteissa joustavaa. Jos ensiharvennuspuun tarjonnan hintajoustoksi oletetaan yksi, saadaan kuvassa 2-6



Kuva 2-6. Ensiharvennusvähennyksen vaikutus.

esitetty markkina-asetelma. Suora S_2 kuvaa ensiharvennuspuun tarjontaa ensiharvennusvähennyksen jälkeen.

Kuvan 2-6 olosuhteissa metsätuloverotuki kohdistuu pääosin metsänomistajiin. Ensiharvennuspuun hinta alenee vain vähän, mutta määrä kasvaa paljon. Ostajan kannalta ensiharvennuspuu on lähes yhtä kallista kuin ennenkin. Metsänomistajat puolestaan saavat selvästi enemmän puunmyyntituloa. Metsätuloverotuen tehokkuus olisi näissä olosuhteissa hyvä: tuella saataisiin huomattavasti aiempaa enemmän ensiharvennuksia aikaan.

Käytännön kokemukset ensiharvennusvähennyksen tehokkuudesta eivät valitettavasti ole yhtä hyviä kuin kuvan 2-6 teoreettinen tarkastelu antaisi aiheen olettaa. Ensiharvennusten määrä ei olennaisesti lisääntynyt, kun ensiharvennusvähennys otettiin käyttöön vuonna 1990.⁷⁸ Syitä metsätuloverotuen odotettua heikompaan tehokkuuteen on useita. Ensiharvennuspuun markkina-asetelma saattaa poiketa jonkin kuvassa 2-6 esitetystä. Suomessa vallitseva kauppatapa on leimikko- eikä puutavaralajikohtainen. Ensiharvennuspuu on puutavaralaji, jonka merkitys niin ostajan kuin myyjän kannalta on muuhun leimikkoon verrattuna vähäinen.

Merkitävin syy ensiharvennusvähennyksen heikkoon tehoon on ilmeisesti se, että vähennys tunnetaan huonosti. Tähän viittaa se, ettei läheskään kaikkia vähennykseen oikeuttavia kohteita ole ilmoitettu verotusta varten.⁷⁹ MVL:ssä säädetty metsätuloverotus lukuisine verotukineen on ilmeisesti liian monimutkainen kokonaisuus. Verotuen korkea tehokkuus edellyttää, että tukien kokonaismäärä pysyy kohtuullisena ja verojärjestelmän yleinen rakenne selkeänä. Tältä osin tilanne on olennaisesti parempi, jos TVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen halutaan josain vaiheessa liittää verotukia.

2.4.3 Tehokkuusrasitus ja niukkuusvuokra

Verotuksen aiheuttama tehokkuusrasitus⁸⁰ tarkoittaa sitä ”ylimääräistä” hyvinvoinnin menetystä, joka seuraa verotuksen aiheuttamasta vääristymästä. Vertailukohtana käytetään sitä hyvinvoinnin menetystä, jonka puhtaasti keskimääräinen verotus aiheuttaisi. Tehokkuusrasitus muodostuu verotuksen aiheuttamasta verovelvollisen käyttäytymisen muutoksesta.⁸¹ Tällöin optimaalinen verojärjestelmä voidaan määritellä sellaiseksi, joka minimoi hyvinvointitappioita. Taloudessa vaikuttaa yleensä muitakin markkinatasapainoa häiritseviä tekijöitä kuin verotus.⁸²

⁷⁸ Metsätilastollinen vuosikirja 1999 s. 118.

⁷⁹ Tapion vuositilastot 1998 s. 30.

⁸⁰ Tehokkuusrasitusta kutsutaan myös hyvinvointitappioksi. Englanninkielisessä kirjallisuudessa käytetään yleisimmin ilmaisua excess burden, toisinaan myös termejä welfare cost tai deadweight loss.

⁸¹ Boadway–Wildasin 1984 s. 387.

⁸² Gunnarsson 1995 s. 85.

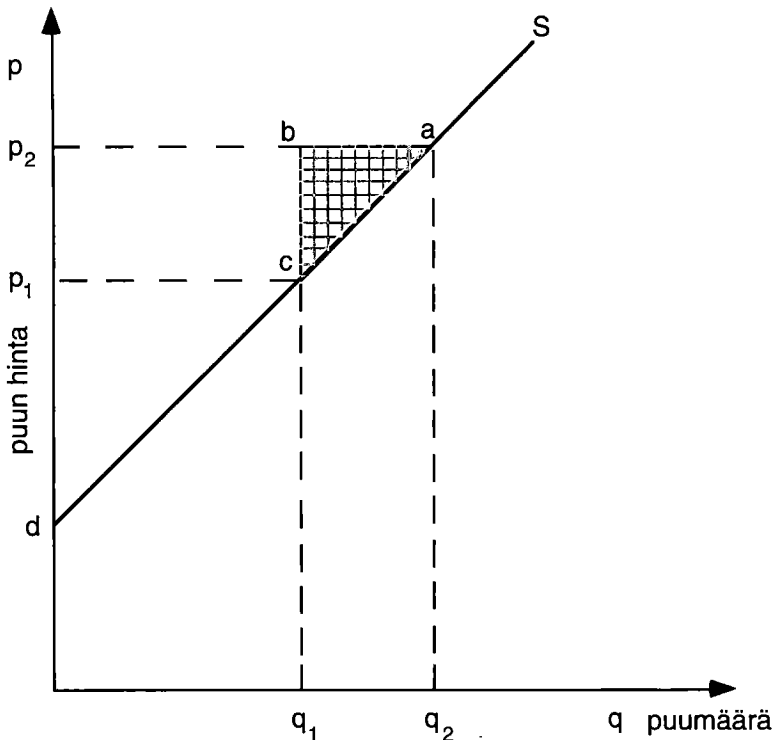
Verojärjestelmän voidaan nähdä aiheuttavan tehokkuusrasitusta talouselämässä. Tehokkuusrasitus on sitä suurempi, mitä korkeampi on veroaste. Päättelyketju johtaa ajatukseen alhaisen verokannan ja laajan veropohjan tarkoituksenmukaisuudesta. Sen sijaan korkealla veroasteella verotettu kapea veropohja sekä vääristää taloudellista päätöksentekoa että lisää hallinnollisia kustannuksia verotuksen toimitamisessa. Toisaalta verotukselle on saatettu asettaa nimenomainen tavoite edistää jotain toimintaa muitten toimintojen kustannuksella. Verotuksen ohjausvaikutuksellinen tehokkuus mittaa verotuksen kykyä täyttää ohjaukselle asetetut tavoitteet. Ohjausvaikutuksellista tehokkuutta voivat alentaa monet tekijät, kuten esimerkiksi virheelliset ennusteet kansantalouden kehityksestä tai väärät arviot talousyksiköiden reaktioista. Verotuksen uudistamisella tavoitellut muutokset saattavat jäädä toteutumatta sen vuoksi, ettei verotuksen lopullista kohtaantoa ole arvioitu oikein.⁸³

Kuvassa 2-7 suora S kuvaa puun kompensoitua tarjontaa, eli tarjontakäyrää, jossa on otettu huomioon hinnan muutoksesta aiheutuva tulovaikutus. Kompensoitu tarjontakäyrä osoittaa pienimmän hinnan, jolla metsänomistajat ovat valmiita myymään lisäkuutiometrin puuta. Piste p_2 on puun hinta ennen veroa ja q_2 tätä vastaava, markkinoilla vaihdettu puumäärä. Samaan tapaan kuin kuluttajan ylijäämä, metsänomistajan ylijäämä voidaan määritellä tarjontakäyrän ja markkinahinnan väliseksi alueeksi adp_2 . Metsänomistajan ylijäämä syntyy siitä, että osa metsänomistajista olisi valmis myymään puuta, vaikka markkinahinta olisi alempikin. Kun puulle asetetaan myyntivero, metsänomistajan saama hinta laskee arvoon p_1 , jota vastaa määrä q_1 . Valtio saa verotuloja seuraavan määrän: verokanta $\times$ puumäärä $\times$ hinta eli verokanta $\times q_1 \times p_2$. Verotuloja kuvaa alue p_2bcp_1 . Metsänomistajan ylijäämä veron jälkeen on alue cdp_1 . Metsänomistajan ylijäämä on siten pienentynyt veron seurauksena valtion saamien verotulojen määrän ja lisäksi alueen abc verran. Alue abc kuvaa tehokkuusrasitusta eli sitä ylimääräistä hyvinvoinnin menetystä, joka kerätyn veron lisäksi menetetään.

Kuvasta 2-7 voidaan geometrian avulla päätellä, että TVL:n tai EVL:n piiriin kuuluvan metsän verotuksen tehokkuusrasitus riippuu verokannasta ja puun tarjonnan hintajoustosta. Jos puun tarjonta olisi täysin hintajoustamatonta, puun myyntitulolle asetettuun veroon ei liittyisi lainkaan tehokkuusrasitusta. Puun tarjonta ei liene kuitenkaan missään oloissa täysin joustamatonta. Mitä joustavampaa tarjonta on, sitä suurempi tehokkuusrasitus myyntiveroon liittyy. Puun tarjonnan hintajousto vaihtelee monen tekijän, kuten tarkasteltavan aikävälän pituuden ja puutavaralajin, mukaan. Verokannan noustessa tehokkuusrasitus kasvaa.

Puun myyntihinnalle asetettu vero vaikuttaa myös kysyntään. Vero jää osittain puun ostajan kannettavaksi, koska sekä puun kysyntä että tarjonta ovat ainakin

⁸³ Tikka 1990 s. 49–50.



Kuva 2-7. Puun myyntitulojen verotuksen tehokkuusrasitus.

jossain määrin hintajoustavia. Markkinoille muodostuu uusi tasapaino, joka ei sijaitse vanhalla kysyntä- eikä tarjontakäyrällä. Siten puun myyntitulolle asetetun veron tehokkuusrasitus riippuu sekä kysynnän että tarjonnan hintajoustoista ja verokannasta. Mitä suurempi on kysynnän hintajousto, sitä suurempi on tehokkuusrasitus. Käytännössä talouselämässä vaikuttaa koko ajan monia muita vääristymiä verotuksen ohella, mikä vaikuttaa verotuksesta aiheutuvan tehokkuusrasituksen suuruuteen.

Niukkuusvuokralla tarkoitetaan taloustieteessä sitä tulonosaa, joka ylittää vaihtoehtokustannuksen.⁸⁴ Monopolivuokralla tarkoitetaan sitä voittoa, jonka yritys saa luomalla monopolin avulla keinotekoisen niukkuuden hyödykkeestä. Maan-

⁸⁴ Kay–King 1991 s. 178.

vuokra syntyy siitä, ettei maata voida tuottaa lisää. Jos maata voitaisiin tuottaa lisää, kilpailu ajaisi vuokran nollaan. Tähtiesiintyjät saavat niukkuusvuokraa sen vuoksi, että tähtiä on vähän. Jos tähtiesiintyjä ansaitsee vaikkapa 100 000 markkaa kuukaudessa, ja seuraavaksi paras ansaitsemismahdollisuus tähdelle olisi tehdastyö 10 000 markan kuukausipalkalla, hän saa niukkuusvuokraa 90 000 markkaa kuukaudessa. Niukkuusvuokran verottaminen vaikuttaa houkuttelevalta pyrittäessä minimoimaan tehokkuusrasitusta.

Myös metsätaloudesta löytyy esimerkkejä niukkuusvuokrasta. Suomessa metsävarat ovat lähes täyskäytössä. Toista ääripäätä edustaa Venäjä. Tästä johtuen puuvarat ovat Suomessa suhteessa kysyntään paljon niukemmat kuin Venäjällä. Kantohintojen erotus Suomen ja Venäjän välillä muodostuu osittain niukkuusvuokrasta. Toki kantohintojen eroon vaikuttaa myös muita tekijöitä. Suomalainen ja venäläinen raakapuu eivät ole täysin toistensa substituuotteja. Puun tuonti Venäjältä Suomeen on perinteisesti keskittynyt sellaisiin puutavaralajeihin, joita ei saada Suomesta riittävästi, erityisesti koivukuitupuuhun. Viime vuosina myös muiden puutavaralajien tuonti on lisääntynyt.

Muutamit puutavaralajit ovat erityisen niukkoja suhteessa kysyntään. Ääriesimerkin Suomessa muodostaa visakoivu. Visakoivu on rauduskoivun harvinainen muunnos, jota luontaisena esiintyy eniten Suomessa. Suomi on tärkein visakoivun tuottajamaa maailmassa, mutta täälläkin visamarkkinat ovat enimmillään vain noin kymmenen miljoonaa markkaa vuodessa. Sorvauskelpoisesta visasta maksetaan keskimäärin noin 15 000 markkaa kuutiometrilä. Sorvivisaa heikompileatuisesta oksavisasta maksetaan keskimäärin noin 3 000 markkaa kuutiometrilä. Hintojen vaihtelu on kuitenkin suurta markkinoiden ohuudesta ja visan laatu vaihtelusta johtuen. Oksavisalle vaihtoehtoinen käyttömuoto olisi lähinnä koivukuitupuu noin 100 markan kuutio hinnalla. Tällöin sorvivisan niukkuusvuokraksi muodostuu keskimäärin 12 000 markkaa kuutiometrilä ja oksavisan niukkuusvuokraksi keskimäärin 2 900 markkaa kuutiometrilä.⁸⁵

2.5 Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia

Hyvinvointiteoreetikot kehittivät 1970-luvulla optimaalisen verotuksen käsitteen. Lähtökohtana oli taloudellinen tehokkuus. Optimaalisen verotuksen teoriassa on käsitelty etenkin optimaalista hyödykeverotusta sekä tuloverotuksen optimaalista progressiota.⁸⁶ Optimaalista verojärjestelmää voidaan pitää teoreettisena ideaalina,

⁸⁵ Hagqvist 1996.

⁸⁶ Gunnarsson 1995 s. 84.

kun taas hyvä verojärjestelmä voidaan käytännössä saavuttaa. Hyvälle tai optimaaliselle verojärjestelmälle asetetaan oikeuskirjallisuudessa yleisesti muun muassa seuraavia vaatimuksia:

1. Veropohjan laajuus
2. Neutraalisuus
3. Tehokkuus
4. Oikeudenmukaisuus
5. Hallinnollinen toteutettavuus
6. Oikeusvarmuus
7. Selkeys
8. Joustavuus
9. Kansainvälinen kilpailukyky

Janne Juusela jakaa hyvän verojärjestelmän ominaisuudet ideologisiin (materiaalisiin) ja praktisiin (muodollisiin) ominaisuuksiin. Ideologisia ominaisuuksia ovat verotulojen asianmukaista määrää, verojärjestelmän oikeudenmukaisuutta sekä neutraliteetti- ja ohjaustavoitteiden keskinäistä painotusta koskevat kysymykset. Muut ominaisuudet ovat praktisia ominaisuuksia. Ideologiset ominaisuudet ovat keskeisiä yhteiskuntafilosofisia kysymyksiä, kun taas praktiset ominaisuudet ovat luonteeltaan lähinnä teknisiä kysymyksiä.⁸⁷

Veropohjan laajuus on edellytyksenä modernissa yhteiskunnassa vallitsevien korkeiden fiskaalisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Hintajoustamattomien aktiiviteettien verottaminen minimoi verotuksen substitutiivivaikutusta ja siitä seuraavaa veropohjan eroosiota. Henkilökohtaisen tulon verottaminen näyttää parhaiten vastaavan optimaalisen verojärjestelmän vaatimuksia. Sekään ei ole ongelmaton. Tasa-arvoisen verojärjestelmän luominen edellyttäisi myös muun kuin rahassa mitattavan ansion (esimerkiksi vapaa-ajan) verottamista. Tällöin jouduttaisiin hallinnollisesti hyvin monimutkaiseen ja kalliiseen järjestelmään.⁸⁸ Optimaaliseen verojärjestelmään kuuluu lisäksi mahdollisimman suuri neutraalisuus. Järjestelmän tulee antaa mahdollisuus talouspolitiikan avulla tukea talouden vakautta ja kasvua. Myös verovelvollisen tulisi ymmärtää järjestelmän peruseriaatteet.⁸⁹

⁸⁷ Juusela 1998 s. 49.

⁸⁸ Posner 1998 s. 533–535.

⁸⁹ Musgrave–Musgrave 1989 s. 216.

Ei ole olemassa yhtä, objektiivisin perustein määriteltyä, parasta verojärjestelmää. Eri näkökohtia painottamalla päädytään erilaiseen lopputulokseen. Yhteisymmärrystä evaluointikriteereistä ei ole olemassa. Verojärjestelmien vertaamiseksi toisiinsa voidaan kuitenkin kehittää sisäisiä kriteereitä.⁹⁰ Toisaalta kaikki sääntelystandardit eivät verotuksessakaan ole keskenään yhteismitallisia. Verojärjestelmien normatiivisesta vertailusta ei ole syytä tehdä pitkälle meneviä johtopäätöksiä.⁹¹

Kari S. Tikan mukaan on selvää, että verotukselle asetetaan myös jatkossa ohjaavia tehtäviä, vaikka suuntaus onkin 1980-luvulta lähtien ollut neutraaliin suuntaan. Optimaaliseen verojärjestelmään kuuluu, että se vastaa verotukselle asetettua tavoittekokonaisuutta. Optimaaliselta verojärjestelmältä edellytetään lisäksi, että se ottaa huomioon verotekniset ja veropsykologiset oletukset ja rakentuu asianmukaisille vaikutusoletuksille. Verotekniset näkökohdat ovat keskeisiä, kun pyritään minimoimaan verotuksen kustannuksia. Veropsykologiset tekijät riippuvat verouudistuksen aikaan vallitsevista yleispoliittisista olosuhteista. Merkittävä verouudistus olisi järkevää ajoittaa valtiontalouden kannalta kevyeen tilanteeseen, jolloin uudistukseen voitaisiin liittää veronalennuksia.⁹²

Verojärjestelmän tulee olla sellainen, että verosuunnittelun mahdollisuudet ovat rajalliset eikä järjestelmä ainakaan houkuttele veropetokseen. Verosuunnittelulla ymmärretään sellaista verovelvollisen käyttäytymisen muutosta, joka vähentää laillisen veron määrää. Verosuunnittelu on laillista, toisin kuin veropetos.⁹³ Kumpaakin on vaikea mitata. USA:ssa veroviranomaiset arvioivat, että veronmaksajat maksavat vapaaehtoisesti noin 80 prosenttia lain mukaan menevistä veroista. Suomessa on pyritty viime vuosina saamaan harmaata taloutta kuriin muun muassa lisäämällä verottajan ja poliisin toimivaltaa ja yhteistyötä talousrikollisuuden selvittämisessä. Aikoinaan verojen välttäminen yhdistettiin lähinnä rikkaisiin, kun taas nykyään yhteiskunta on tässäkin suhteessa keskiluokkaistunut.⁹⁴

Jos tavoitteena on pelkästään minimoida veropetoksia, selkeä ratkaisu on lisätä verohallinnon resursseja sekä koventaa sanktioita.⁹⁵ Verotarkastukset kohdistettaisiin etupäässä suurituloisiin, koska progressiivisen tuloveron vuoksi veropetoksen rajahyöty on suurituloiselle suurempi kuin pienituloiselle. Normatiiviselta kannalta tarkasteltuna ilmiö on kuitenkin moniulotteisempi.

⁹⁰ Buchanan 1978 s. 105–107.

⁹¹ Määttä 1999a s. 34.

⁹² Tikka 1990 s. 47–48.

⁹³ Käsitteistä veron minimointi, veron kiertäminen, veron säästäminen, veropako ja verosuunnittelu tarkemmin ks. Tikka 1972 s. 26–33.

⁹⁴ Rosen 1995 s. 349–350.

⁹⁵ Ks. TM 1995: VM 6 s. 112–121.

Työn tarjonnan voidaan olettaa olevan harmaassa taloudessa hintajoustavampaa kuin muussa taloudessa. Tällöin käänteisjoustosäännön mukaan optimaalinen ratkaisu olisi verottaa harmaassa taloudessa tehtävää työtä alhaisella verokannalla (kunhan tämä työ on ensin saatu verottajan tietoon). Toisaalta on viitteitä myös siitä, että harmaan talouden työntekijät ovat keskimäärin köyhempiä kuin muut. Oikeudenmukaisuusnäkökohdat puoltaisivat tällöin harmaan talouden työntekijöiden lievää verokohtelua. Sosiaalisesti houkutteleva ratkaisu harmaan talouden ongelmaan on veroarmahdus. 1980-luvulta alkaen yli puolet USA:n osavaltioista on julistanut tietyn ajanjakson, jonka kuluessa laittomasti maksamatta jätetyt verot voi suorittaa ilman rangaistusseuraamuksia. Muutamat osavaltiot ovat soveltaneet veroarmahdusta jo useamman kerran. Tällöin tuloksena voi olla myös veropetoksen rajakustannuksen aleneminen, mikä lisäisi veropetoksia.⁹⁶

Hyvä verojärjestelmä antaa verovelvolliselle luottamussuojaa. Verovelvollisen luottamussuojan rajoja on jouduttu harkitsemaan metsätuloverotuksen siirtymäkauteen liittyen. TVL 140 §:n 1 momentin mukaan verovelvollinen luonnollinen henkilö pysyy vuosina 1993–2005 MVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa, jos hän esitti asiaa koskevan vaatimuksen ennen vuodelta 1993 toimitettavan verotuksen päättymistä. Tapauksessa KHO 1.4.1998 T 565 verovelvollinen oli palauttanut verotoimistoon veroilmoituksen liitelomakkeen 2 A, mutta ei ollut täyttänyt eikä allekirjoittanut lomakkeessa olevaa MVL:n mukaisen metsätuloverojärjestelmän valintakohtaa. Hän oli kuitenkin vaatinut lomakkeella 2 A metsätalouden puhtaasta tulosta vähennettäväksi metsänhoitomaksun, taimikkovähennyksen ja metsätalouden korot. Täyttöohjeiden mukaan lomake 2 A palautettiin verotoimistoon vain siinä tapauksessa, että verovelvollinen esitti vaatimuksen MVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen jäämisestä.

KHO katsoi, että tässä tapauksessa verovelvollisen antamat tiedot metsätuloverotusjärjestelmän valinnasta olivat olleet ristiriitaisia ja asia oli jäänyt epäselväksi. Ottaen huomioon verotuslain (482/1958) 55 §:n ja hallintomenettelylain 15 §:n säännökset verovelvolliselle olisi tullut ennen verotuksen toimittamista varata tilaisuus esittää käsityksensä metsätuloverojärjestelmän valinnasta. Kuulemisvelvollisuuden laiminlyönnin vuoksi lääninoikeuden ja verotuksen oikaisulautakunnan päätökset kumottiin ja asia palautettiin verovirastolle uudelleen käsiteltäväksi. Linnakankaan et al mukaan oikeuskäytännössä on vakiintuneesti katsottu, että tahdonvaltaisen vaatimuksen voi esittää vielä verotuksen päättymisen jälkeenkin, kun vaatimusta ei ole kuulemisvirheen tai hyväksyttävän erehdyksen takia voitu esittää aikaisemmin.⁹⁷

⁹⁶ Rosen 1995 s. 351–355.

⁹⁷ Linnakangas et al 1998b s. 170.

Tapauksessa Kuopion LO 20.2.1997/238 verovelvollisen metsätuloverojärjestelmän valintaa vuosilta 1993–2005 toimitettavissa verotuksissa koskevan tahdonilmaisun johdosta tehtyä verotusratkaisua ei luottamussuojan takia muutettu veroasiamiehen valituksesta verovuoden 1994 verotuksessa. Tapauksessa oli pääasiassa kysymys MVL 2 §:n 2 momentin maatilän käsitteen tulkinnasta. Tapauksella ei lääninoikeudessa äänestyksen jälkeen syntyneenä ratkaisuna ole kovin suurta ennakkopäätösarvoa, mutta merkittävää on, että ratkaisua perustellaan avoimesti luottamussuojalla.⁹⁸

Optimaalista lähenevään verojärjestelmään pyrittäessä keskeistä on sisällyttää veropohjaan reaaliansioiden eri muodot kohtuullisilla hallinnollisilla kustannuksilla. Jos merkittäviä ansiomuotoja jää veropohjan ulkopuolelle, pyritään verotettuja aktiviteetteja korvaamaan ulkopuolelle jääneillä aktiviteeteilla. Verojärjestelmän ulkopuolelle jääneiden ansioiden saajien varallisuudesta riippuen tällä voi olla vaikutusta myös tasa-arvoon. Laajin tulomääritelmä kattaa kaikki aineelliset ja aineettomat ansiot. Jos päätavoitteena on välttää substituutiovaikutuksia, voidaan veropohjaa kaventaa jättämällä lahjat, etenkin lähisukulaisten välillä, määritelmän ulkopuolelle. Lahjat eivät ole palkkio mistään erityisestä aktiviteetista, joten niihin ei liity merkittäviä substituutiovaikutuksia.⁹⁹

Hallinnollisen tehokkuuden ja ratkaisujen ennustettavuuden turvaamiseksi verojärjestelmän tulee täyttää tietyt lainsäädäntötekniset ominaisuudet.¹⁰⁰ Verojärjestelmän havainnollisuus kärsii, jos yhtä veromuotoa koskevat säännökset ovat monissa eri säädöksissä. Yksinkertaisuustavoitteen kannalta verotuksen ei tulisi edellyttää mutkikkaita laskelmia eikä vaikeasti saatavilla olevia selvityksiä. Yksinkertaisuustavoite korostuu luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa, jossa verovelvollisten lukumäärä on suuri.¹⁰¹ Toisaalta tuloverotus on nettoverotuksena luonteeltaan monimutkaisempaa kuin bruttoverotuksena toteutettava arvonlisäverotus.¹⁰² Tuloverojärjestelmän monimutkaisuus aiheutuu lähinnä siitä, että verotuksella on pyritty saavuttamaan fiskaalisen tavoitteen ohella monia muita tavoitteita. Lainsäädäntöteknisesti johdonmukaiseen verojärjestelmään ei kuulu perusteettomiin veroetuihin johtavia aukkoja eikä ankaraan kohteluun yllättävästi johtavia veroansoja.¹⁰³ Verojärjestelmäkokonaisuuden eri osien tulee nivelyä toisiinsa siten, ettei niiden väliin jää harmaata aluetta.¹⁰⁴

⁹⁸ Linnakangas et al 1997 s. 452–453.

⁹⁹ Posner 1998 s. 535–538.

¹⁰⁰ Ks. verotuksen ennustettavuudesta Tikka 1983b ja oikeusvarmuudesta verotuksessa Tikka 1983a ja Tikka 1994.

¹⁰¹ Ruotsissa on sovellettu yksinkertaistettua veroilmoitusmenettelyä vuoden 1987 verotuksesta alkaen (Mattsson 1996 s. 85–86).

¹⁰² Tikka 1989 s. 316.

¹⁰³ Tikka 1990 s. 56–58.

¹⁰⁴ Kukkonen 1994 s. 354.

Hallintokustannuksiin kuuluvat verotuksen järjestämisestä aiheutuvat kustannukset sekä verovelvollisille että veronsaajille. Verovelvollisten kustannukset ovat veronsaajien kustannuksia suuremmat, jos verovelvollisten käyttämä aika ja asiantuntijapalvelut hinnoitellaan käyvän hinnan mukaan.¹⁰⁵ Ruotsissa veromuotojen välisessä vertailussa todettiin arvonlisäverotus hallintokustannuksiltaan korkeimmaksi, kun hallintokustannus suhteutettiin verotulon määrään.¹⁰⁶ Suomessa perintöverotuksen toimittamiskustannukset arvioitiin vuonna 1997 kolmeksi prosentiksi kannetuista perintöveroista.¹⁰⁷

Verotuottovakaudella ymmärretään veron tuoton vaihtelua suhteessa tulojen vaihteluun.¹⁰⁸ Verotuottovakautta tarkasteltaessa otetaan huomioon kaikki muutokset lainsäädännössä ja verovelvollisten käyttäytymisessä arvioitaessa veron tuoton kehitystä.¹⁰⁹ Verotuksen fiskaalisten tavoitteiden kannalta korkea verotuottovakaus on tärkeä. MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen verotuottovakaus on alhainen, koska veron tuotto suhteessa kantorahatuloihin vaihtelee vuodesta toiseen. Veron tuoton absoluuttinen vaihtelu on kuitenkin selvästi pienempi MVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa kuin TVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa, koska TVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen tuotto on suorassa suhteessa voimakkaasti vaihteleviin kantorahatuloihin. TVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa metsänomistajien käyttäytymisen muutos vaikuttaa välittömästi veron tuottoon, toisin kuin MVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa.

Hyvään verojärjestelmään kuuluu myös symmetrisyys tulojen veronalaisuuden ja menojen vähennyskelpoisuuden välillä. Kattava verojärjestelmä ottaa normaalitilanteiden ohella huomioon poikkeukselliset tapaukset. Hyvä verojärjestelmä on jossain määrin joustava, eli verotusta voidaan säännellä kulloistenkin poliittisten tarpeiden mukaan. Verojärjestelmän kansainvälisellä niveltävyydellä on kasvava merkitys. Kaksinkertaisen verotuksen ja vajaaverotuksen välttäminen on perinteisesti ollut tavoitteena kansainvälisissä verosopimuksissa. Verotuksen harmonisointitavoitteet liittyvät kansainvälisen integraation syvenemiseen.¹¹⁰

Verojen laillinen ja laitton välttäminen on ongelma erityisesti korkean veroasteen maissa. Yksi vaihtoehto veronkierron ehkäisemiseksi on pyrkiä symmetriseen verojärjestelmään. Esimerkiksi arvonlisäverotuksessa hyödykkeen ostaja saa vähentää arvonlisäveroa saman määrän kuin myyjä joutuu tilittämään, jolloin verovelvolliset tavallaan tarkkailevat toisiaan. Asymmetrisessä vero-

¹⁰⁵ Musgrave–Musgrave 1989 s. 278–279.

¹⁰⁶ SOU 1995:104 s. 65.

¹⁰⁷ Perintöverojärjestelmän toimivuus s. 49.

¹⁰⁸ Messere 1993 s. 78.

¹⁰⁹ Määttä 1997 s. 357.

¹¹⁰ Tikka 1990 s. 59–61.

järjestelmässä ostajan ja myyjän intressit verotuksen suhteen ovat usein samansuuntaiset, mikä houkuttelee veronkiertoon.

Taloudellisesta integraatiosta aiheutuva verokilpailu kohdistuu pääasiassa liikkuviin tuotannontekijöihin, etenkin finanssipääomaan.¹¹¹ Aggressiivisen verokilpailun seurauksena liikkuvien tuotannontekijöiden veroasteet alenevat niin paljon, että tulonjakopoliittisten tavoitteiden saavuttaminen verotuksen avulla vaikeutuu. Toisaalta verokilpailu karsii julkiselta sektorilta vähemmän tärkeitä pidetyt palvelut pois, mikä on omiaan lisäämään julkisen sektorin tehokkuutta. Toistaiseksi Suomen verojärjestelmässä ei ole nähtävissä aggressiivisen verokilpailun synnyttämiä elementtejä.¹¹² Tosin Paavo Lipposen II hallituksen ohjelman mukaan verotuksen painopistettä siirretään kiinteistöjen suuntaan, mitä voi pitää verokilpailun ilmentymänä. Kiinteistöjen verotus on Suomessa ollut lievää muihin OECD-maihin verrattuna.¹¹³

Verokilpailu vähentää kunkin maan fiskaalista autonomiaa. Valtio ei voi enää suunnitella hyvää verojärjestelmää ilman, että samalla otetaan huomioon muiden maiden verojärjestelmät. Vastavoiman verokilpailulle muodostaa verojärjestelmien kansainvälinen koordinaatio.¹¹⁴ Toistaiseksi verojärjestelmien kansainvälisestä koordinaatiosta on vähän käytännön esimerkkejä. Esimerkiksi euroalueen muodostaminen ei kiihdyttänyt verotuksen harmonisointia, koska koordinaatiotoimet antaisivat kilpailuetua euroalueen ulkopuolisille maille.¹¹⁵ Suomen puheenjohtajakaudella tehdyt yritykset pääomaverotuksen vähittäiseen harmonisointiin EU:ssa kaatuivat Ison-Britannian ja Luxemburgin vastustukseen.

¹¹¹ Kukkonen 1994 s. 355.

¹¹² Punakallio 1998 s. 86–87.

¹¹³ Julkisen talouden näkymiä ja haasteita s. 17.

¹¹⁴ Harmful Tax Competition (1998) s. 52–59.

¹¹⁵ Talouspolitiikan mahdollisuudet euroalueella s. 25.

III METSÄPOLIITTISIA PERUSTEITA VEROTUKSELLE

3.1 Metsäpolitiikan tavoitteet ja keinot

Metsiin liittyvät toiminnot voidaan metsäpolitiikan kannalta jakaa kolmeen luokkaan:

1. Markkinaehtoiset toiminnot
2. Osittain markkinaehtoiset toiminnot
3. Markkinajärjestelmän ulkopuoliset toiminnot

Puukauppa ja siihen liittyvät toiminnot ovat ainakin Suomessa selvästi markkinaehtoisia toimintoja. Valtion väliintulo puukauppaan on Suomessa viimeksi tapahtunut sotien jälkeisissä velvoitehakkuissa.¹ Nykyisissä oloissa tämä ei tulisi kysymykseen. Valtion puuttuminen selvästi markkinaehtoiseen toimintaan aiheuttaisi markkinoiden vääristymää ja sitä kautta tehokkuustappioita. Tappiot olisivat sitä suurempia, mitä voimakkaampi valtion väliintulo olisi.

Välillisesti harjoitettava metsäpolitiikka vaikuttaa väistämättä myös markkinaehtoiisiin toimintoihin. Esimerkiksi metsänhoitotöiden tukeminen on omiaan vahvistamaan puun tarjontaa muutaman vuosikymmenen kuluttua. Valtion rahoittama puumarkkinainformaation tuottaminen ja jakelu parantavat puumarkkinoiden toimivuutta. Metsälaissa säädetyt rajoitukset hakkuille voivat lyhyellä aikavälillä hillitä puun tarjontaa. Samaan suuntaan toimivat valtion päätökset uusista suojelualueista.

Metsänhoitotöitä voidaan pitää osittain markkinaehtoisena toimintona. Metsänhoitotöitä tehtäisiin joka tapauksessa valtion toimista riippumatta niin kauan kun puulla ylipäättäen on kysyntää. Nykyään valtion osuus metsänhoitotöiden kustannuksista on Suomessa noin 30 prosenttia.² Lisäksi valtio pyrkii edistämään

¹ Vuonna 1977 valtioneuvosto kuitenkin kiirehti puunhintaneuvotteluja sillä uhalla, että valtio määräisi puun hinnat, jos asiasta ei löytyisi puumarkkinaosapuolten välillä yhteisymmärrystä (Ollonqvist 1998 s. 219).

² Metsätilastollinen vuosikirja 1999 s. 138.

metsänhoitotöitä tukemalla metsäsuunnittelua ja metsänomistajien neuvontaa.³

Metsänhoitotöiden suoritämääriä lisäämään pyrkivästä metsäpolitiikasta huolimatta metsänhoitotöiden suoritelmäärät ovat liian pieniä suhteessa nykyisiin hakkuumääriin.⁴ Tästä voidaan päätellä, että metsänhoitotyöt eivät ole kokonaan markkinaehtoinen toiminto, jos nykyistä hakkuutasoa pidetään tarkoituksenmukaisena. Etenemällä toiseen suuntaan samaa päättelyketjua tullaan johtopäätökseen, jonka mukaan nykyinen hakkuutaso on saavutettu osaltaan menneinä vuosikymmeninä harjoitetun, metsänhoitotöitä tukevan metsäpolitiikan avulla.

Metsien osittain markkinaehtoiset toiminnot ovat metsäpolitiikan suunnittelun kannalta kiintoisimpia. Näissä toiminnoissa lopputulos muotoutuu julkisen vallan ja yksityisten toimijoiden päätösten seurauksena. Tietyn metsäpolitiikan keinon vaikuttavuutta osittain markkinaehtoisissa toiminnoissa ei ole helppo ennustaa. Esimerkiksi valtion tuki johonkin metsätalouden toimintoon voi joko syrjäyttää yksityistä panostusta tai kannustaa lisäämään yksityistä panostusta tilanteesta riippuen. Metsäpolitiikan keinon vaikuttavuus riippuu osaltaan siitä, miten hyvin instrumentti on pystytty konstruoimaan. Kerran vaikuttavaksi havaittu keino ei välttämättä ole sitä toistuvasti, koska markkinatilanne vaihtelee koko ajan.

Metsiin liittyy myös useita markkinajärjestelmän ulkopuolisia toimintoja. Esimerkiksi metsien luonnonsuojeluarvoilla ei ole markkinoita, vaan metsien suojelun kehitys riippuu harjoitettavasta metsä- ja ympäristöpolitiikasta. Toki markkinoilla on välillistä vaikutusta näihin toimintoihin. Puun käyttäjät saattavat esimerkiksi edellyttää, että puu on tuotettu ekologisen kestävyys huomioon ottavalla tavalla. Metsien lukuisista ulkoisvaikutuksista johtuen monet metsäpolitiikan keinot on suunnattu pääasiassa näihin toimintoihin. Metsäpolitiikan keinojen vaikuttavuus on paremmin ennustettavissa markkinajärjestelmän ulkopuolisissa toiminnoissa kuin osittain markkinaehtoisissa toiminnoissa.

Metsäpalojen torjunta on nykyäänkin maailmanlaajuisesti yksi keskeisimmistä metsäpolitiikan tavoitteista. Erityisesti kehitysmaissa metsäpalot vaarantavat metsätalouden kestävyys. Tahallisesti metsäpaloja sytytetään muun muassa maanviljelyn ja sodankäynnin tarpeisiin.⁵ Suomessa ilmasto edistää metsäpalojen torjuntaa, mutta täälläkin metsäpalojen torjunta on aikoinaan ollut keskeinen metsäpolitiikan tavoite (muun muassa vuoden 1734 laissa).

³ Valtion talousarvioesitys 2000 s. 286–288.

⁴ Hänninen 1998 s. 176.

⁵ Greeley 1953 s. 16.

Metsäpolitiikan keinot jaetaan yleensä kolmeen pääryhmään:

1. Hallinnolliset ohjauskeinot
2. Taloudelliset ohjauskeinot
3. Informaatio-ohjaus⁶

Hallinnollisessa ohjauksessa sääntelyn kohteena oleva toimenpide on käsketty, kielletty tai luvanvarainen. Esimerkiksi suojametsäalueella puuston hakkuu muuksi kuin kotitarpeeksi edellyttää metsäkeskuksen hyväksymää suunnitelmaa (metsälaki 12 §). Taloudelliset ohjauskeinot ovat tyypillisimmillään veroja tai julkista tukea. Taimikonhoitoa pyritään edistämään sekä nuoren metsän hoitotuella (laki kestävän metsätalouden rahoituksesta 5 §) että metsän puhtaasta tulosta myönnettävällä taimikkovähennyksellä (MVL 13 § 1 mom. 3 k.). Informaatio-ohjauksesta on kysymys, kun valtio edistää sääntelyn kohdetta koskevan tiedon tuottamista ja välittämistä. Informaation puutteita poistamalla pyritään tehostamaan markkinoiden toimintaa. Informaatio-ohjausta edustavat esimerkiksi valtion tuki metsäsuunnittelulle ja metsänomistajien neuvonnalle.⁷

Julkisen maanomistuksen suosiminen lienee yksi yleisimmistä metsäpolitiikan keinoista. Valtiot ovat hankkineet metsämaata sekä vapaaehtoisin kaupun että pakkovaltaa käyttäen. Useimmiten kysymys on alueista, joilla on yleistä merkitystä esimerkiksi suojavaikutusten vuoksi. Myös puuntuotannon kannalta julkiseen omistukseen liittyvä pitkäjänteisyys on tärkeä. Valtion metsiä on pisimpään hoidettu määrätietoisesti, ja metsäntutkimus on kehittynyt valtion metsätalouden piirissä. Valtion metsien hoidossa ja käytössä voidaan yhdistää puuntuotanto metsien ulkois-työtyjen edistämiseen kulloinkin tarkoituksenmukaisimpana pidettävällä tavalla.⁸

Metsäpolitiikan keinot ovat paljolti samoja kuin yleisen talouspolitiikan keinot. Hallinnollinen ja taloudellinen ohjaus muodostavat keinovalikoiman rungon. Metsäpolitiikalle ominaista on koulutuksen, neuvonnan ja tiedotuksen käyttäminen asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi.⁹ Etenkin Skandinavian maissa on perinte-

⁶ Vrt. Palo 1993 s. 326.

⁷ Ks. Valtion talousarvioesitys 2000 s. 286–288.

⁸ Greeley 1953 s. 13–14. Suomessa yksityismetsien osuus on kasvanut koko itsenäisyyden ajan (Holopainen 1984 s. 14–15). Asutustoiminnan päätyttyä 1970-luvulla Metsähallitus ryhtyi ostamaan metsiä yksityisiltä takaisin (Leikola 1997 s. 52–53). Uusklassisen talouspolitiikan periaatteiden mukaan vallitseva suuntaus on viime aikoina ollut valtion metsien yksityistäminen useissa maissa.

⁹ Informaatiopalveluiden ongelma metsäpolitiikan keinona on, että palvelu tavoittaa yleensä parhaiten jo ennestäänkin aktiivisimmat metsänomistajat (Lähteenoja 1987 s. 166). Eeva Primmerin mukaan metsäpolitiikan asiantuntijat pitävät nykyään metsänomistajien neuvontaa merkittävimpänä hakkuisiin vaikuttavana keinona (Metsäpolitiikallako kestävä metsätaloutta? Metsänhoitaja 4/1997).

sesti pantu painoa informaatio-ohjaukselle, mikä juontaa juurensa ei-teollisen yksityismetsänomistuksen valta-asemasta näissä maissa.¹⁰ Lainsäädännöllä on edistetty paikallisten neuvontajärjestöjen syntymistä ja toimintaa, ja valtio on rahoittanut metsänomistajille annettavaa koulutusta ja ammattiapua.¹¹

Yleisesti ottaen sääntelyn keinot tulisi aina mitoitaa suhteessa tavoitteisiin. Tinbergenin säännön mukaan keinoja tulisi olla (vähintään) yhtä paljon kuin tavoitteitakin.¹² Suomalaisessa metsäpolitiikassa tavoitteet on viime aikoina ilmaistu eksplisiittisesti. Aina voidaan kuitenkin kysyä, onko eksplisiittisten tavoitteiden ohella olemassa muita, metsäpoliittisissa dokumenteissa auki kirjoittamattomia tavoitteita. Jos metsäpolitiikan tavoitteita on kovin paljon, tarvitaan myös keinoja tavoitteiden saavuttamiseksi runsaasti. Tällöin on vaarana, että keinot eivät toimi yhdensuuntaisesti, vaan joiltain osin toisiaan vastaan. Monimutkainen sääntelykehikko on myös omiaan vaikeuttamaan talousyksiköiden toiminnan ennustettavuutta.

Taloudellinen ohjaus on metsäpolitiikassa merkinnyt yleensä toisaalta julkisia avustuksia, toisaalta verohelpotuksia haluttujen metsätaloudellisten toimenpiteiden suorittajille. Eniten tukea kohdistetaan metsitykseen ja erityisesti aiemmin puuttomana olleiden alueiden metsittämiseen.¹³ Brittein saarilla metsäpeitteen palauttaminen on pyritty tekemään yksityiselle maanomistajalle mahdollisimman houkuttelevaksi. Euroopassa metsäala on kaiken kaikkiaan kasvamassa, toisin kuin koko maailmassa. EU:ssa metsityksen tukemisessa on kysymys maatalouspolitiikasta, eli maataloudessa tarpeettoman maan metsittämisestä. Suomessa keskeisiä tuettavia töitä ovat olleet myös metsäojitus sekä metsätien rakentaminen. Erityisesti 1960-luvulla panostettiin julkisia varoja metsänparannukseen, minkä seurauksena myös yksityinen panostus kasvoi. Aloitteentekijänä olivat metsänomistajien ja metsäteollisuuden keskusjärjestöt.¹⁴

Verotus on ohjauskeinona kömpelö. Kovin hienosyinen ohjausinstrumentin muotoilu ei verotuksen kohdalla yleensä onnistu. Jos käytetään verosanktioita, verovelvollinen joutuu sekä maksamaan veron että toimimaan haluttuun suuntaan. Tällöin verovelvollinen pyrkii etsimään muita vaihtoehtoja, ja ohjaava vero muuttuu fiskaaliseksi veroksi. Tämä lienee yksi syy siihen, että verosanktiot ovat käytännössä harvinaisia. Metsiin liittyy runsaasti ulkoishyötyjä mutta harvoja ulkoishait-

¹⁰ Informaatio-ohjausta perustellaan yleensä sillä, että jollakin markkinaosapuolella on puutteelliset tiedot, ja julkinen valta voi lisätä markkinoiden tehokkuutta poistamalla informaation puutteita (Ogus 1994 s. 38–41).

¹¹ Greeley 1953 s. 18.

¹² Tinbergen 1952 s. 41.

¹³ Greeley 1953 s. 19.

¹⁴ Korhonen 1990 s. 112.

toja, minkä vuoksi vero-ohjaus metsätaloudessa voi tapahtua lähinnä verotukien muodossa.

Hallinnollisen ohjauksen voimakkuus on metsäpolitiikassa vaihdellut yhteiskunnassa yleisesti vaikuttavien suuntausten mukaan. Eniten sääntelyä kohdistuu suoja-vaikutusten tai muiden ulkoishyötyjen kannalta arvokkaisiin metsiin.¹⁵ Viime aikoina vallitseva uusklassinen talouspolitiikka on vähentänyt hallinnollista ohjausta. Yksi esimerkki tästä on Ruotsissa vuoden 1994 alusta voimaan tullut metsänhoitolain uudistaminen.¹⁶

Laajassa mielessä myös puutuotteiden tullit ja tuontimääräykset voidaan lukea metsäpolitiikan keinovalikoimaan. Esimerkiksi 1930-luvun laman aikana USA:n kongressi asetti sahatavaralle tuontitullin suojatakseen kotimaan sahoja Kanadan, Neuvostoliiton ja Skandinavian maiden tuonnilta.¹⁷ Suomalainen metsäteollisuus vie valtaosan tuotannostaan ulkomaille, joten Suomen metsätalouden kannalta kysymys on hyvin keskeinen, toisin kuin esimerkiksi USA:ssa. EEC-maiden kanssa Suomi neuvotteli tullivapauden tärkeimmille puutuotteille 1970-luvulla. Tullien merkitys on jo pidemmän aikaa ollut vähenemässä kansainvälisten sopimusten (muun muassa WTO) seurauksena. Kansainvälisillä neuvotteluilla ja sopimuksilla on koko ajan kasvava rooli eri maiden metsäpolitiikassa. Yhtenä esimerkkinä tästä on pyrkimys lisätä metsiin sitoutuvan hiilen määrää kasvihuoneilmiön hidastamiseksi.

3.2 Metsäpolitiikka EU:ssa

EU:ssa pohjoinen ulottuvuus on kaikkein voimakkain metsäsektorilla. Vuonna 1995 EU:n metsä- ja kitumaan alaksi arvioitiin 133 miljoonaa hehtaaria eli 42 prosenttia yhteisön maa-alasta. Metsämaan osuudet kokonaismaa-alasta ovat suurimmat Suomessa, Ruotsissa ja Itävallassa. Koko maapallon metsäpinta-alasta on EU:ssa kolme prosenttia.¹⁸ Unionin alueen metsien puuston kokonaistilavuudeksi arvioitiin noin 13 300 miljoonaa kuutiometriä, josta kaksi kolmasosaa on havupuuta. Erot hehtaarikohtaisissa puuston tilavuuksissa olivat suuria: Kreikan ja Espanjan 23 kuutiometristä hehtaarilla Saksan ja Itävallan 270 kuutiometriin hehtaarilla.¹⁹

¹⁵ Greeley 1953 s. 21.

¹⁶ Ogus (1994 s. 10–11) toteaa, että Iso-Britanniassa deregulaatiokehitys alkoi jo 1970-luvun lopulla. Joillain alueilla, kuten esimerkiksi ympäristöpolitiikassa, sääntely on kuitenkin edelleen lisääntynyt.

¹⁷ Greeley 1953 s. 22.

¹⁸ FAO:n arvion mukaan koko maapallon maapinta-ala on 12,9 miljardia hehtaaria, josta metsää ja puustoista aluetta on 4,1 miljardia hehtaaria (Lund 1998 s. 63).

¹⁹ Aarne 1998 s. 17–21.

EU:n alueella metsien hakkuut ovat noin 60 prosenttia kasvusta. Metsistä noin kaksi kolmasosaa on yksityisomistuksessa. Yksityismetsänomistajia on EU:ssa noin 12 miljoonaa. Portugalissa yksityismetsänomistuksen osuus on 85 prosenttia, kun taas Kreikassa 85 prosenttia metsistä on julkisyhteisöjen omistuksessa. Maatiloja EU:ssa on 7,3 miljoonaa, ja 2,0 miljoonalla maatilalla on metsää. Keskimääräinen metsäala maatilaa kohti on 7,6 hehtaaria. Ruotsissa maatilalla on keskimäärin 62 hehtaaria metsää, kun taas Italiassa maatilalla on keskimäärin alle hehtaari metsää.²⁰

Raakapuun hakkuut EU:ssa vastaavat noin kymmenesosaa koko maailman hakkuista. Vuonna 1996 EU:ssa korjattiin 246 milj. kuutiometriä raakapuuta, josta Ruotsin ja Suomen osuus oli 42 prosenttia. Yhteisön omavaraisuusasteeksi raakapuussa arvioitiin 94 prosenttia vuonna 1996. Raakapuun omavaraisuusaste laski Suomen ja Ruotsin tullessa EU:n jäseniksi. Metsäteollisuuden osuus EU:n koko teollisuustuotannosta on noin 10 prosenttia. EU:n metsäteollisuus työllistää noin neljä miljoonaa henkilöä. Vuonna 1996 EU:n osuus oli 16 prosenttia maailman sahatavaran tuotannosta, kolmasosa maailman paino- ja kirjoituspaperin tuotannosta ja 23 prosenttia maailman sanomalehtipaperin tuotannosta. Suomen, Ruotsin ja Itävallan jäsenyyden myötä EU:n sahatavaran tuotanto lähes kaksinkertaistui ja puumassan tuotanto yli kolminkertaistui.²¹

Metsäsektorin painoarvon kasvu EU:ssa näkyy myös siinä, että EU:n komissio antoi lokakuussa 1999 metsäperusteista teollisuutta (Forest-Based Industries, FBI) koskevan tiedonannon. Aloite asiaan tuli Suomesta. Suomen metsäteollisuus korostaa metsäteollisuuspolitiikassa pohjoismaiden ja muun Euroopan yhteyttä, vaikka metsäpolitiikan alueella metsäteollisuuskin vastustaa EU:n aktiivista roolia. Perusteena lieenee se, että metsätaloudesta on vaikea löytää synergiaetuja Etelä-Euroopan ja Pohjoismaiden välillä, kun taas metsäteollisuudella on yhteisiä ongelmia koko EU:n alueella. Esimerkiksi metsäteollisuuden kiinnostavuutta nuorison keskuudessa tulisi pystyä nostamaan tulevan työvoiman saannin turvaamiseksi. FBI-kokonaisuuteen on koottu paperi- ja puuteollisuuden ohella painaminen sekä metsäsektorin koneet, kemikaalit, laitteet ja automaatio. Näin rajatun metsäklusterin jalostusarvo EU:n alueella on suurempi kuin autoteollisuuden tai elintarviketeollisuuden jalostusarvo.²²

EU:ssa metsätaloutta ei lueta niin sanotun ensimmäisen pilarin asioihin, minkä seurauksena EU:lla ei ole yhteistä metsäpolitiikkaa. Unionin tuki metsätaloustoimenpiteisiin jakaantuu kahteen päätoimenpiteeseen: metsäpalojen torjunta (lähinnä

²⁰ Aarne 1998 s. 17–21.

²¹ Ibid. s. 17–21.

²² EU hyväksyi metsäperusteisen teollisuuden yhdeksi avainaloista. Suomalaisten ajama FBI-kokonaisuus tunkeutuu EU:n teollisuuspolitiikkaan. (Helsingin Sanomat 13.12.1999.)

eteläisissä jäsenmaissa) sekä puuttomien alueiden metsitys. 1980-luvulla Keski-Euroopassa oltiin laajasti huolestuneita ilmansaasteiden aiheuttamista metsätuhoista ja vaadittiin muun muassa metsäpoliittisia toimia tilanteen korjaamiseksi.²³

Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahastosta (EMOTR) maksettiin kaudella 1994–1999 noin 2,5 miljardia ecua metsätukia. Espanjan osuus oli noin 1,0 miljardia ecua. Muita suuria tuen saajia olivat Saksa, Italia, Ranska ja Irlanti. Suomen osuus oli noin 39 miljoonaa ecua. Asetuksen 2080/92 perusteella maksettiin tukea vuosina 1994–1999 noin 1,3 miljardia ecua. Espanjassa metsitettiin tällä tuella yli 200 000 hehtaaria. Kaikkiaan metsitysohjelma lisäsi EU:n metsäalaa vajaan prosentin. Irlannissa metsäala lisääntyi ohjelmakaudella 12 prosenttia. Muita maatalouden metsätoimenpiteitä tuettiin ohjelmakaudella vajaalla 1,3 miljardilla eculla. Tilastot muista maatalouden metsätoimenpiteistä ovat ylimalkaisia. Näistäkin tuista suuri osa on käytetty metsityksiin, esimerkiksi Espanjassa metsäpaloalueiden metsittämiseen ja sitä kautta eroosion torjuntaan.²⁴

Osana yhteisen maatalouspolitiikan uudistusta (Agenda 2000) neuvosto on antanut asetuksen (EC) No 1257/1999 ohjelmakaudelle 2000–2006. Asetuksen 29–32 §:ssä säädetään metsätuista. Tukea voidaan myöntää taloudellisesti, ekologisesti ja sosiaalisesti kestäväan metsätalouteen maaseutualueilla. Tavoitteena on metsävarojen ylläpito ja parantaminen sekä puustoisten alueiden laajentaminen. Tukea voidaan maksaa yksityisille metsänomistajille, heidän yhteenliittymilleen sekä kunnille ja niiden yhteenliittymille. Tuen tulee perustua kansalliseen tai alueelliseen metsäohjelmaan tai vastaavaan instrumenttiin. Tuettavia työmuotoja ovat:

1. Puuttomien alueiden metsitys
2. Investoinnit metsien taloudellisen, ekologisen tai sosiaalisen arvon huomattavaan kohottamiseen
3. Investoinnit puun korjuun, jalostuksen ja markkinoinnin parantamiseen, poislukien puun teollinen jalostus
4. Uusien myyntikanavien luominen puutuotteille
5. Metsänomistajien yhdistysten perustaminen
6. Palon tai luonnontuhoon vaurioittaman metsän kunnostus ja asianmukaisten torjuntakeinojen käyttöönotto.

Maatalousmaan metsitystukea voidaan maksaa istutuskustannuksiin, metsityksen ylläpitoon ja tulonmenetykseen. Vuosittainen tulonmenetyskorvaus on maanviljelijöille ja heidän yhteenliittymilleen enintään 725 euroa/ha ja muille enintään 185

²³ Nilsson et al 1991 s. 38.

²⁴ Toivonen et al 1999 s. 97–99.

euroa/ha enintään 20 vuoden ajan. Tukea ei voida maksaa varhaiseläkkeellä oleville viljelijöille eikä joulukuusien kasvatukseen. Lyhytkiertoisille puulajeille voidaan maksaa vain istutustukea. Uusi tukimuoto on asetuksen 32 §:ssä säädetty luonnonhaittakorvaus. Korvausta voidaan maksaa metsän ekologisen tasapainon ylläpitoon ja parantamiseen, kun metsän suojavaikutukset ja ekologinen merkitys edistävät yleistä etua ja kun näistä töistä aiheutuvat kustannukset ylittävät alueelta saatavan metsätalouden tulon. Tuen maksaminen edellyttää viranomaisen ja tuen saajan välistä sopimusta tehtävistä toimenpiteistä. Tuki on 40–120 euroa/ha. Kaiken kaikkiaan asetus 1257/1999 näyttää hienoisesti laajentavan EU:n metsätukiperusteita verrattuna asetukseen 2080/92. Suomessa pellonmetsityksen tukeminen lopetettiin vuonna 2000.

Suomen, Ruotsin ja Itävallan liittyttyä Euroopan Unionin jäseniksi vuoden 1995 alussa EU:n metsäpinta-ala kaksinkertaistui ja EU:sta tuli omavarainen keskeisimpien puunjalosteiden osalta. Metsäasioiden painoarvon kasvu EU:ssa on johtanut keskusteluun integraation syventämisestä EU:n metsäsektorilla. Suomi on suhtautunut pidättyvästi EU:n toimivallan lisäämiseen metsäasioissa jäsenyyden alusta lähtien.²⁵ Yhteisön toimenpiteet katsotaan perustelluiksi vain silloin, kun niillä arvioidaan saatavan jotakin lisäarvoa kansallisiin toimenpiteisiin verrattuna. Metsäasioiden koordinoitua komissiossa tulisi kehittää.²⁶ EU:n ministerineuvosto hyväksyi EU:n metsästrategian 14.12.1998. Strategia on luonteeltaan yleispiirteinen ja vastaa siten Suomen valmisteluvaiheessa esittämiä kannanottoja.

Eurooppa-neuvoston kokouksessa Helsingissä joulukuussa 1999 päätettiin hyväksyä viisi uutta Keski- ja Itä-Euroopan valtiota EU:n jäsenkandidaateiksi viiden aiemman jäsenkandidaatin ohella. Lisäksi Turkin jäsenkandidaattimahdollisuuksia selvitetään. EU:n mahdollisella laajenemisella olisi muun ohella vaikutuksia myös EU:n metsäsektoriin. Kymmenessä KIE-maassa (Viro, Latvia, Liettua, Puola, Unkari, Tsekki, Slovakia, Slovenia, Romania ja Bulgaria) on metsää noin 34 miljoonaa hehtaaria, eli EU:n metsäala kasvaisi noin neljänneksellä. Näissä maissa on suunniteltu metsittää seuraavan viidenkymmenen vuoden aikana puolestatoista kahteen miljoonaan hehtaaria maatalousmaata. Suurimmat metsitystavoitteet ovat Puolassa ja Unkarissa. Jos EU:n laajeneminen toteutuu, saattaa maatalouden integroituminen kuitenkin poistaa maatalouskäytöstä huomattavasti suurempia alueita. Jäsenkandidaattimaissa on noin 61 miljoonaa hehtaaria maatalousmaata.²⁷

Metsien yksityistämisprosessi on KIE-maissa edelleen käynnissä. On arvioitu, että KIE-maissa säilyisi noin 70 prosentin julkinen metsänomistusosuus. Näiden maiden jäsenyys lisäisi siten julkisen metsänomistuksen osuutta EU:ssa. Metsäym-

²⁵ TM 1995: MMM 3.

²⁶ Suomen EU-metsäpolitiikan tavoitteet s. 30–31.

²⁷ Toivonen-Mäki 1999 s. 33–34.

päristön tilan säilyttäminen ja metsätuhojen korjaaminen ovat KIE-maissa keskeisellä sijalla. Metsäteollisuuden kannalta uudet jäsenmaat merkitsisivät mekaanisen metsäteollisuuden ja raakapuun omavaraisuusasteen nousua, mutta paperin omavaraisuusasteen laskua EU:ssa. Jäsenkandidaattien metsäteollisuustuotteiden kulu- tus henkeä kohden on toistaiseksi huomattavasti nykyisiä jäsenmaita alhaisempi, mutta KIE-maiden talouskasvu on selvästi nopeampaa kuin nykyisissä EU:n jäsen- maissa.²⁸

3.3 Suomen metsäpolitiikka

3.3.1 Metsälaki

Metsälain tarkoituksesta säädetään lain 1 §:ssä seuraavasti:

”Tämän lain tarkoituksena on edistää metsien taloudellisesti, ekologisesti ja sosiaalisesti kestävää hoitoa ja käyttöä siten, että metsät antavat kestävästi hyvän tuoton samalla, kun niiden biologinen monimuotoisuus säilytetään.”

Metsälakitoimikunnan mietinnössä ei täsmennetty metsien kestävä hoidon ja käy-
tön kolmea eri osa-aluetta.²⁹ Hallituksen esitykseen täsmennys sisältyi. Muutos
aiempaan, lähinnä metsien taloudellisesti kestävä hoitoa ja käyttöä korostaneeseen
lainsäädäntöön on merkittävä. Hallituksen esityksessä perustellaan määritelmää
seuraavasti:

”Euroopan toisessa metsäministerikokouksessa hyväksyttiin Euroopan met-
sien kestävä hoitoa ja käyttöä koskeva määritelmä. Sen mukaisesti metsien
kestävä hoito ja käyttö tarkoittaa metsien ja metsämaiden hoitoa ja käyttöä
siten, että säilytetään niiden monimuotoisuus, tuottavuus, uusiutumiskyky,
elinvoimaisuus ja mahdollisuus toteuttaa nyt ja tulevaisuudessa merkitykselli-
siä ekologisista, taloudellisista ja sosiaalisista toimintoja paikallisilla, kansallisilla,
alueellisilla ja maailmanlaajuisilla tasoilla sekä siten, ettei aiheuteta vahinkoa
muille ekosysteemeille.”³⁰

ML 2 §:ssä säädetään lain soveltamisalasta. Merkittävin muutos YML:iin verrattu-
na on, että metsälaki koskee myös valtion metsiä. Vuoden 1993 loppuun asti
keskusvirastona toimineen metsähallituksen metsien hoidolle ja käytölle oli erilliset
säännökset. Nykyään liikelaitoksena toimivan Metsähallituksen hallinnassa olevien

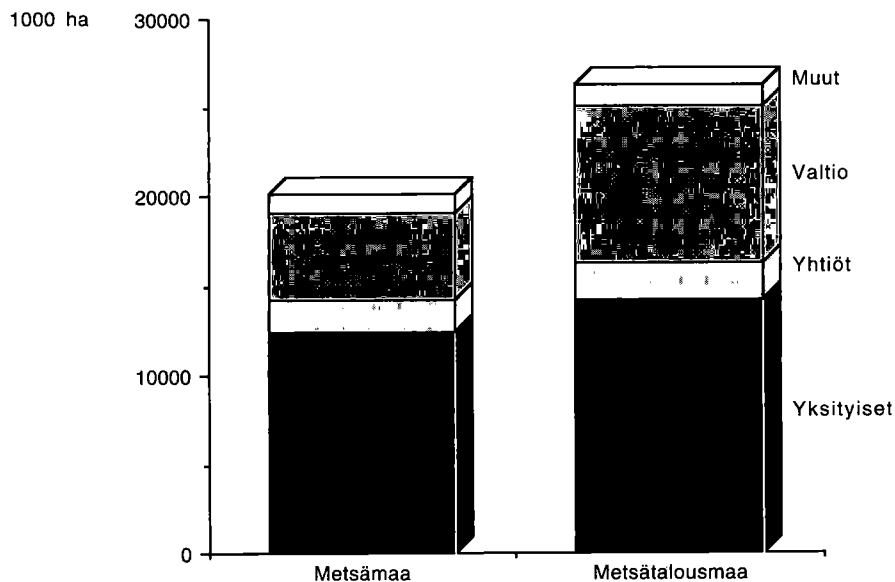
²⁸ Toivonen – Mäki 1999 s. 33–34.

²⁹ KM 1995:11 s. 57.

³⁰ HE 63/1996 vp s. 24.

metsien hoitoa ja käyttöä koskevat samat säännökset kuin yksityismetsiäkin. Valtion osallistuminen elinkeinotoimintaan on eriytetty kyseistä elinkeinotoimintaa koskevista viranomaistehtävistä, mikä vastaa muillakin yhteiskuntapolitiikan lohkoilla 1990-luvulla tapahtunutta kehitystä. Oikeusvaikutteisen yleiskaavan maa- ja metsätalouteen ja virkistykseen osoitetuilla alueilla normikonflikti metsä- ja rakennuslainsäädännön välillä on mahdollinen.³¹

Kuvassa 3-1 esitetään eri metsänomistajaryhmien osuudet metsämaan ja metsätalousmaan alasta. Viimeksi mainittuun kuuluu metsämaan lisäksi kitu- ja joutomaa. Metsälakia sovelletaan metsätalousmaalla. Kuvasta voidaan havaita, että metsätalousmaasta noin kolmasosa on valtion omistuksessa. Valtion maan mukaan ottaminen metsälain soveltamisalaan merkitsi siten huomattavaa pinta-alan lisäystä yksityismetsälain soveltamisalaan verrattuna.



Kuva 3-1. Metsämaan ja metsätalousmaan omistus Suomessa. Metsätalousmaahan luetaan metsämaan ohella kitumaa, joutomaa sekä metsätalouden tiet ja varastot. Lähde: Metsätalollinen vuosikirja 1999 s. 45.

³¹ Ks. Kiviniemi 1997 s. 68–71.

ML 3 §:n mukaan metsätalousmaa voidaan ottaa muuhun käyttöön. Samansisältöinen säännös on ollut metsälainsäädännössä pitkään. Säännöksen ratio on selvä: metsälainsäädännöllä ei haluta lukita maapohjaa metsätaloukseen, jos yhteiskunnan kehityksen myötä maapohjalle tulee tuottavampia käyttömuotoja. YML:iin verrattuna uutta on, että ML 3 §:ssä on pyritty estämään metsälain velvoitteiden, erityisesti hakkuuta seuraavan metsänuudistamisvelvoitteen, kiertäminen keinotekoisella maan käyttömuodon muuttamisella. ML 3 § koskee kaikkea metsätalousta. Siten esimerkiksi ML 10 §:n 2 momentissa tarkoitettua, metsien monimuotoisuuden kannalta erityisen tärkeän elinympäristön muuhun käyttöön ottaminen on sallittua, vaikka metsätaloustoimenpiteitä näillä kohteilla on muuten rajoitettu.

ML 4 §:ssä säädetään metsätalouden alueellisesta tavoiteohjelmasta. Ajatus uudesta metsäpolitiikan suunnitteluvälineestä syntyi metsälakitoimikunnassa.³² Metsätalouden alueelliseen tavoiteohjelmaan tulee metsäasetuksen (1200/1996) 1 §:n 1 momentin mukaan sisältyä:

- ”1) yleiskuvaus metsien ja metsätalouden tilasta sekä kehittämistarpeista ja -tavoitteista;
- 2) kuvaus metsien biologisesta monimuotoisuudesta ottaen huomioon myös luonnonsuojelulain (1096/1996) nojalla muodostetut suojelualueet ja rajoitettu metsätalouksen käytön piirissä olevat alueet;
- 3) puuntuotanto sekä sen kehittämistarpeet ja -tavoitteet;
- 4) tarpeet ja tavoitteet metsien biologisen monimuotoisuuden säilyttämiseksi metsälain 10 §:n 1–3 momentissa tarkoitettulla tavalla;
- 5) tavoitteet kestävä metsätalouden rahoituksesta annetun lain (1094/1996) mukaiselle toiminnalle;
- 6) puunkäyttö ja sen nykytilanne sekä puunkäytön kehittämistarpeet ja -tavoitteet;
- 7) kuvaus metsätalouteen liittyvästä yritystoiminnasta ja ehdotukset erityisesti pienyritystoiminnan edistämiseksi;
- 8) metsätalouden työllisyysvaikutukset ja niiden kehittämismahdollisuudet sekä ehdotukset työllisyyden edistämiseksi;
- 9) arvio tavoiteohjelman toteutumisen taloudellisista vaikutuksista; sekä
- 10) arvio tavoiteohjelman toteutumisen ympäristövaikutuksista.”

ML 5 ja 6 §:ssä säädetään kolmesta mahdollisesta hakkuutavasta: kasvatushakkuu, uudistushakkuu ja erityishakkuu. Säännöksistä on tehtävissä *e contrario* -tulkinta: metsää ei saa hakata muulla tavoin kuin kasvatushakkuulla, uudistushakkuulla tai erityishakkuulla. ML 5 §:n 2 momentin mukaan kasvatushakkuussa tulee jättää riittävästi kasvatuskelpoista puustoa ja uudistushakkuu edellyttää riittävää järeyttä, ikää tai erityisiä syitä. MMM:n metsälain soveltamisesta antaman päätöksen

³² KM 1995:11 s. 29.

(224/1997) 3 §:ssä täsmennetään kasvatushakkuussa jätettävän puuston vähimmäismäärä ja 4 §:ssä täsmennetään uudistushakkuun edellytykset. ML 18 §:n mukaan kasvatushakkuulle ja uudistushakkuulle säädetyistä edellytyksistä tai hakkuun toteutustavasta poikkeaminen on kriminalisoitu. Legaliteettiperiaatteen kannalta on ongelmallista, että rikosoikeudellinen vastuu määräytyy yksittäistapauksissa ministeriön päätöksen perusteella.³³

Kasvatus- ja uudistushakkuita koskevat säännökset säilyivät metsälaissa lähes ennallaan YML:iin verrattuna. Merkittävin muutos on korjuuvaurioiden välttämistä koskeva säännös ML 5 §:n 3 momentissa. Säännöksiä perusteltiin puuntuotannon pitkän aikavälin kestävyys turvaamisella.³⁴ Kansantalouden kannalta liialliset hakkuut eivät ole olleet ongelma enää moneen vuosikymmeneen. Kuvasta 3-2 havaitaan, että puuston poistuma on ylittänyt puuston kasvun koko maassa viimeksi 1960-luvun alkupuolella.

On aiheellista kysyä, onko hakkuiden rajoittaminen tässä tilanteessa puuntuotannon kestävyys kannalta perusteltua? Todennäköisesti lainvalmistelussa on ajateltu lainvalmisteluasiakirjoihin dokumentoidun puuntuotannon kestävyys ohella myös metsien ekologista ja sosiaalista kestävyyttä sekä laajoista hakkuista aiheutuvia ulkoishaittoja. Puuntuotannon rinnalle ovat nousseet metsien käytön ekologinen ja sosiaalinen kestävyys, joita ML 6 § ilmentää. Kuvasta 3-3 havaitaan, että markkinahakkuut olivat korkealla tasolla 1990-luvun jälkipuoliskolla.

ML 7 §:n mukaan metsän hakkaaja on osaltaan vastuussa siitä, että hakkuussa ja siihen liittyvissä toimenpiteissä noudatetaan metsälain säännöksiä. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan säännöstä voitaisiin soveltaa myös leimikon suunnittelijaan. Maa- ja metsätalousvaliokunta kuitenkin totesi, ettei pykälässä tarkoitettu vastuu voi säännöksen sanamuodon mukaan kohdistua leimikon suunnittelijaan.³⁵ Hakkaajan vastuuta koskevaa säännöstä ei ollut YML:ssä. Säännöstä perusteltiin metsänomistuksen rakennemuutoksella:

”Käytännön hakkuutoiminnassa maanomistajilla ei useinkaan ole mahdollisuutta suoraan valvoa hakkuun toteuttamista. Erityisesti tilan ulkopuolella asuvien maanomistajien mahdollisuudet valvoa työn toteutusta ovat heikot. Sellaisten metsänomistajien osuus, jotka asuvat tilalla vain osan vuotta tai eivät ollenkaan, on 40 prosenttia kaikista metsänomistajista.”³⁶

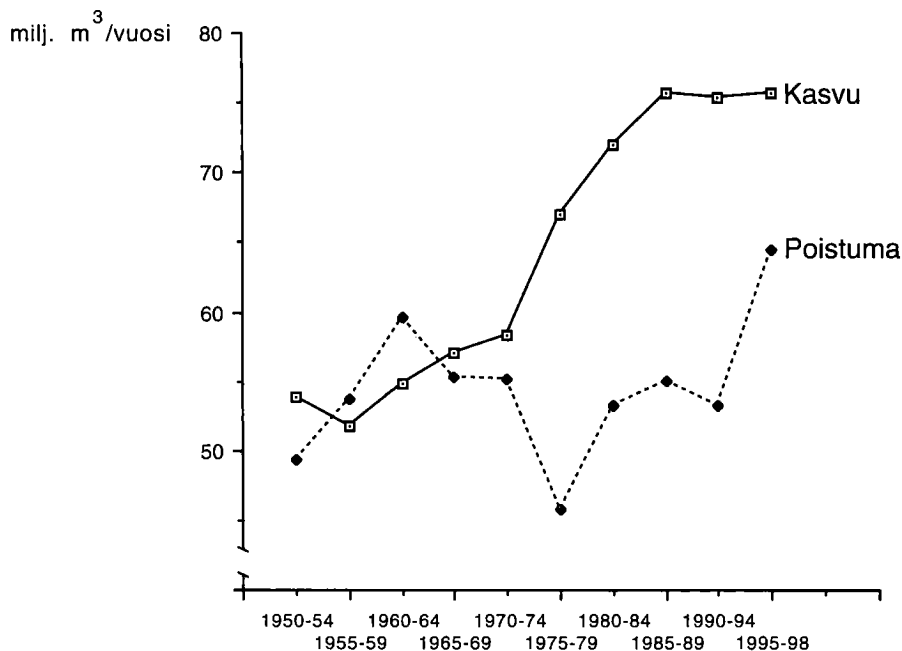
ML 8 § velvoittaa metsänomistajan perustamaan uudistushakkuun jälkeen alueelle kohtuullisessa ajassa taloudellisesti kasvatuskelpoisen taimikon. Hallituksen esi-

³³ Kiviniemi 1997 s. 88.

³⁴ HE 63/1996 vp s. 29.

³⁵ MmVM 18/1996 vp s. 7.

³⁶ HE 63/1996 vp s. 16.



Kuva 3-2. Puuston kasvu ja poistuma viisivuotiskausittain vuosina 1950–1998.

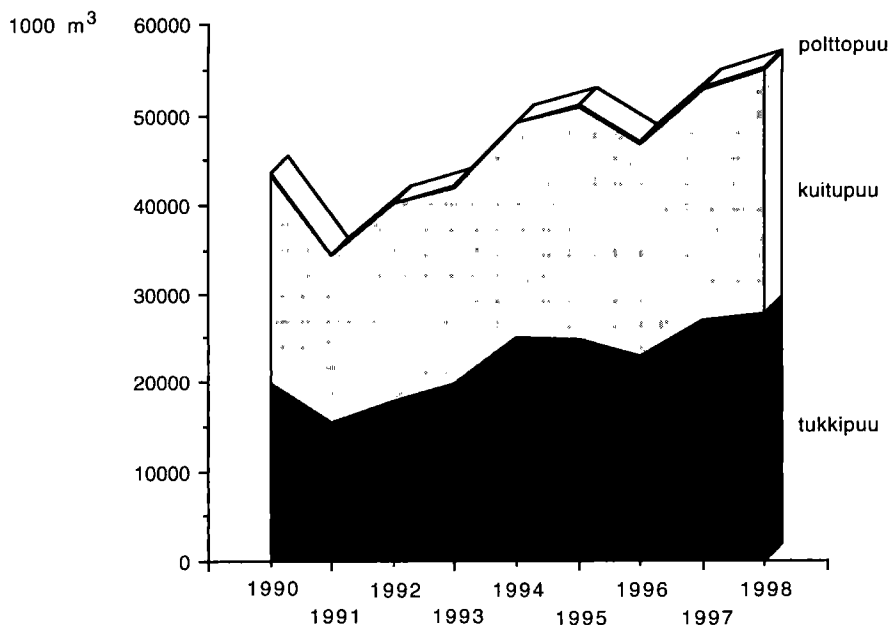
Lähde: Metsätalastollinen vuosikirja 1999 s. 70.

tyksen perustelujen mukaan puuston hakkuulla tarkoitetaan puiden kaatamista.³⁷ Uudistamisvelvoite ei koske sellaisen alueen uudistamista, jonka puusto on tuhoutunut maanomistajasta riippumattomasta syystä, kuten myrskyn tai metsäpalon seurauksena. Metsän hyönteis- ja sienituhojen torjunnasta annetun lain (263/1991) 5 § velvoittaa maanomistajan korjaamaan myrskytuhopuut metsästä hyönteistuhojen estämiseksi. ML 8 §:ssä säädetty uudistamisvelvollisuus ei niin ikään koske luontaisesti puutonta tai muusta käytöstä poisjäänyttä aluetta.³⁸

Metsäasetuksen 3 §:n 2 momentin mukaan uudistushakkuu katsotaan päättyneeksi, kun hakkuualueelle on syntynyt metsänuudistamista edellyttävä aukko tai hakkuualueella ei enää ole metsälain edellyttämää määrää kasvatuskelpoista puustoa. Säännöksen perusteella metsänuudistamisvelvollisuus syntyy jo siinä vaiheessa, kun hakkuualueella on jäljellä kasvavaa puustoa. Säännöstä voi käyttää apuna

³⁷ HE 63/1996 vp s. 27.

³⁸ Ibid. s. 29.



Kuva 3-3. Markkinahakkuut 1990–1998. Lähde: Metsätilastollinen vuosikirja 1999 s. 175.

harkittaessa, missä tilanteessa myrskytuhometsässä syntyy uudistamisvelvoite. Kysymys realisoituu sellaisessa tapauksessa, jossa myrskytuhoalueella on riittävästi vahingoittumatonta, kasvatuskelpoista puustoa, mutta myrskytuhopuiden korjuun yhteydessä hakataan myös vahingoittumattomia puita. Jos vahingoittumattomia puita hakataan niin paljon, ettei hakkuualueelle jää metsälain edellyttämää määrää kasvatuskelpoista puustoa, uudistamisvelvollisuus syntyy. Jos sen sijaan vahingoittumattomia puita on myrskyn jälkeen ollut vähemmän kuin metsälain edellyttämä kasvatuskelpoisen puuston vähimmäismäärä, ei vahingoittumattomien puiden hakkuu synnytä uudistamisvelvollisuutta.

Hakkuun jälkeinen uudistamisvelvoite on vanhaa perua. YML:iin verrattuna metsänomistajalla on nykyään suurempi vapaus valita parhaaksi katsomansa metsänuudistamismenetelmä, mutta täsmällisemmin määritelty vastuu metsänuudistamisen lopputuloksesta. MMM:n metsälain soveltamisesta antaman päätöksen 7 ja 8 §:ssä on tarkemmat määräykset kasvatuskelpoista puulajeista ja taimikon arviointiperusteista. Määräysten lähtökohta on puuntuotannon taloudellisessa kestävyudessa, mutta myös ekologisia näkökohtia on havaittavissa. Esimerkiksi jalot lehtipuut katsotaan MMM:n päätöksen 7 §:n 3 momentin mukaan taloudellisesti

kasvatuskelpoisiksi puulajeiksi luontaisella levinneisyysalueellaan, vaikka jalojen lehtipuiden kasvatuksen taloudellinen kannattavuus on heikko.³⁹ Kuvasta 3-4 havaitaan, että 1990-luvulla metsänuudistamistöiden suoritemäärät eivät ole nousseet hakkuumäärien kasvusta huolimatta.

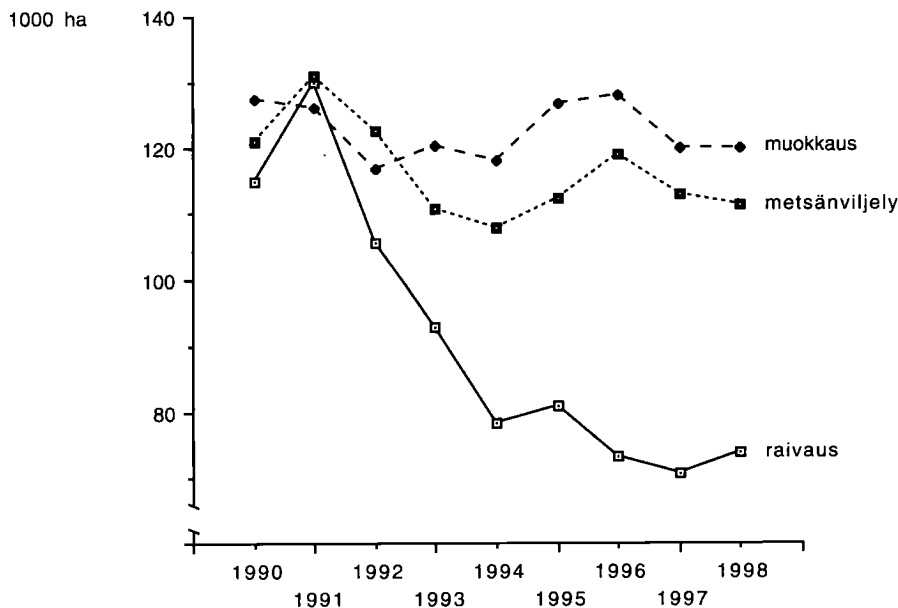
Metsänuudistamiseen kohdistuvan hallinnollisen ohjauksen voimakkuus ja intensiteetti ovat aikojen kuluessa vaihdelleet. Tähän liittyvää harkintaa metsälakia säädettäessä kuvaa seuraava lainaus maa- ja metsätalousvaliokunnan mietinnöstä:

”Metsän uudistamiseen liittyen valiokunnalle esitetyissä asiantuntijalausunnoissa on varsin yleisesti kiinnitetty huomiota uudistamistöiden turvaamiseen esimerkiksi lakiin sisällytettävän vakuusjärjestelmän avulla. Vakuuden asettamista on pidetty tarpeellisenä ainakin sellaisissa tapauksissa, joissa metsäkeskus voisi arvioida uudistamistöiden toteuttamisen vaarantuvan uudistettavan metsäalan poikkeuksellisen laajuuden tai metsänomistajan aikaisempien uudistamistöiden viivästymisen perusteella. Valiokunta toteaa, että metsälainsäädäntöön sisältyi aikaisemmin säännönmukainen metsän uudistamistöitä koskeva vakuusmenettely. Menettelystä luovuttiin vuonna 1991 siihen liittyneiden, erityisesti metsänomistajiin kohdistuneiden epäkohtien sekä järjestelmän uudistamiskustannuksia kohottavien vaikutusten vuoksi. Valiokunnan saaman selvityksen mukaan lakiehdotusta laadittaessa on lähdetty siitä, että metsän uudistamistöiden toteuttaminen voidaan riittävästi varmistaa lakiin ehdotettujen metsänuudistamista koskevien säännösten ja seuraamusjärjestelmän avulla. Valiokunta pitää kuitenkin tarpeellisenä, että vakuusjärjestelmä otetaan käyttöön, vaikkakin suppeampana kuin yksityismetsälain mukaisen vakuuden käyttöala aikoinaan oli. Sen vuoksi valiokunta tulee jäljempänä ehdottamaan pykäläkohtaista muutosta, jonka mukaan metsäkeskus voisi vaatia vakuuden asetettavaksi, jos sama henkilö on aiemmin laiminlyönyt uuden puuston aikaansaamisvelvoitteen.”⁴⁰

Metsälain merkittävin uudistus sisältyy 3 lukuun, joka sääntelee metsäluonnon monimuotoisuuden turvaamista. ML 10 §:n 1 momentissa on lueteltu kaikkiaan seitsemän metsien biologisen monimuotoisuuden kannalta erityisen tärkeää elinympäristöä. Jos nämä elinympäristöt ovat luonnontilaisia tai luonnontilaisen kaltaisia ja ympäristöstään selvästi erottuvia, niitä koskevat hoito- ja käyttötoimenpiteet tulee 3 momentin mukaan tehdä elinympäristöjen ominaispiirteet säilyttävällä tavalla. Metsäasetuksen 7 ja 8 §:ssä on täsmennetty elinympäristöjen tuntomerkkejä. MMM:n metsälain soveltamisesta antaman päätöksen 9 §:ssä on tarkemmat yleiset määräykset elinympäristöjen käsittelyn perusteista.

³⁹ Jalopuiden kasvatuksen kannattavuudesta ks. Valkonen et al 1995 s. 19–29.

⁴⁰ MmVM 18/1996 vp s. 7.



Kuva 3-4. Uudistusalan valmistaminen ja metsänviljely 1990–1998. Lähde: Metsätalastollinen vuosikirja 1999 s. 120–122.

Metsälakitoimikunta esitti kaikkiaan kahdeksaa erityisen tärkeää elinympäristöä ML 10 §:ään.⁴¹ Metsälakitoimikunnan esityksen kolmas elinympäristö, luontaisesti syntyneet jalopuumetsiköt, sijoitettiin loppujen lopuksi luonnonsuojelulain 29 §:n 1 momentin 1 kohdaksi. Luontotyypin ominaispiirteiden säilyttämismekanismi on luonnonsuojelulaissa erilainen kuin metsälaissa. Luonnonsuojelulain 30 §:n mukaan suojellun luontotyypin ominaispiirteiden muuttamiskielto tulee voimaan vasta sen jälkeen kun alueen rajat on viranomaispäätöksellä vahvistettu. ML 10 §:n 3 momentissa säädetty elinympäristön ominaispiirteiden säilyttämisvelvoite sen sijaan on voimassa ilman viranomaispäätöstä. Kun otetaan huomioon, että metsänomistus on valtaosin sivutoimista, voidaan metsänomistajan selvälläolovelvollisuutta pitää korkeana. Eduskunta edellytti metsälain hyväksyessään, että erityisen tärkeät elinympäristöt kartoitetaan viipymättä ja elinympäristöjen määrittelyssä noudatetaan tiukasti hallituksen esityksen perusteluja.⁴²

⁴¹ KM 1995:11 s. 59.

⁴² EV 209/1996 vp.

ML 11 §:n 1 momentin mukaan maanomistaja voi saada poikkeusluvan 10 §:n 3 momentissa säädetystä velvoitteesta, jos velvoitteen täyttäminen aiheuttaisi hänelle vähäistä suurempaa metsäntuoton vähenemistä tai muuta taloudellista menetystä. ML 11 §:n 2 momentin mukaan poikkeuslupa on kuitenkin toissijainen kestävä metsätalouden rahoituslain 19 §:ssä säädettyyn ympäristötukeen nähden. Rahoituslaissa tarkoitettua tukea voivat saada lain 2 §:n nojalla ainoastaan yksityiset maanomistajat. Rahoituslain 19 §:n 2 momentin (1286/1997) mukaan ympäristötuesta laaditaan sopimus, joka on voimassa, vaikka alue siirtyy uudelle omistajalle. MMM:n metsätalouden ympäristötuesta antaman päätöksen (144/2000) 3 §:n 1 momentin mukaan vähäisen haitan kynnyksarvo on 40 000 markkaa tai neljä prosenttia metsän hakkuuarvosta.

ML 12 ja 13 §:n säännökset suojametsistä ja suoja-alueista ovat pääosin samankaltaiset kuin kumotussa suojametsälaissa (196/1922). Säännösten tarkoitus on selkeästi ekologinen: metsärajan alenemisen estäminen. Säännöksillä on liityntä myös metsien hoidon ja käytön sosiaaliseen kestävyys, koska saamelaisten kotiseutualue sijaitsee suojametsäalueella. ML 12 §:n 1 momenttia sovelletaan ML 2 §:n mukaan myös erämaalain (62/1991) mukaisilla alueilla. Valtioneuvoston päätöksessä suojametsistä (844/1998) määritellyllä suojametsäalueella, joka kattaa noin kymmenesosan koko maan pinta-alasta, puuston hakkuu muuksi kuin kotitarpeeksi edellyttää ML 12 §:n 2 momentin mukaan metsäkeskuksen hyväksymää hakkuu- ja uudistamissuunnitelmaa. MMM ei ole käyttänyt ML 12 §:n 2 momentissa säädettyä valtuutta rajoittaa kotitarvepuun ottoa suojametsäalueella eikä ML 13 §:ssä säädettyä valtuutta määrätä suoja-alueiden muodostamisesta.⁴³

ML 14 §:n mukaan maanomistaja on velvollinen toimittamaan metsäkeskukselle metsänkäyttöilmoituksen vähintään 14 päivää etukäteen suunnitellusta hakkuusta ja erityisen tärkeän elinympäristön muustakin metsätaloudellisesta käsittelystä. Ilmoitusvelvollisuudesta vapautettujen hakkuiden luetteloa ML 14 §:n 2 momentissa laajennettiin lailla 1224/1998. Samalla metsälakiin lisättiin uusi 14a §, jonka mukaan maanomistaja on velvollinen ilmoittamaan metsäkeskukselle loppuunsaatetut taimikon perustamistyöt. Taimikon perustamisilmoitus sisältyi jo alkuperäiseen hallituksen esitykseen, mutta maa- ja metsätalousvaliokunta ei pitänyt sitä tuolloin tarpeellisenä⁴⁴. Metsäasetuksen 9 §:ssä säädetään metsänkäyttöilmoituksen tietosäilytyksestä.

ML 15 §:n 1 momentin mukaan metsäkeskuksen on pyrittävä neuvottelemaan maanomistajan kanssa epäilyissä lainrikkomistapauksissa. Jos neuvottelu ei johda tulokseen, metsäkeskus voi ML 16 §:n nojalla antaa käsittelykiellon. Epäilyissä

⁴³ Suojametsälain aikaisesta kotitarvepuun ottorajoituksesta ks. Kiviniemi 1997 s. 142–143.

⁴⁴ HE 63/1996 vp s. 55 ja MmVM 18/1996 vp s. 25.

lainrikkomistapauksissa alueella on metsäkeskuksen tai maanomistajan aloitteesta ML 17 §:n mukaan pidettävä katselmus. Katselmuksessa selvitetään, onko lakia rikottu ja arvioidaan lain velvoitteiden täyttämiseksi tarvittavat toimenpiteet.⁴⁵ Metsälaissa säädetty neuvottelu ja katselmus täydentävät metsälain valvonnassa yleiseen hallintomenettelyyn kuuluvia oikeusturvasäännöksiä.

Seuraamusjärjestelmä uudistettiin yksityismetsälaista metsälakiin siirryttäessä. Asiaa kuvataan seuraavasti hallituksen esityksessä:

”Laissa siirryttäisiin yksityismetsälain mukaisesta, etupäässä metsänrauhoitukseen perustuvasta seuraamusjärjestelmästä rikosoikeudellisiin seuraamuksiin eli tuomioistuimen tuomitsemaan rangaistukseen ja 19 §:n mukaiseen menettämisseuraamukseen perustuvaan järjestelmään. Ehdotettu uusi järjestelmä turvaisi metsänrauhoitusta paremmin metsälain aikaisempaa monipuolisempien tavoitteiden toteutumisen ja olisi yhdenmukainen yleisen seuraamusjärjestelmän kanssa.”⁴⁶

Metsälain täytäntöönpanoa ja valvontaa kuvaavat seuraavat tilastotiedot vuodelta 1999. Metsänkäyttöilmoituksia tehtiin yhteensä 99 180 kpl. Metsänkäyttöilmoitukselle metsälain 14 §:ssä säädetystä 14 vrk:n määräajasta haettiin poikkeusta kaikkiaan 2 351 kertaa. 2 144 metsänkäyttöilmoituksessa oli maininta metsälain 10 §:ssä tarkoitettusta erityisen tärkeästä elinympäristöstä. Näiden elinympäristöjen käsittelyyn myönnettiin metsälain 11 §:n mukainen poikkeuslupa yhdessä tapauksessa. Metsätalouden ympäristötukea myönnettiin 71 kohteeseen. Taimikon perustamisilmoituksia tehtiin 39 635 kpl.

Metsälain 15 §:ssä säädettyjä neuvotteluja metsäkeskuksen ja maanomistajan välillä käytiin 487 tapauksessa vuonna 1999. Sopimukseen päästiin 481 neuvottelussa. Käsittelykieltoja annettiin kaksi kappaletta. Katselmuksia järjestettiin 37 kpl. Metsänkäyttöilmoituksen laiminlyöntitapauksia havaittiin 71 kpl. Metsärikkomusta epäiltiin 60 tapauksessa. Sen sijaan epäiltyjä metsärikoksia ei ollut lainkaan. Korjaaviin toimenpiteisiin velvoittavia päätöksiä annettiin kahdeksan kappaletta.⁴⁷ Näistä tilastotiedoista voidaan päätellä, että metsälain täytäntöönpanon peruslinja on sama kuin yksityismetsälain: pääpaino on metsänomistajien neuvonnalla ja ennalta ehkäisevillä toimilla eikä kielloissa ja rangaistuksissa. Näin on siitä huolimatta, että pakkotäytäntöönpanoa ja rangaistuksia koskevat säännökset ovat metsälaissa selvästi tiukemmat kuin yksityismetsälaissa.

⁴⁵ Ks. Kiviniemi 1997 s. 159–161.

⁴⁶ HE 63/1996 vp s. 36.

⁴⁷ Metsälain valvonta 1999.

3.3.2 Taloudellisesti, ekologisesti ja sosiaalisesti kestävä metsätalous

1990-luvun alkupuolella metsäpolitiikan uudelleen linjauksen tarve oli ilmeinen. Metsäntutkimuslaitoksen metsäekonomian professori Matti Palo tarkasteli aihetta ennakkoluulottomasti. Yksityismetsälaki, metsänparannuslaki ja metsänhoitoyhdistyslaki voitaisiin korvata yleismetsälaila, joka kieltojen sijaan perustuisi taloudellisiin kannustimiin. Lain toimeenpanosta huolehtisi yleismetsähallinto, joka muodostettaisiin Metsähallituksen, metsäkeskusten ja metsälautakuntien rationalisoiduista organisaatioista. Reuna-alueiden kuntien metsätuloverouudistuksen heikentämää taloutta paikattaisiin kunnallistamalla valtion metsät. Julkinen tuki siirrettäisiin puuntuotannosta metsien ulkoishyötyihin talousteorian oppien mukaan. Metsänsuojeluobligatioiden ja julkisen ympäristöbonuksen turvin pyritäisiin nostamaan suojellun metsän osuus kymmeneen prosenttiin vuosituhannen vaihteeseen mennessä. Puun polttamisen edistämiseksi laadittaisiin elvytysohjelma.⁴⁸

Moni asia on metsäpolitiikassa viime vuosina muuttunutkin Palon kaavailemaan suuntaan. Vuoden 1997 alussa tulivat voimaan keskeisimmät uudistetut metsäalan lait, metsälaki (12.12.1996/1093) ja laki kestävästä metsätalouden rahoituksesta (12.12.1996/1094), samaan aikaan luonnonsuojelulain (12.12.1996/1096) kanssa. Metsälaki korvasi yksityismetsälain (15.9.1967/412) ja suojametsälain (11.8.1922/196), ja on edeltäjiään selvästi yleisemmällä tasolla. Metsien käsittelymenetelmät ovat käytännössä muuttuneet huomattavasti ympäristöystävällisemmiksi. Valtioneuvosto päätti 27.6.1996 vanhojen metsien suojeluohjelmasta. Metsätalouden hallinto-organisaatioita on rationalisoitu (L 18.12.1995/1474) ja valtion metsätaloutta on kehitetty liikeyrityksen suuntaan (L 17.12.1993/1169). Taloudellisesti, ekologisesti ja sosiaalisesti kestävästä metsätalouden periaate on sisällytetty myös metsänhoitoyhdistyslakiin (10.7.1998/534).

Taloudellisesti, ekologisesti ja sosiaalisesti kestävästä metsätalouden periaatteet ovat syntyneet 1990-luvulla kansainvälisen yhteistyön tuloksena. Keskeisessä asemassa ovat olleet YK:n kestävästä kehityksen toimikunta ja sen perustama hallitustenvälinen metsäpaneeli. Euroopan metsäministerit kokoontuivat ensimmäisen kerran Strasbourgiin 1990 ja toisen kerran Helsinkiin 1993. Helsingin konferenssi hyväksyi yleisen julkilausuman ja neljä päätöslauselmaa. Allekirjoittajavaltiot ja EY sitoutuivat laajaan yhteistyöhön päätöslauselmien toimeenpanemiseksi. Euroopan kolmas metsäministerikonferenssi järjestettiin Lissabonissa 1998.⁴⁹

⁴⁸ Palo 1993 s. 310.

⁴⁹ Euroopan metsäministerikonferenssin seurannan johtoryhmän loppuraportti; Kolmas ministerikonferenssi metsien suojelemiseksi Euroopassa. Uitamo (1997 s. 135) katsoo kansainvälisen biodiversiteettisopimuksen edustavan lähinnä soft law -oikeuslähteitä. Sopimuksen merkitystä vähentävät keskeisten velvoitteiden ehdollisuus sekä tavoitteiden moninaisuus ja sopimuspuolten ristiriitaiset näkemykset tavoitteiden painotuksista.

Metsäpolitiikan linjauksia uudistettiin maa- ja metsätalousministeriön vuonna 1993 asettamassa metsätalouden ympäristöohjelmatyöryhmässä.⁵⁰ Maa- ja metsätalousministeriö ja ympäristöministeriö vahvistivat vuonna 1994 metsätalouden ympäristöohjelman kestävän metsätalouden lähivuosien strategiaksi. Ympäristöohjelman toimeenpanoa ja toteutusta seurasi asiantuntijaryhmä vuosina 1994–1997. Ympäristöohjelman linjaukset perustuvat YK:n ympäristö- ja kehityskonferenssissa (UNCED) Rio de Janeirossa vuonna 1992 hyväksyttyihin metsien kestävää kehitystä koskeviin periaatteisiin sekä Euroopan toisessa metsäministerikonferenssissa Helsingissä 1993 hyväksyttyihin kestävän metsätalouden yleisperiaatteisiin. Vuoden 1998 alkuun mennessä kestävän metsätalouden käsite oli jo vakiintunut Suomessa, vaikka metsien suojelua koskevaa käsitteistöä ja tilastointia ei oltu vielä kansainvälisesti standardisoitu.⁵¹

Rion konferenssin metsiä koskevien päätösten täytäntöönpanoa seurattiin keväällä 1995 YK:n kestävän kehityksen toimikunnan (CSD) istunnossa perustetussa, kaikille valtioille avoimessa hallitustenvälisessä metsäpaneelissa (IPF). Hallitustenvälinen metsäpaneeli piti neljä istuntoa vuosina 1995–1997. Metsäpaneelin loppuasiakirjaa käsiteltiin kesäkuussa 1997 YK:n yleiskokouksen erityisistunnossa. Keskustelua käytiin muun muassa siitä, tulisiko pyrkiä maailmanlaajuiseen metsäsopimukseen. Metsäsopimusneuvottelujen aloittamisesta ei kuitenkaan päästy yhteisymmärrykseen, vaan päätettiin perustaa hallitustenvälinen metsäfoorumi (IFF) tukemaan metsäpaneelin toimenpide-ehdotusten täytäntöönpanoa. Foorumin viimeinen istunto oli helmikuussa 2000. Suomi on tukenut metsäsopimusneuvottelujen aloittamista.⁵²

Monet kansainväliset ympäristösopimukset koskevat metsiä. Tällaisia ovat muun muassa ilmastonmuutosta, biologisen monimuotoisuuden suojelua, aavikoidumista, trooppisen puun kauppaa, uhanalaisia lajeja, tullitariffeja ja kauppaa sekä alkuperäiskansojen asemaa ja oikeuksia koskevat sopimukset. YK:n ilmastonmuutosta koskeva yleissopimus allekirjoitettiin 1992 ja se tuli voimaan 1994. Joulukuussa 1997 pidetyssä ilmastosopimuksen kolmannessa osapuolikonferenssissa hyväksyttiin Kioton pöytäkirja. Siinä on sovittu ensimmäisen kerran siitä, että metsien hiilensitomiskyky otetaan rajoitetusti huomioon päästörajoitusten laskennassa. Parhaillaan neuvotellaan metsien hiilensitomiskyvyn laskentamekanismeista.⁵³

Suomessa metsien suojeluohjelman toteutus on metsätalouden ympäristöohjelman jälkeen edistynyt merkittävästi ja talousmetsien käsittely on muuttunut ohjelman periaatteiden mukaisesti. Ennallistamistoimenpiteet ovat rajoittuneet lähinnä

⁵⁰ TM 1994: MMM 3.

⁵¹ Metsätalouden ympäristöohjelma metsäpolitiikan linjanluojana s. 12–16.

⁵² Kansainvälinen metsäpolitiikka 1996–1997 s. 9–12.

⁵³ Kansallinen metsäohjelma 2010, taustaraaportti s. 23.

valtion metsiin. Erityisesti Etelä-Suomessa on niukasti suojelukriteerit täyttäviä metsäkohteita. Hallituksen talouspoliittinen ministerivaliokunta on hyväksynyt kaikkien vahvistettujen luonnonsuojeluohjelmien kokonaisrahoitusohjelman vuodelle 1996–2007, suuruudeltaan 3,2 miljardia markkaa. Suojelualueiden inventointia ja tilastointia pitää edelleen kehittää, jotta suojelun kokonaistilanteesta saataisiin nykyistä parempi kuva.⁵⁴

Metsätalouden ympäristöohjelmassa edellytettiin myös ylitteiden ja ikääntyneiden metsien hakkuiden lisäämistä talousmetsien terveyden ja elinvoimaisuuden ylläpitämiseksi, saastepäästöjen rajoittamista ja puun energiakäytön lisäämistä. Teollisuuden puunkäyttö onkin viime vuosina lisääntynyt. Erityisesti nuorten metsien harvennusten osalta on jääty selvästi jälkeen tavoitteista. Maa- ja metsätalousministeriö käynnisti viisivuotisen nuoren metsän hoidon kampanjan joulukuussa 1997. Vuonna 2000 julkisia varoja on käytettävissä noin 135 miljoonaa markkaa nuorten metsien hoitoon ja energiapuun korjuuseen. Puun mekaanista käyttöä on edistetty vuoteen 2000 asti jatkuneella Puun Aika-kampanjalla.⁵⁵ Energiaverotusta on uudistettu puuenergian käyttöä suosivaan suuntaan (L 19.12.1997/1261, 8a §).

Tarve välittää ympäristöinformaatiota puuraaka-aineen ja puutuotteiden kuluttajille on kasvamassa. Eurooppalaisessa keskustelussa lähinnä metsäsertifiointi on ollut esillä tässä yhteydessä. Suomessa sertifiointin eri toteutusvaihtoehtoja on pohdittu perusteellisesti. Metsien sertifiointitoimikunta katsoi sertifiointin tarpeelliseksi, jos halutaan markkinoida vaativille kohderyhmille ja luoda tai ylläpitää positiivista kuvaa Suomen metsäsektorista. Kilpailu edellyttää metsäsertifiointia, mutta sertifiointin kustannukset eivät saa ylittää siitä saatavia hyötyjä. Sertifiointitoimikunta kehitti Suomen olosuhteisiin sopivan sertifiointijärjestelmän.⁵⁶

Vuonna 1995 maa- ja metsätalousministeriön asettama projekti muokkasi kuusi yleiseurooppalaista kriteeriä kestäväälle metsätaloudelle Suomen oloihin sopiviksi.⁵⁷ Kriteerit käsittävät metsävarat, metsien terveyden ja elinvoimaisuuden, metsien tuotannollisen toiminnon, luonnon monimuotoisuuden, metsien suojelun sekä metsien sosio-ekonomiset ja kulttuuriset vaikutukset. Kriteerien toteutumista arvioidaan tarkoitukseen kehitetyillä indikaattoreilla. Kriteerien ja indikaattorien soveltamista aluetasolla kokeiltiin Pirkanmaa -hankkeessa vuosina 1995 ja 1996.⁵⁸

Metsäsertifioinnin standardityöryhmässä oli edustettuna kaikkiaan 29 metsäsektoriin liittyvää tahoa, ja työryhmä laati yksimielisen muistion. Työryhmän tehtävänä

⁵⁴ Metsätalouden ympäristöohjelma metsäpolitiikan linjanluojana s. 17–20.

⁵⁵ Ibid. s. 23–26.

⁵⁶ Metsäsertifioinnin toteutusjärjestelmän kehittäminen Suomessa s. 93–97.

⁵⁷ National Experiences on Criteria and Indicators s. 36–41.

⁵⁸ Suomen kestävä metsätalouden kriteerit ja indikaattorit metsätalouden tilan kuvaajina s. 4–5.

oli tehdä ehdotus suomalaiseksi metsien kestävän hoidon ja käytön sertifiointijärjestelmäksi. Ensisijaiseksi sertifiointimenetelmäksi arvioitiin ryhmäsertifiointi metsäkeskuksen toimialueen tasolla. Sertifikaatin saamisen edellytyksenä olisi 33–36 kriteerin toteutuminen täysin tai lähes täysin. Toissijainen vaihtoehto olisi ryhmäsertifiointi metsänhoitoyhdistyksen toimialueen tasolla. Kriteerit olisivat samat kuin metsäkeskuskohtaisessa sertifikaatissa, mutta osaa kriteereistä seurattaisiin metsänhoitoyhdistyksen toimialueella. Jos kumpikaan ryhmäkohtaisista sertifiointimalleista ei toimi, kolmantena vaihtoehtona olisi metsänomistajakohtainen sertifikaatti. Tämä malli kuitenkin sopii heikosti pienomistusvaltaiseen maahan. Metsänomistajakohtaisia kriteerejä kehitettiin kaikkiaan 23 kappaletta, ja lisäksi 12 hyvityskriteeriä.⁵⁹

Kehitettyjä sertifiointimalleja testattiin vuoden 1997 aikana kolmessa maakunnassa. Nykyiset yksityismetsätalouden organisaatiot todettiin sopiviksi ryhmäsertifiointin toteutuksen kannalta. Kriteereissä havaittiin vielä hienosäädön tarvetta. Metsätalouden nykykäytäntö ei kaikilta osin täyttänyt kriteerejä. Eniten puutteita havaittiin suunnittelun ja toteutuksen ohjeissa ja seurantamenetelmissä. Metsäkeskuskohtaisen sertifiointin kustannukset olivat 12 penniä hehtaarilta, kun taas metsänomistajakohtainen sertifiointi maksoi 131 markkaa hehtaarilta. Käytännön sertifiointityössä kustannukset lienevät korkeammat. Vain ryhmäkohtainen sertifiointi todettiin Suomen oloissa toteuttamiskelpoiseksi.⁶⁰

Kesällä 1999 Suomessa aloitettiin käytännön metsäsertifiointi vuoden 1997 kansalliseen sertifiointimalliin perustuen. Ympäristöjärjestöt olivat mukana kehittämässä sertifiointimallia, mutta sanoutuivat irti yhteistyöstä ennen käytännön sertifiointin käynnistymistä lähinnä tavoitteista syntyneiden erimielisyyksien vuoksi. Sertifiointin käytäntöön vieminen on siten tapahtunut pääasiassa puumarkkinaosapuolten toimesta. Vuonna 1999 sertifiointiin liittyvä maastotarkastus tehtiin seitsemän metsäkeskuksen alueella. Näiden metsäkeskusten toimialueitten yhteinen metsäpinta-ala on noin 12 miljoonaa hehtaaria. Sertifiointin hakijoina ovat toimineet metsänhoitoyhdistysten ja metsänomistajien liitot. Metsänhoitoyhdistys tai yksittäinen metsänomistaja on voinut kieltäytyä sertifiointista, mutta sitä ei ole juurikaan tapahtunut.⁶¹

Yleiseurooppalaisen metsäsertifiointimallin (Pan European Forest Certification Scheme, PEFC) kehittäminen aloitettiin vuonna 1998 Suomen, Saksan, Ranskan, Norjan, Itävallan ja Ruotsin metsänomistajajärjestöjen aloitteesta. Vuoden 1999

⁵⁹ Ehdotus metsien kestävän hoidon ja käytön sertifiointijärjestelmäksi Suomessa s. 7–19.

⁶⁰ Testing of the Finnish Certification Standard. Metsälökohtaista sertifiointia ei ole pidetty sopivana myöskään Ruotsissa, Norjassa, Saksassa, Itävallassa, Iso-Britanniassa tai Ranskassa (Mäki-Toivonen 1998 s. 93).

⁶¹ Metsätilastollinen vuosikirja 1999 s. 104.

kesäkuussa Pariisissa käynnistettiin PEFC-järjestelmä virallisesti. Allekirjoittajajärjestöt tulivat 14 eurooppalaisesta maasta. Järjestelmässä on mukana yksityismetsänomistajien järjestöjen ohella valtion metsien, metsäteollisuuden ja kaupan edustajia. Sen sijaan ympäristöjärjestöt puuttuvat. PEFC-järjestelmään kuuluu kansallisten metsäsertifiointimallien vastavuoroinen tunnustaminen. PEFC-sertifioidusta puusta valmistetut tuotteet voidaan merkitä PEFC-tuotemerkillä.⁶²

PEFC-sertifiointijärjestelmän kanssa kilpailee FSC-metsäsertifiointijärjestelmä (Forest Stewardship Council). FSC-järjestön perustivat vuonna 1993 Kanadassa ympäristö- ja ihmisoikeusjärjestöt, puuntuottajat ja eräät puukauppaorganisaatiot 25 eri maasta. Järjestön päämaja on Meksikossa. FSC-metsäsertifiointia ovat Suomessa kannattaneet lähinnä ympäristöjärjestöt, ennen muuta WWF, mutta Ruotsissa myös metsäteollisuus. Järjestelmä on kehitetty alun perin tropiikin metsiin, mutta sitä on sovellettu myös pohjoisella havumetsävyöhykkeellä. Syksyllä 1999 FSC-sertifioituja metsiä oli yli 17 miljoonaa hehtaaria, josta yli 98 prosenttia oli metsäteollisuusyritysten, yhteisöjen ja valtion metsiä. Ruotsissa, Saksassa ja Iso-Britanniassa on laadittu kansalliset standardit sekä PEFC:lle että FSC:lle. Suomessa ei ole varsinaisia kansallisia FSC-standardeja lainkaan, koska ympäristöjärjestöt olivat mukana kansallisten sertifiointistandardien kehittämisessä, jossa pyrittiin yhteensovivuuteen FSC-järjestelmän kanssa. Ympäristöjärjestöt kuitenkin katsovat, etteivät Suomen kansalliset standardit täytä FSC-vaatimuksia.⁶³

Valtio on Suomessa tukenut sertifioinnin kehittämistä, mutta ei ole sitoutunut mihinkään yksittäiseen sertifiointijärjestelmään. Myöskään valtion omistamien metsien osalta valintaa eri sertifiointijärjestelmien välillä ei tehdä valtioneuvostossa, vaan liikelaitoksena toimivassa Metsähallituksessa. Valtion kannalta sertifioinnin tukeminen voidaan luokitella informaatio-ohjaukseen: sertifioinnin tarkoituksena on lisätä markkinaosapuolten tietoa metsäsektorin ekologisista vaikutuksista. Jo vuoden 1999 kokemusten perusteella käytännön metsäsertifiointi myös toimii tähän suuntaan. Sertifiointijärjestelmien kehittämisen kannalta on myönteistä, että markkinoilla on toistensa kanssa kilpailevia sertifiointijärjestelmiä.

Metsäsertifioinnin tukeminen on jossain määrin analoginen metsäpolitiikan keino metsänomistajien neuvonnan tukemisen kanssa. Sekä metsänomistajien neuvontaa että metsäsertifiointia on valtion toimista riippumatta. Valtio voi omilla toimenpiteillään vauhdittaa niin metsänomistajien neuvontaa kuin metsäsertifiointia. Valtion näkökulmasta kysymys on tehokkaimman keinoyhdistelmän valitsemisesta asetettujen metsäpoliittisten tavoitteiden saavuttamiseksi.

⁶² Metsätalastollinen vuosikirja 1999 s. 104–105.

⁶³ Ibid. s. 104–105.

3.3.3 Kansallinen metsäohjelma 2010

Metsäpolitiikan uudelleenlinjaus 1990-luvulla kulminoitui Kansallinen metsäohjelma 2010:een. ML 4 §:ssä säädetään metsäkeskuksille uudeksi tehtäväksi metsätalouden alueellisten tavoiteohjelmien laatiminen yhteistyössä toimialueensa keskeisten metsätalouden ja ympäristönsuojelun tahojen kanssa. Tavoiteohjelmissa kuvataan alueen metsätalouden ja -teollisuuden sekä metsien ympäristönhoidon nykytila ja arvioidaan kehittämistarpeet osana muuta alueellista kehittämistyötä. Tavoiteohjelmat valmistuivat vuoden 1998 keväällä. Alueelliset tavoiteohjelmat olivat keskeistä tausta-aineistoa Kansallinen metsäohjelma 2010:lle. Alueelliset tavoiteohjelmat päivitetään vuonna 2000 ottaen huomioon Kansallinen metsäohjelma 2010:n linjaukset.

Valtakunnallisia metsäohjelmia on Suomessa laadittu 1960-luvulta alkaen. Vuonna 1961 laadittiin metsänhoito-ohjelma metsien kasvun ja hakkuumahdollisuuksien kohottamiseksi laajenevan metsäteollisuuden puuntarpeen edellyttämälle tasolle. Ohjelma sai tekijöidensä mukaan nimen HKLN (metsäntutkijat Heikurainen, Kuusela, Linnamies ja Nyyssönen). Ohjelmassa esitettiin metsänviljelyn ja metsäojituksen sekä taimikonhoidon voimakasta lisäämistä. Heikkotuottoisia, lehtipuuvaltaisia metsiä esitettiin hakattaviksi ja viljeltäviksi havupuilla.

HKLN-ohjelma osoittautui nopeasti liian vaatimattomaksi suhteessa metsäteollisuuden puuntarpeen kasvuun. Tästä johtuen maatalousministeriön toimesta laadittiin vuonna 1962 Teho-ohjelma maatilametsätalouden tehostamiseksi ja työllisyys- ja tulonsaantimahdollisuuksien parantamiseksi. Vuonna 1964 laadittiin laajennettu Teho-ohjelma. Teho-ohjelmat perustuivat metsänviljelyyn, kun taas HKLN-ohjelmassa pääasialliseksi metsänuudistamistavaksi esitettiin luontaista uudistamista.⁶⁴

Vuonna 1964 muodostettiin puumarkkinaosapuolten toimesta metsätalouden rahoitustoimikunta, jonka tehtävänä oli löytää rahoituslähteet voimakkaasti laajenevien metsänparannus- ja metsänhoitotöiden rahoittamiseksi. Toimikunta laati Mera I -ohjelman vuonna 1964. Keskeisellä sijalla ohjelmassa olivat metsänviljelyn lisääminen vajaatuottoisilla metsämailla sekä avosoilla ja uudisojitusten lisääminen. Toiminnan rahoittamiseksi laskettiin kotimaassa liikkeelle vuosina 1965–1968 vuosittain 20 miljoonan markan obligaatiolaina, jolla kerätyt varat ohjattiin valtion budjetin kautta metsänparannustöihin.

Metsätalouden rahoitustoimikunta täydensi Mera I -ohjelmaa vuonna 1966 Mera II -ohjelmalla. Metsänlannoituksen, metsäojituksen ja metsäteiden rakentamisen tavoitteita korotettiin. Vuonna 1969 laadittiin Mera III -ohjelma. Tavoitteet asetettiin erikseen Etelä- ja Pohjois-Suomelle. Metsänviljelyn, lannoituksen ja ojituksen työtavoitteita alennettiin, kun taas metsäteiden rakentamistavoitetta kohotettiin.

⁶⁴ Kansallinen metsäohjelma 2010, taustaraportti s. 15–18.

Vuosina 1972–1975 saatiin Maailmanpankilta lainaa metsänparannustöiden rahoitukseen. Kaikkiaan vuotuinen investointi metsänparannukseen kasvoi reaalisesti yli kaksinkertaiseksi vuosina 1965–1975.⁶⁵

Talousneuvoston toimeksiannosta laadittu Metsä 2000 -ohjelma valmistui vuonna 1985. Ohjelman laati laajapohjainen toimikunta jaostoineen. Pääpaino ei enää ollut puuntuotannon tehostamisessa. Maa- ja metsätalousministeriö asetti vuonna 1990 Metsä 2000 -ohjelman tarkistustoimikunnan, jonka työ valmistui 1992. Maa- ja metsätalousministeriö ja ympäristöministeriö vahvistivat 13.7.1994 metsätalouden ympäristöohjelman.⁶⁶

Kansallinen metsäohjelma 2010 eroaa aiemmista metsäohjelmista nimen omaan valmisteluperiaatteiltaan. Avoimessa, laajassa yhteistyössä tapahtunut valmistelu takasi erilaisten metsiin liittyvien näkökulmien esilletulon. Niinpä myös ristikkäiset intressit olivat vahvasti esillä ohjelman valmistelussa. Perinteisesti metsäpolitiikan suunnitteluun osallistuneiden tahojen kannalta uusi toimintamalli merkitsi toisaalta sitä, että näiden tahojen näkemykset saivat suhteellisesti ottaen vähemmän painoarvoa kuin aiemmissa ohjelmissa. 1960-luvun Mera-ohjelmissa puumarkkinaosa-puolten osuus oli ratkaiseva.

Kansallinen metsäohjelma 2010:n visio rakentuu kuudesta osasta:

1. Metsät turvaavat kestäväää kehitystä.
2. Metsät ovat elinvoimaisia ja monimuotoisia.
3. Markkinalähtöinen, kannattava metsätalous ja metsäteollisuus tarjoavat työtä ja toimeentuloa.
4. Metsät virkistävät henkisesti ja kulttuurisesti.
5. Suomen metsäosaaminen on huipputasoa.
6. Suomi on aktiivinen kansainvälisesti.⁶⁷

Metsäohjelmaa valmisteltiin yhdenmukaisesti niiden linjausten kanssa, joita on esitetty muissa metsiä sivuavissa selonteoissa ja ohjelmissa:

- valtioneuvoston tulevaisuusselonteot (1996 ja 1997)
- valtioneuvoston elinkeinopoliittinen selonteko (1996)
- valtioneuvoston aluekehitysselonteko (1997)
- valtioneuvoston energiapoliittinen selonteko (1997) ja sen seurantaraportti (1998)

⁶⁵ Kansallinen metsäohjelma 2010, taustaraportti s. 15–18.

⁶⁶ Ibid. s. 15–18.

⁶⁷ Kansallinen metsäohjelma 2010 s. 8–9.

- hallituksen kestävän kehityksen ohjelma (1998)
- valtioneuvoston periaatepäätös vesien suojelun tavoitteista vuoteen 2005 (1998)
- maa- ja metsätalousministeriön ja ympäristöministeriön metsätalouden ympäristöohjelma (1994) ja sen seurantaraportit
- maa- ja metsätalousministeriön luonnonvarastrategia (1997)
- maa- ja metsätalousministeriön kestävän metsätalouden kriteerit ja indikaattorit (1997)
- ympäristöministeriön Suomen biologista monimuotoisuutta koskeva kansallinen toimintaohjelma 1997–2005 (1997)
- ympäristöministeriön ohjeet suunnitelmien ja ohjelmien ympäristövaikutusten arvioinnista (1998)
- liikenneministeriön liikenneverkkojen kunnossapito- ja kehittämisohjelma 2000–2003 (1998)⁶⁸

Kansallinen metsäohjelma 2010 on näkökulmaltaan markkinalähtöinen ohjelma siinä suhteessa, että ohjelman tavoitteet on johdettu metsäteollisuustuotteiden kysyntäennusteista. Ohjelman tavoitteena on säilyttää metsäteollisuuden toimintaedellytykset Suomessa kilpailukykyisinä niin, että teollisuus lisää vuotuista kotimaista puunkäyttöä 5–10 miljoonaa kuutiometriä vuoteen 2010 mennessä. 1990-luvulla metsäteollisuuden kotimaisen raakapuun käyttö kasvoi 45 miljoonasta kuutiometristä 55 miljoonaan kuutiometriin vuodessa. Ohjelman tavoite merkitsee siis metsäteollisuuden kotimaisen puunkäytön kasvuvauhdin säilymistä ennallaan. Metsäteollisuuden toimintaedellytyksiä pyritään turvaamaan varmistamalla puuntuotannon kestävyys, kehittämällä liikenneinfrastruktuuria sekä energiapolitiikalla.⁶⁹

Metsäohjelman yhtenä tavoitteena on kasvattaa puutuotteiden viennin arvo kaksinkertaiseksi vuoteen 2010 mennessä. Puutavarateollisuuden viennin arvo oli 15 miljardia markkaa vuonna 1997. Viidesosa puutavarateollisuuden viennin arvosta muodostui pitkälle jalostetuista rakennuspuusepäntuotteista, huonekaluista ja puutaloista. Viennin arvoa pyritään lisäämään nimen omaan puutuotteiden jalostusarvoa kohottamalla. Tähän pyritään yksityisen ja julkisen sektorin yhteistyönä toteutettavien teknologia- ja kehittämisohjelmien avulla.⁷⁰

Energiapuun vuotuista käyttöä pyritään metsäohjelman mukaan nostamaan viidellä miljoonalla kuutiometrillä vuoteen 2010 mennessä. Pääosa lisäyksestä on tarkoitus kattaa metsähakkeella, jota käytettiin vuonna 1998 noin 0,8 miljoonaa

⁶⁸ Kansallinen metsäohjelma 2010 s. 11.

⁶⁹ Ibid. s. 13.

⁷⁰ Ibid. s. 14.

kuutiometriä. Metsäohjelman tavoite merkitsee kiinteiden polttoaineiden käytön lisäämistä noin kolmanneksella. Energiaverotusta on jo uudistettu puuenergian kilpailukykyä parantavaan suuntaan (L 1261/1997, 8a §). Puuenergiaa hankkivien ja tuottavien pk-yritysten investointeja on alkuvaiheessa tuettava.⁷¹ Teollisuuden jättepuun hyödyntäminen lämmöntuotantoon on jo nykyisellään järjestetty tehokkaasti.

Metsäohjelman valmistelun vaikein kysymys oli, kuten 1990-luvun metsäpolitiikassa yleensäkin, tasapainon löytäminen puuntuotannon ja metsien suojelun välille. Metsäohjelman tavoitteena on metsien eliölajien ja elinympäristöjen suotuisan suojelutason saavuttaminen ja ylläpitäminen riittävällä suojelualueiden ja monimuotoisesti käsiteltävien talousmetsien yhdistelmällä. Metsäohjelmassa tukeudutaan metsätalouden ympäristöohjelmaan. Etelä-Suomen metsien suojelun kehittäminen jäi erilliseen työryhmään.⁷²

Hakkuiden lisääminen kestävästi edellyttää, että myös metsänhoitoa tehostetaan. Metsänhoitotöiden työsuoritteet ovat viime vuosina jääneet jälkeen tavoitteista etenkin metsän uudistamisen, nuoren metsän hoidon ja ensiharvennusten osalta. Suosituksiin verrattuna myöhässä olevaa taimikonhoitoalaa on noin 460 000 hehtaaria. Ensiharvennuksia tehtiin 1990-luvulla keskimäärin alle 100 000 hehtaaria vuodessa, kun tarve on metsätalouden alueellisten tavoiteohjelmien mukaan 250 000 hehtaaria vuodessa. Kansallinen metsäohjelma 2010:n metsänhoidolliset tavoitteet perustuvat alueellisiin tavoiteohjelmiin. Niiden mukaan vuotuinen kunostusojitusala tulisi nostaa 75 000 hehtaarista 110 000 hehtaariin.⁷³

Metsäosaamista pyritään metsäohjelman mukaan parantamaan vahvistamalla edelleen tutkimukseen, koulutukseen ja kansainvälistymiseen perustuvaa metsäalan innovaatiotoimintaa. Metsäklusteri on vahvimpia osaamiskeskittymiä Suomessa. Tarkoituksena on kehittää tutkimusta asiakaslähtöisesti ja luoda ”markkinoilta metsään” -tarkastelutapa koko tuotantoketjun läpi. Tiedon tuottajien ja käyttäjien vuorovaikutusta lisätään perustamalla metsäalan innovaatiofoorumi. Tutkimustulosten käytäntöön viemistä edistetään myös vahvistamalla metsäntutkimuksen ja metsätalouden kehittämistoiminnan yhteistyötä.⁷⁴

Metsäohjelman yhtenä tavoitteena on edistää kestävä metsätaloutta aktiivisella kansainvälisellä metsäpolitiikalla, tutkimus- ja koulutusyhteistyöllä sekä metsä- ja ympäristöviestinnällä. Kaupalliset, ekologiset ja eettiset syyt puoltavat aktiivista roolia kansainvälisessä metsäpolitiikassa. Aktiivista roolia aiotaan ylläpitää niin eurooppalaisilla kuin maailmanlaajuisilla foorumeilla. Kehitysyhteistyön yhtenä

⁷¹ Kansallinen metsäohjelma 2010 s. 17.

⁷² Ibid. s. 18–19.

⁷³ Ibid. s. 20–21.

⁷⁴ Ibid. s. 24–45.

painopistealueena säilytetään metsitys, metsien suojelu ja metsäteollisuuden kehittäminen.⁷⁵

Kansallinen metsäohjelma 2010:ssä tarkastellaan niin julkisen kuin myös yksityisen sektorin resurssien tarvetta. Ohjelman tavoitteet edellyttävät, että metsäteollisuusyritykset investoivat vuosittain noin 6–8 miljardia markkaa tehtaiden uusimiseen ja korjaamiseen. Metsänomistajien odotetaan lisäävän investointejaan metsänhoitoon vuosittain 400 miljoonalla markalla. Tällöin metsänomistajien omarahoitteiset metsänhoitoinvestoinnit nousisivat noin 700 miljoonasta markasta noin 1 100 miljoonaan markkaan vuodessa. Avainbiotooppien suojeluun ja säästöpuiden jättämiseen metsänomistajat investoivat noin 200 miljoonaa markkaa vuodessa.⁷⁶ Kuvasta 3–5 havaitaan, että valtion osuus metsänhoidon ja perusparannusten kokonaiskustannuksista on vajaa kolmannes.

Julkisella sektorilla metsäohjelma kohdistuu usealle eri hallinnonalalle. Konkreettisia määrärahaesityksiä on tehty vain maa- ja metsätalousministeriön ja ympäristöministeriön hallinnonaloille. Metsäkeskusten valtionapua lisätään 198 milj. markasta (1999) 243 milj. markkaan (2003). Metsäkeskuksille suunnattava määrärahan lisäys käytetään metsäsuunnitteluun ja metsänomistajien neuvontaan, joiden työsuoritteet vähenivät voimakkaasti 1990-luvun alkupuolella. Tuki puuntuotannon kestävyys turvaamiseen nostetaan 290 milj. markasta (1999) 340 milj. markkaan (2003). Tuki metsäluonnon hoidon edistämiseen nostetaan ohjelman mukaan 15 milj. markasta (1999) 25 miljoonaan markkaan (2003). Ympäristöministeriön hallinnonalalla luonnonsuojelualueiden hoidon määrärahaa kasvatetaan 72 miljoonasta markasta (1999) 96 miljoonaan markkaan (2003).⁷⁷

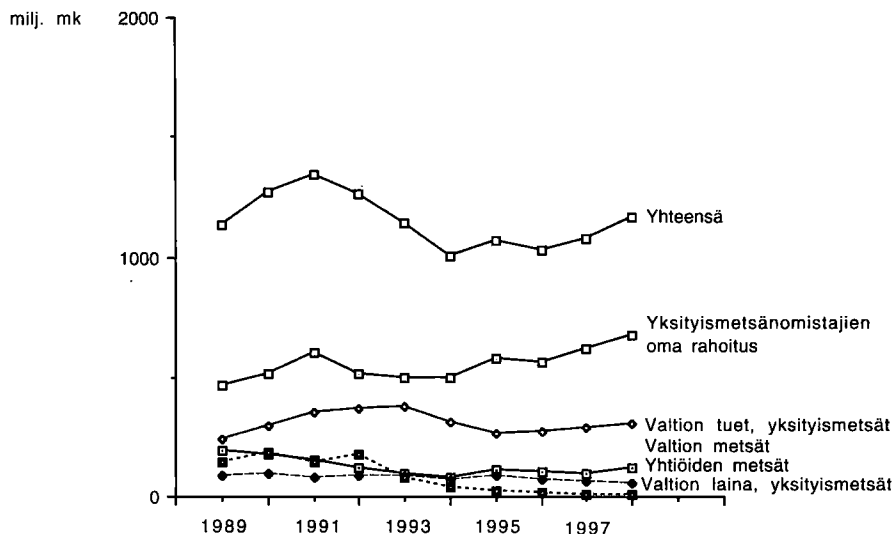
Valtioneuvosto teki periaatepäätöksen Kansallinen metsäohjelma 2010:stä 4.3.1999. Periaatepäätöksessä edellytettiin, että metsäohjelman ympäristövaikutukset arvioidaan ympäristövaikutusten arviointimenettelystä annetun lain (468/1994) (YVA-laki) 24 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Sinällään jo ohjelman valmistelussa oli noudatettu niitä kansalaisten osallistumisen periaatteita, joille YVA-laki rakentuu. Ympäristövaikutusten arvionnin valmistuttua valtioneuvosto teki 18.11.1999 periaatepäätöksen ohjelman toteuttamisesta tasapainoisena kokonaisuutena.

Metsäohjelman YVA-loppuraportissa päädyttiin siihen, että ohjelmassa esitetty tuki puuntuotannolle ei vaikuta puun tarjontaan ohjelmakaudella. Tämä johtuu siitä,

⁷⁵ Kansallinen metsäohjelma 2010 s. 25–26.

⁷⁶ Ibid. s. 29.

⁷⁷ Ibid s. 30. Torvelaisen ja Ripatin (2000 s. 3) mukaan metsänomistajat arvioivat tekevänsä nykyisillä tukiehdolla 73 prosenttia metsänhoidollisesti tarpeellisesta taimikonhoidosta. Kokonaan ilman valtion tukea tehtäisiin 48 prosenttia taimikonhoitotarpeesta. Jos valtion tuen taso nousisi 20 prosenttia, sekä taimikonhoidon että nuoren metsän kunnostuksen työmäärät nousisivat metsänhoidollista tarvetta vastaaviksi.



Kuva 3-5. Metsänhoidon ja perusparannuksen kokonaiskustannukset 1989–1998.

Lähde: Tapion vuositilastot 1998 s. 16.

että puumarkkinoiden ja metsäteollisuuden tuotannon lyhyen aikavälin kehitys on riippumaton julkisen vallan panostuksesta puuntuotantoon. YVA-loppuraportissa kritisoitiin metsäohjelmassa esitettyä arviota ohjelman työllisyysvaikutuksista optimistiseksi. Metsänhoitotöiden tuen tarpeellisuutta ja sopivaa mitoitusta tulisi tutkia. Uusien metsäteiden rakentamisen tukemiselle on vaikeaa löytää perusteita. Edelleen YVA-loppuraportissa kiinnitettiin huomiota kunnostusojitusten vesistövaikutuksiin sekä lisääntyvien hakkuiden aiheuttamiin ekologiisiin riskeihin.⁷⁸

YVA-prosessia koordinoi metsätalouden sidosryhmistä koostunut metsäohjelman YVA-työryhmä. Työryhmän lausunnossa korostetaan ohjelman tasapainoista toteuttamista ja riskitekijöihin varautumista. Energiapuun käytön lisäämisellä on merkittäviä ympäristöhyötyjä. Taloudellisten vaikutusten osalta työryhmä totesi, että metsänhoidon investointien aikajänne on usean vuosikymmenen mittainen, ja pääosa hyödyistä kohdistuu ohjelmakauden jälkeiseen aikaan. Metsäpolitiikan keinojen, etenkin metsänomistajien monitavoitteisen neuvonnan ja metsäsuunnittelun, vaikuttavuutta tulisi tutkia. Metsäohjelman seurannassa tulisi kiinnittää huomiota

⁷⁸ Kansallisen metsäohjelman ympäristövaikutusten arviointi, loppuraportti s. i–iii.

YVA-prosessin aikana esille tullessiin metsäohjelman taloudellisiin, ekologisiin ja sosiaalisiin riskitekijöihin.⁷⁹

Valtioneuvosto asetti 4.6.1999 metsäneuvoston, jonka tehtävänä on koordinoida Kansallinen metsäohjelma 2010:n toteutusta ja seurantaa. Metsäneuvoston alaisuudessa ovat toimineet kansainvälisen metsäpolitiikan neuvottelukunta, kesähakkuutyöryhmä, Etelä-Suomen ja Pohjanmaan metsien suojelun tarve -työryhmä ja metsätalouden alueellisten tavoiteohjelmien tarkistamisen tukiryhmä. Vuoden 2000 aikana ollaan lisäksi perustamassa metsäalan innovaatiofoorumia sekä asettamassa Etelä-Suomen metsien suojelun toteutusvaihtoehtoja ja rahoitusta selvittelevää työryhmää. Etelä-Suomen metsien suojelun kehittäminen vaatii usean vuoden valmistelun asian yhteiskunnallisen merkittävyyden vuoksi.

Valtion vuoden 2000 talousarviossa metsätaloutta koskeva osa perustuu Kansallinen metsäohjelma 2010:een. Ohjelman toteutukseen on varattu kaikkiaan 67 miljoonan markan määrärahojen lisäys maa- ja metsätalousministeriön hallinnonalalle. Metsäluonnon hoidon edistämisen määräraha on nostettu kymmenellä miljoonalla markalla suoraan ohjelmassa esitettyyn 25 miljoonaan markkaan. Metsäkeskusten valtionapua on lisätty 37 miljoonalla markalla ja tukea puuntuotannon kestävyden turvaamiseen 20 miljoonalla markalla. Sen sijaan ympäristöministeriön hallinnonalalla ei ole nostettu suojelualueiden hoidon määrärahaa.

Paavo Lipposen II hallituksen ohjelman mukaan hallitus toteuttaa Kansallinen metsäohjelma 2010:n. Metsäohjelmalle ei ole kuitenkaan hallitusohjelmassa osoitettu erillistä rahoitusta. Hallitusohjelman finanssipoliittinen linja on tiukka. Hallitusohjelmassa mainitut toimenpiteet, joihin ei ole osoitettu lisärahoitusta, toteutetaan menokehysten puitteissa.⁸⁰ Vuoden 2000 talousarvioon metsäohjelmassa esitetyt määrärahalisäykset toteutettiin menokehysten puitteissa maa- ja metsätalousministeriön osalta, toisin kuin ympäristöministeriön osalta.

Kansallinen metsäohjelma 2010:n toteutuminen tai toteutumatta jääminen tulee edeltäjiensä tavoin määräytymään markkinoilla. Metsä 2000 -ohjelman toteutumisesta voi yksinkertaistaen todeta, että hakkuut lisääntyivät hyvinkin ohjelmassa esitetyn mukaisesti, mutta metsänhoitotöissä jäätiin selvästi jälkeen ohjelman tavoitteista. Olosuhteiden erilaisuudesta johtuen Metsä 2000 -ohjelman toteutumisen perusteella ei kannata ennustaa Kansallinen metsäohjelma 2010:n toteutumista. Toistaiseksi ei kuitenkaan ole näköpiirissä tekijöitä, jotka olisivat kääntämässä hakkuiden kasvutrendiä. Metsänhoitotöiden suoritemäärien kasvattamista tulee sen sijaan edelleenkin vaikeuttamaan metsänomistuksen rakennemuutos.

Kansallinen metsäohjelma 2010 edustaa uudentyyppistä metsäpolitiikan valmistelua. Ohjelman valmistelun saamasta kansainvälisestä kiinnostuksesta on pääteltä-

⁷⁹ Kansallisen metsäohjelman ympäristövaikutukset, metsäohjelman YVA-työryhmän lausunto s. 3–6.

⁸⁰ Pääministeri Paavo Lipposen II hallituksen ohjelma s. 7.

vissä, että avoin, läpinäkyvä ja laajaan yhteistyöhön perustuva malli on tullut jäädäkseen (ainakin joksikin aikaa) metsäpolitiikan valmisteluun. Mallin etuna on, että metsien lukuisat vaikutukset tulevat esille tämäntyypisessä prosessissa. Toisaalta myös intressiristiriidat tulevat aiempaa selvemmin esille. Prosessi ei välttämättä pääty aina yhteisymmärrykseen.

IV METSÄTULON VEROTTAMINEN TVL:N PERUSTEELLA

Seuraavaksi haetaan vastausta siihen, miten metsätalouden tuloa verotetaan vuonna 1993 voimaan tulleiden TVL:n säännösten perusteella. Tarkastelun kohteena on ensinnäkin puun myyntitulojen verotus. Sen jälkeen käsitellään metsästä saatujen vakuutuskorvausten ja muiden korvausten sekä yksityisottojen ja muuhun tulolähteeseen siirretyn puutavaran verotusta. Samoin tarkastellaan marjojen, sienien ja muiden metsän sivutuotteiden verotusta. Juoksevan metsätulon verotuksesta erillään tarkastellaan metsätilan luovutusvoiton verotusta. Lopuksi käsitellään metsänomistajan omassa metsässään tekemän puutavaran hankintatyön verotusta.

4.1 Tulon veronalaisuus

4.1.1 Puun myyntitulo

Metsätalouden pääomatulosta säädetään TVL 43 §:ssä seuraavasti:

”Veronalaista pääomatuloa on verovelvollisen omassa metsässä kasvavan runkopuun hakkuuoikeuden ensimmäisestä vastikkeellisesta luovutuksesta (*pystykauppa*) saatu tulo ja hankintakaupalla myydystä runkopuusta valmistettavasta tai valmistetusta puutavarasta, kuten tukeista, pylväistä, kuitupuusta tai haloista sekä hakkeesta saadun tulon pääomatulo-osuus. Hankintakaupalla saadun tulon pääomatulo-osuutena pidetään puun myyntituloa vähennettynä hankintatyön arvolla. Mitä edellä on säädetty, sovelletaan myös puun myyntituloon, joka on saatu kiinteistön luovutuksesta pidätetyn hakkuuoikeuden nojalla.

Metsätalouden pääomatulona pidetään myös metsästä saatua vakuutuskorvausta tai muuta korvausta samoin kuin yksityistalouden käyttöön otetun tai toiseen tulolähteeseen siirretyn puutavaran kantoraha-arvoa tai käypää arvoa. Hakkuuoikeuden vastikkeetonta luovutusta ilman maapohjaa pidetään veronalaisena omaan käyttöön ottona kantoraha-arvon mukaan arvioituna.

Muiden kuin omana asuntona tai muutoin henkilökohtaisessa käytössä olevien rakennusten tai rakennelmien rakentamiseen tai korjaamiseen otetun puutavaran arvoa ei pidetä veronalaisena tulona. Veronalaista tuloa ei myös-

kään ole lämmitykseen tai muuhun verovelvollisen omaan kulutuskäyttöön otetun puutavaran arvo.”¹

Metsänhakkuuoikeuden luovutuksesta (pystykaupasta) saatu vastike katsotaan siten kokonaisuudessaan pääomatuloksi, kun taas hankintakaupan pääomatulo-osuutena pidetään puun myyntituloa vähennettynä hankintatyön arvolla. Hankintakaupalla myytävistä puutavaralajeista säännöksessä on esimerkkiluettelo, johon kuuluvat tukit, pylväät, kuitupuu, halot ja hake. Lainkohdan perustelujen mukaan runkopuusta tehtyä haketta ei pysty erottamaan oksa- tai muusta hakkeesta, minkä vuoksi kaikki hakkeen myynnistä saatu tulo olisi veronalaista tuloa. Perusteluissa todetaan edelleen, että joulukuusista, tervasta tai muista varsinaiseen puutavarakauppaan kuulumattomista tuotteista saatuihin tuloihin sovellettaisiin maatalouden verotusta koskevia säännöksiä.²

Puun myyntitulojen verotukseen siirtymistä harkittiin jo 1980-luvun loppupuolella puukaupan verotoimikunnassa. Toimikunta lähti siitä, että metsätuloja ei pidä verottaa progressiivisella veroasteikolla, koska puuta myydään keskimäärin kerran kolmessa vuodessa. Yhdessä puukaupassa saatu tulo on useamman vuoden aikana kertynyttä metsän kasvua. Progressiivinen puun myyntitulojen verotus saattaisi pienentää puukauppojen kokoa ja johtaa sitä kautta tehokkuustappioihin ja mahdollisesti puun tarjonnan heikkenemiseen. Toimikunnan mukaan puukauppaveroa olisi maksettu sekä pysty- että hankintakaupasta. Puukaupaksi olisi katsottu sekä runkopuun kauppa että kaikenlainen hakkeen kauppa. Veroa olisi maksettu myös muulta kiinteistöltä kuin maatilalta hakatun puun myyntitulosta.³ Pääomatulojen ja yritystulojen verotusta selvittänyt asiantuntijaryhmä esitti niin ikään puun myyntitulojen verotukseen siirtymistä.⁴ Säännökset valmisteltiin valtiovarainministeriön 28.1.1992 asettamassa työryhmässä.⁵

Metsän käsitettä ei ole TVL:n esitöissä määritetty. Metsänarvioimistieteessä metsän käsitteeseen kuuluu metsämaa, kitumaa ja joutomaa. Tätä määritelmää sovelletaan metsätaloudessa yleisesti. Rajanveto perustuu maapohjan puuntuotoskykyyn. Metsämaa on sellaista maata, joka pystyy tuottamaan puuston kiertoaikana keskimäärin vähintään yhden kuutiometrin ainespuuta hehtaaria ja vuotta kohden. Kitumaa on vastaavasti sellaista maata, joka pystyy tuottamaan keskimäärin vähemmän kuin yhden kuutiometrin, mutta enemmän kuin 0,1 kuutiometriä hehtaaria ja vuotta

¹ Ks. myös Kiviranta s. 5:11–5:12.

² HE 200/1992 vp s. 36–37. Ks. myös Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:2–14:3.

³ KM 1989:48.

⁴ TM 1991:VM 28.

⁵ TM 1992:VM 5. – Ks. myös Lähteenoja 1996. Puun myyntitulojen verotukseen siirtymiseen vaikuttaneista syistä ks. Andersson 1993.

kohden. Joutomaa on tätä heikkotuottoisempaa maata. Luokittelu ei perustu maa-pohjalla luokitushetkellä kasvavaan puustoon, vaan puustoon, joka sellaisissa oloissa voisi kasvaa.

Maatilojen maa-alueiden jakautuminen eri maankäyttölajeihin on määritetty veroluokituksissa (ks. metsäveroasetus 1208/1991 1–5 §). Veroluokitusten uusiminen lopetettiin puun myyntitulojen verotukseen siirryttäessä. Maanmittauslaitos suorittaa nykyään kaukokartoitusmenetelmillä maankäyttöluokituksia, joissa metsä muodostaa yhden maankäyttöluokan. Käytännössä puuta hakataan vain pieniä määriä muualta kuin metsästä. Merkittävin metsän ulkopuolinen maankäyttöluokka, josta puuta hakataan, on tonttimaa. Tontilta hakatun puun myynnistä saatua tuloa ei säännöksen sanamuodon mukaan verotettaisi TVL:n mukaan. Säännöstä on kuitenkin tulkittu siten, että myös muilta kiinteistöiltä kuin maatiloilta saatu puunmyyntitulo on veronalaista.⁶

Koska puuta hakataan vain pieniä määriä muualta kuin metsästä ja puutavaraerien erottaminen on käytännössä vaikeaa, tulkinta on tarkoituksenmukainen, vaikka se ei olekaan tarkasti ottaen säännöksen sanamuodon mukainen. Omaksuttua tulkintaa vastaisi tilanne, jossa TVL 43 §:n 1 momentin ilmaisu 'verovelvollisen omassa metsässä' olisi korvattu ilmaisulla 'verovelvollisen omalla maalla'. – Puukaupan verotoimikunta olisi käytännön syistä vapauttanut puukauppaverosta sellaiset alle kymmenen kuutiometrin hankintakaupat, joissa puutavara on myyty yksityiseen käyttöön. Ennakkoperintälain 30a §:n (1549/1992) mukaan puutavaran ostajan ei tarvitse suorittaa ennakonpidätystä, jos samalta myyjältä ostetun puutavaran kauppahinta on enintään 500 markkaa.

Runkopuun käsitettä ei ole TVL:ssä eikä sen esitöissä määritelty. Metsätaloudessa runkopuulla ymmärretään minkä tahansa puulajin runkoa tai sen osia. Puulajilla tarkoitetaan sellaista kasvia, joka kasvaa puumaiseksi. Maa- ja metsätalousministeriön metsälain soveltamisesta antamassa päätöksessä (224/1997) luetellaan 12 Suomen luontaiseen lajistoon kuuluvaa, taloudellisesti kasvatuskelpoista puulajia. Lisäksi Suomessa on kymmenkunta muuta luonnonvaraista puulajia. Vierasperäisiä puulajeja menestyy Suomessa huomattavasti suurempi joukko. Pajujen kohdalla raja puumaisen ja pensasmaisen kasvin välillä on epätasmallista. Valtaosa Suomen luonnonvaraisista pajulajeista on pensaita. Halava, raita ja jokipaju luokitellaan kuitenkin yleensä puumaisiksi pajuiksi.

Maa- ja metsätalousministeriön päätöksen 7 §:n mukaan Suomen luontaiseen lajistoon kuuluvia, taloudellisesti kasvatuskelpoisia puulajeja ovat mänty, kuusi, rauduskoivu, hieskoivu, haapa, vaahtera, tervaleppä, tammi, kynäjal-

⁶ Tikka 1995 s. 262–265. Ks. myös Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:1–14:2.

va, vuorijalava, lehmus ja saarni. Lisäksi Siperian lehtikuusi rinnastetaan edellä mainittuihin puulajeihin. Päätöksen mukaan metsänviljelyssä voidaan käyttää muitakin puulajeja, mutta tällöin metsänomistaja on velvollinen esittämään metsäkeskukselle selvityksen puulajin kasvatuskelpoisuudesta ja alkuperän soveltuvuudesta uudistettavan alueen olosuhteisiin.

Vierasperäisistä puulajeista esimerkiksi Pohjois-Amerikan merkittävin sahatavaran raaka-aine, douglaskuusi, menestyy hyvin Etelä-Suomessa, kun valitaan oikea alkuperä. Douglaskuusten myynnistä saatu tulo on TVL 43 §:n mukaan veronalaista.

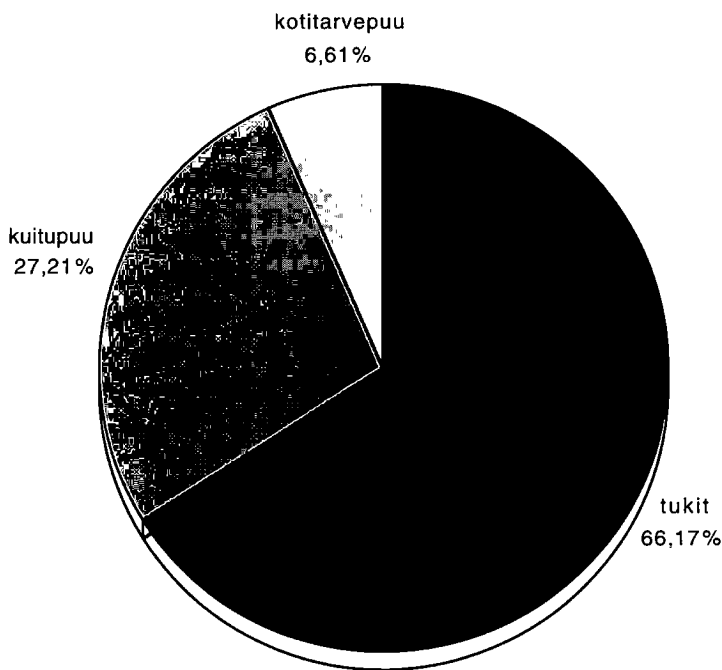
Ruotsissa on viljelty useita tuhansia hehtaareita peltoa pajulla, joka korjataan energiatuontantoon. Paju korjataan yhden tai kahden kasvukauden jälkeen, ja uusi sato kasvaa vesoista. Tällaista lyhytkiertoviljelyä on kokeiltu myös Suomessa. Koska siinä käytetään pelkästään pensasmaisia pajulajeja, ei energiapajun haketusoikeuden luovutuksesta saatu vastike näyttäisi olevan TVL 43 §:n mukaan verotettavaa metsätalouden pääomatuloa. Jos maanomistaja sen sijaan myy energiapajun valmiiksi hakettettuna, hakkeen myyntitulo on TVL 43 §:n perustelujen mukaan veronalaista metsätalouden tuloa, joka jaetaan pääoma- ja ansiotuloksi. Eniten energiahaketta korjataan päätehakkuukuvioilta. Jos metsänomistaja myy hakkuutähteet päätehakkuukuvioilta, myyntitulo ei ole TVL 43 §:n mukaan verotettavaa metsätalouden pääomatuloa.

Käytännössä metsään jäävillä hakkuutähteillä ei ole kaupallista arvoa. Kuvasta 4–1 havaitaan, että kantorahatuloista noin kaksi kolmasosaa saadaan tukkipuusta ja reilu neljäsosa kuitupuusta. Jos metsänomistaja hakettaa hakkuutähteet itse ja myy hakkeen eteenpäin, myyntitulo on TVL 43 §:n perustelujen mukaan veronalaista metsätalouden tuloa. Koristelutarkoituksiin myytävistä havupuiden oksista saatavia tuloja ei veroteta TVL:n mukaan, koska kysymyksessä ei ole runkopuu.⁷

Ratkaisussa KVL 20.12.1993 N:ro 359/1993 maanviljelijä oli tehnyt kunnan kanssa lämmöntoimitussopimuksen oman metsänsä hakkeesta kunnan koulukiinteistölle. Maanviljelijä vastasi sopimuksen mukaan myös lämmityslaitteiden hoidosta, huollosta, siivouksesta ja varallaolosta. Kunnan maksama korvaus katsottiin metsätalouden pääomatuloksi siltä osin kuin tulo ei kohdistunut hakkeen hankintatyöhön eikä hoito-, huolto-, siivous- tai varallaolotyöhön. Hakkeen valmistukseen ja kuljetukseen kohdistunut osuus työstä katsottiin metsätalouden ansiotuloksi. Muu osa korvauksesta luettiin maatalouden tuloksi. Hakkeen valmistukseen ja kuljetukseen kohdistuneet menot olivat metsätalouden pääomatulosta vähennyskelpoisia menoja.

⁷ Koristehavutuotanto on huomattavan laajaa Tanskassa. Kun koristehavuihin lasketaan sekä leikatut havupuiden oksat että joulukuuset, alan liikevaihto on kolmasosa koko Tanskan metsätalouden liikevaihdosta.

TVL 43 §:n mukaan vain ensimmäinen vastikkeellinen puun luovutus on veronalainen. Lainkohdan perustelujen mukaan sellainen luovutus, jossa puutavaran tai hakkuuoikeuden ostaja on edelleen luovuttanut joko hakkuuoikeuden tai puutavaraa, ei ole enää veronalainen. Käytännössä metsäteollisuusyhtiöt käyvät keskenään puutavarakauppaa. Syynä on muun muassa kuljetuskustannusten minimointi, eli kukin puutavaralaji pyritään saamaan lähimpään teollisuuslaitokseen, joka käyttää kyseistä puutavaralajia. Metsäteollisuusyhtiöiden metsätalouteen sovelletaan yleensä EVL:n säännöksiä.⁸



Kuva 4-1. Arvio vuoden 1998 yksityismetsien kantorahatulojen kokonaismäärän (9403 milj. mk) jakautumisesta tukkipuuhun, kuitupuuhun ja kotitarvepuuhun. Lähde: Tapion vuositilastot 1998 s. 22.

⁸ Niskakangas s. 8:3–8:4.

Metsäteollisuusyhtiöt harjoittavat keskenään myös puun vaihtokauppaa. Jos vaihdettu puu on peräisin TVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen piirissä olevasta yhtiön omasta metsästä, syntyy vaihtokaupassa TVL 43 §:n perusteella verovelvollisuus. Muun selvityksen puuttuessa vaihdetun puun arvoksi katsottaneen kyseisen puutavaralajin keskimääräinen hinta (ks. VvMp ilmoittamisvelvollisuudesta (1760/1995) 1 § 2 mom.).

Vastikkeettomat puutavaran luovutukset ovat käytännössä harvinaisia. Sen sijaan vastikkeettomia metsän käyttöoikeuden luovutuksia esiintyy perhe- ja perintöoikeudellisissa saannoissa. Nämä saannot ovat TVL 43 §:n mukaan vastikkeettomina verovapaita. Verovelvollisuus syntyy vasta siinä vaiheessa, kun metsän käyttöoikeuden saaja myy hakkuuoikeuden tai puutavaraa. Lainkohdan mukaan myös kiinteistön luovutuksen yhteydessä pidätetyn hakkuuoikeuden haltija on säännöksen nojalla verovelvollinen, kun hän myy puuta.⁹

TVL 37 §:n 1 momentin mukaan veronalaista tuloa ei ole kiinteistön luovutuksen yhteydessä pidätetty syytinki siltä osin kuin se suoritetaan luonnontuotteina. Siten esimerkiksi poltto- ja rakennuspuina suoritettava syytinki ei ole veronalaista tuloa. Jos syytingin saaja myy puutavaraa edelleen, myyntitulo on TVL 43 §:n mukaan veronalaista. Tapauksessa KVL 1995/81 puun myyntituloksi katsottiin halkomistomituksessa toisille pesän osakkaille maksettavaksi määrätyn puustotilikorvauksen suorittamiseksi tapahtunut puunmyynti.

4.1.2 Metsästä saadut korvaukset

TVL 43 §:n 2 momentin mukaan metsätalouden pääomatuloa ovat myös metsästä saatu vakuutuskorvaus ja muu korvaus. Niin ikään yksityiskäyttöön tai toiseen tulolähteeseen siirretyn puutavaran kantoraha-arvo tai käypä arvo on metsätalouden pääomatuloa.¹⁰ Säännöksen perustelujen mukaan säännöstä sovellettaisiin myös sellaisiin yhteisöihin ja elinkeinoyhtymiin, joiden tulolähdesiirroissa sovelletaan yleisesti käypää arvoa. Tällaisten yhteisöjen ja elinkeinoyhtymien toiseen tulolähteeseen siirtämän puutavaran arvona käytetään kantoraha-arvoa korkeampaa käypää arvoa.¹¹ Veronalaiseksi omaksi käytöksi katsotaan myös hakkuuoikeuden vastikkeeton luovutus ilman maapohjaa. Tällöin metsätalouden pääomatulon määrä arvioidaan puun kantoraha-arvon mukaan.¹²

⁹ Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:4.

¹⁰ Ks. Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:3–14:4 ja Niskakangas s. 8:4–8:5.

¹¹ Ks. myös Kiviranta s. 5:13–5:14.

¹² Puukaupan verotoimikunta oli sen sijaan esittänyt, että vakuutus- ja muut korvaukset luettaisiin puukauppatuloksi siltä osin kun ne kohdistuvat puustoon. Muun kuin vakuutuksen perusteella saatua alle 1000 markan korvausta ei olisi pidetty veronalaisena puukauppatulona. (KM 1989:48 s. 14–17.)

Tapauksessa KHO 3.9.1997 taltio 2073 Metsäliitto Osuuskunta suunnitteli sääntöjensä mukaista ylijäämän palautusta jäsenilleen. Ylijäämä olisi jaettu sen puutavaramäärän raha-arvon mukaisesti, jonka osuuskunta oli tilivuonna jäseneltä ostanut. KVL:n kanta oli, että edellä kerrotulla tavalla jaettava ylijäämän palautus katsottaisiin puun myyntitulojen verotuksessa olevien Metsäliiton jäsenten osalta TVL 43 §:n nojalla verotettavaksi metsätalouden pääomatulona. Perusteluissaan KVL rinnasti ylijäämän palautuksen jäseneltä ostetulle puulle maksettavaan lisähintaan. Veroasiamies haki KHO:lta muutosta KVL:n päätökseen. Veroasiamiehen mukaan ylijäämän palauttaminen perustuu metsänomistajan jäsenyyteen Metsäliitossa sekä puun myyntiin osuuskunnalle. Veroasiamies piti ylijäämän palautusta varallisuuden kerryttämänä tulona ja vaati, että se verotettaisiin pääomatulona TVL 32 §:n mukaisesti. KHO päätti äänin 4–1 pitää KVL:n ennakkoratkaisun voimassa. Vähemmistöön jäänyt hallintoneuvos olisi verottanut ylijäämän palautusta TVL 32 §:n nojalla pääomatulona.

KHO ei päätöksensä 3.9.1997 T 2073 perusteluissa todennut, katsottiinko ylijäämän palautus metsätalouden pääomatuloksi pystykaupasta saatuna tulona (TVL 43,1 §) vai metsästä saatuna muuna korvauksena (TVL 43,2 §). Jälkimmäinen vaihtoehto vaikuttaa perustellummalta, koska puukauppa oli aikoinaan tehty kiinteään hintaan ilman tietoa myöhemmästä ylijäämän palautuksesta. Metsäliiton sääntöjen 11 §:n mukaan se voi jakaa vahvistetun taseen mukaista ylijäämää jäsenille joko osuusmaksun korkona tai ylijäämän palautuksena. Metsäliitto on jakanut säännöllisesti vuosittain osuusmaksun korkoa. Osuusmaksun korko määräytyy jäsenen sijoittaman osuusmaksun mukaan, joten se on selkeästi varallisuuden kerryttämää pääomatuloa. Ylijäämän palautus taas olisi jaettu jäsenen toimittaman puumäärän mukaan, jolloin palautus saisi metsätulota muistuttavia piirteitä. KHO:n ratkaisu vaikuttaa perustellulta.¹³

Noin kolmannes yksityismetsistä on vakuutettu. Yleisimmin metsävakuutuksesta maksetaan korvauksia myrskyvahingon seurauksena. Hakkuukypsässä metsässä korvataan puun arvon alenemisesta aiheutunut vahinko sellaisenaan. Nuorissa metsissä korvataan lisäksi odotusarvotappio, joka syntyy siitä, että puun tuleva arvokasvu menetetään. Vakuutuskorvaukset ovat TVL 43 §:n mukaan kokonaisuudessaan veronalaisia. Muita korvauksia on useaa eri tyyppiä. Jos esimerkiksi naapuri-kiinteistöllä sijaitsee tehdas, jonka päästöt aiheuttavat metsän kasvun pienenemistä, haitasta mahdollisesti saatu korvaus on veronalaista. Samoin luvattomasta hakkuusta maanomistajalle maksettu korvaus on veronalainen.

Kestävän metsätalouden rahoituksesta annetun lain 34 §:n mukaan rahoituslain nojalla saadut etuudet eivät ole veronalaisia. Säännös syrjäyttää erityissäännöksenä

¹³ Samalla kannalla ovat Linnakangas et al 1997 s. 458–459.

TVL 43 §:n. Niinpä esimerkiksi rahoituslain 19 §:n perusteella maksettu korvaus siitä, että maanomistaja pidättäytyy hakkaamasta arvokasta luontokohdetta (metsätalouden ympäristötuki), on verovapaa. Jos metsänomistaja maksaa metsänparannuslainan takaisin ennen lainaehtojen mukaista takaisinmaksun ajankohtaa, hän saa lain 1278/1992 nojalla alennusta lainapääomasta. Alennus on metsänomistajalle verovapaata tuloa, jollei sillä ole katettu verotuksessa vähennettyä menoa. Jos lainapääomalla on katettu meno, joka on verotuksessa vähennetty maatilakohtaisesti, lainapääoman alennus tuloutetaan metsätalouden pääomatuloksi.¹⁴

Ajatellaan esimerkiksi, että A on rakennuttanut vuonna 1993 TVL:ssä säädetyn metsätuloerotuksen piirissä olevaan metsäänsä 0,5 kilometrin pituisen metsätien. Tien rakentamiskustannus, 30 000 markkaa, rahoitettiin kokonaan valtion metsänparannuslainalla. A on vuodelta 1993 toimitetusta verotuksesta lähtien vähentänyt vuosittain 15 prosenttia metsätien rakentamisen poistamatta olevasta menojäännöksestä. Lainaehtojen mukaan lainaan kuuluu kolme vapaavuotta sekä koron että lyhennysten suhteen. Lainan ensimmäisen lyhennyksen eräpäivä on toukokuussa 1996. A päättääkin maksaa toukokuussa 1996 lainan kerralla takaisin. Lain 1278/1992 nojalla lainapääomasta myönnetään alennusta 1 000 markkaa, jolloin A joutuu maksamaan pelkästään 29 000 markkaa. Vuoden 1996 verotuksessa A joutuu tulouttamaan 1 000 markan alennuksen metsätalouden pääomatulona, koska hän on tehnyt vuosittain poistoja metsätien alkuperäisestä rakentamisenosta. Poistojen tekemistä A voi jatkaa normaalisti lainan takaisinmaksusta riippumatta.

Merkittävin ero Suomen TVL:ssä säädetyn metsätuloerotuksen sekä Ruotsin ja Norjan metsätuloerorajestelmien välillä veronalaisen tulon määrittelyssä on siinä, että valtion metsätaloustuet ovat Suomessa verovapaita. Toisaalta Norjassa valtion metsätaloustuet antavat mahdollisuuden normaalisti useammalle vuodelle jaksettavan hankintamenon kertapoistoon metsämaksujärjestelmän kautta. Kaiken kaikkiaan veronalaisen metsätulon määrittelyn pääpiirteet ovat kaikissa kolmessa maassa samanlaiset.¹⁵

Tapauksessa KHO 25.11.1997 taltio 2977 oli kysymys metsätalouteen liittyvien tukien veronalaisuudesta. Maanviljelijä aikoi metsittää osan pelloistaan, ja viranomaiset olivat jo hyväksyneet metsityskohteen tukikelpoiseksi. Maaseutuelinkeinopiirin kautta maksettaisiin metsityksestä tulonmenetykskorvausta ja metsityksenhoitopalkkiota. Metsälautakunnan kautta puolestaan maksettaisiin metsityskustannuksiin metsänparannustukea. Lisäksi maanviljelijä aikoi teettää työttömällä metsurilla taimikonhoitotyötä, josta maksettaisiin työllistämistukea. Maanviljelijä haki KVL:ltä ennakotietoa tukien veronalaisuudesta. KVL katsoi päätöksessään

¹⁴ Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:4.

¹⁵ Ks. s. 247–248 ja 283–285.

17.4.1997 n:o 98/1997, että metsityksenhoitopalkkio ja tulonmenetyskorvaus olisi veronalaista tuloa maatalouden tulolähteessä ja työllistämistuki olisi veronalaista ansiotuloa. KVL katsoi niin ikään, että metsityskustannuksiin maksettu metsänparannustuki ei ollut veronalaista tuloa. Tältä osin KVL:n ratkaisu jäi lainvoimaiseksi.

Maanviljelijä haki päätökseen KVL 17.4.1997 n:o 98/1997 muutosta ja vaati KHO:ssa, että metsityksenhoitopalkkio ja tulonmenetyskorvaus katsottaisiin kestävänsä metsätalouden rahoituksesta annetun lain 34 §:n perusteella verovapaiksi, koska tuet perustuvat maa- ja metsätalouden rakennepoliittisista toimenpiteistä annettuun lakiin, jonka 15 §:n 2 momentin (1350/1996) mukaan pellon metsityksestä on voimassa, mitä kestävänsä metsätalouden rahoituslaissa säädetään. Vaihtoehtoisesti maanviljelijä vaati metsityksenhoitopalkkion verottamista pääomatulona, koska se maksetaan pellon metsittämisen jälkihoitotöihin, josta aiheutuvat kustannukset vähennetään metsätalouden menoina. Työllistämistuki pitäisi katsoa metsätalouden pääomatuloksi. KHO päätti äänin 3–2, että tulonmenetyskorvaus katsotaan veronalaiseksi tuloksi maatalouden tulolähteessä ja metsityksenhoitopalkkio sekä työllistämistuki katsotaan metsätalouden pääomatuloiksi. Metsityksenhoitopalkkion ja työllistämistuen lukemista metsätalouden pääomatuloksi perusteltiin sillä, että kumpikin tuki maksetaan sellaisiin metsätalouden toimenpiteisiin, joista aiheutuvat menot ovat vähennyskelpoisia metsätalouden pääomatulosta. Kaksi hallintoneuvosta ja esittelijä eivät olisi muuttaneet KVL:n päätöstä.¹⁶

4.1.3 Muut metsätalouden pääomatulot

TVL 43 §:n 3 momentin mukaan muiden kuin yksityiskäytössä olevien rakennusten rakentamiseen tai korjaamiseen käytetyn puutavaran arvoa ei pidetä veronalaisena tulona. Yksityistaloudessa lämmitykseen ja muuhun kulutuskäyttöön otetun puutavaran arvo ei myöskään ole veronalaista.¹⁷ Metsätalouden muista pääomatuloista on lainkohdan perusteluissa todettu seuraavaa:

”Metsänomistajan oma kulutuskäyttö esimerkiksi lämmitystarkoituksiin ei olisi veronalaista tuloa. Metsänomistajan käyttäessä omaa puutavaraa talousrakennusten ja muiden näihin verrattavien rakennusten rakentamiseen tai korjaamiseen suoritettaisiin niin sanottu hiljainen kuittaus: omaa käyttöä ei verotettaisi, mutta vastaavasti omasta metsästä otetun puutavaran arvo ei sisältyisi rakennuksen hankintamenoon. Metsänomistajan omaan asuinrakennukseen ja muuhun yksityistalouden rakentamiseen käytettävää puutavaraa ei käsiteltäisi samalla tavalla, vaan omaan käyttöön otto tällaisiin tarkoituksiin

¹⁶ Ks. myös Linnakangas et al 1997 s. 464–468.

¹⁷ Ks. tarkemmin Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:3, Kiviranta s. 4:31 sekä Niskakangas s. 8:4.

olisi luettava tuloksi. Omasta metsästä otetun puun jatkojalostuksesta saadut tulot verotettaisiin maatalouden tulona, jos jalostustoimintaa ei katsottaisi eri liikkeeksi.”¹⁸

Muuta omaa kulutuskäyttöä ei ole täsmennetty lain esitoissa. Se tarkoittanee käytännössä puun käyttöä yksityistaloudessa muuhun tarkoitukseen kuin omassa käytössä olevan rakennuksen rakentamiseen tai korjaamiseen. Siten esimerkiksi omassa käytössä olevan huonekalun tekemiseen käytetyn puun kantoraha-arvo ei ole veronalaista. Säännöksen rationa on, että kysymys on yleensä pienistä puumääristä. Tosin metsänomistajat käyttävät polttopuuta omassa taloudessaan vuosittain yli miljoona kuutiometriä. Polttopuun kantoraha-arvo on kuitenkin alhainen, koska se tehdään osittain ainespuun mitta- ja laatuvaatimukset täyttämättömästä puusta.¹⁹

Tapauksessa KHO 1994 T 880 maanviljelijä aikoi siirtyä TVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen vuoden 1993 alusta lukien. Hän pyysi KVL:ltä ennakkotietoa siitä, että jos hän käyttää omasta metsästä vuonna 1993 kaadettua ja sahattua puutavaraa kahden vuokrattavan lomamökin rakentamiseen, luetaanko puutavaran kantoraha-arvo vuokrattavien lomamökkien poistokelpoiseen hankintamenuun vai sovelletaanko MVL 6 §:n 1 momentin 9 kohdassa ja TVL 43 §:n 3 momentissa tarkoitettua niin sanottua hiljaista kuittausta. KVL lausui ennakkotietona, ettei lomamökkien rakentamiseen otetun puutavaran arvoa pidetä veronalaisena metsätalouden pääomatulona. Vastaavasti puutavaraa ei voi lukea rakennusten hankintamenuun. Maanviljelijä perusteli muutoshakemustaan KHO:lle sillä, etteivät lomamökit olleet maatalouden tuotantorakennuksia. Täten omasta metsästä otetun puun kantoraha-arvo tulisi lukea lomamökkien hankintamenuun. KHO ei muuttanut KVL:n päätöstä.²⁰

TVL 89 §:n mukaan muun muassa luonnonvaraisten käpyjen, marjojen ja sienien sekä sellaisten luonnonvaraisten kasvien tai niiden osien, joita kerätään käytettäväksi ihmisravintona, lääkkeenä tai lääkeaineen valmistuksessa, kerääjän näiden tuotteiden luovutuksesta saama tulo ei ole veronalaista, ellei sitä ole pidettävä palkkana. Jokamiehen oikeuden (ks. rikoslaki (769/1990) 28:14) perusteella kuka tahansa saa kerätä tällaisia luonnontuotteita toisen maalta. Jokamiehen oikeus katkaa myös maassa olevat kuivat risut, joita ei ole mainittu TVL 89 §:ssä. Kuivilla

¹⁸ HE 200/1992 vp s. 37.

¹⁹ Puukaupan verotoimikunta esitti, että maatalouden käyttöön otetun puun arvo hankintakustannuksilla vähennettynä katsottaisiin maatalouden tuloksi. Tällaisen puun kasvattamisen kustannukset vähennettäisiin kuitenkin yksinkertaisuuden vuoksi metsätalouden tulosta. Metsänomistajan omassa taloudessa käytetty puu ei olisi veronalaista, eikä siihen kohdistuvia kustannuksia voisi vähentää. (KM 1989:48 s. 14–17.)

²⁰ Ks. myös Kiviranta s. 4:32.

risuilla on harvoin kaupallista arvoa. Jokamiehen oikeus käsittää pelkästään maahan pudonneet kävyt, kun taas TVL 89 §:ssä säädetään luonnonvaraisista kävyistä. Jokamiehen oikeuden perusteella ei saa ottaa jäkälää eikä sammalta. Jäkälää kerätään lähinnä koristelutarkoituksiin. Metsänomistajan jäkälän myynnistä saamat tulot verotetaan maatalouden tulona.²¹

Määritelmä 'luonnonvarainen käpy' sulkee pois metsäpuiden siemenviljelmältä metsänjalostustarkoituksiin kerättävät kävyt. Sen sijaan talousmetsästä kasvavista puista metsänviljelyä varten kerättävät kävyt ovat verovapaita. Eroa ei käytännössä pystytä tekemään luontaisesti syntyneen ja viljelyn puun välille, vaan mistä tahansa puusta kerätyt kävyt ovat verovapaita. Nykyään metsänviljelyssä käytettävä materiaali saadaan pääosin siemenviljelmiltä, mutta osittain käytetään edelleen talousmetsistä kerättävää niin sanottua metsikkösiementä. Kävyinkeräyspalkkiosta ks. KHO 24.9.1980 T 4522.

Luontaiselinkeinojen ja alkuperäisväestön aseman turvaamiseksi esiintyy normaalia laajempia yleiskäyttöoikeuksia. Koltta-laissa (253/1995) tarkoitettulla koltta-alueella asuva koltta saa ottaa valtion maalta maapuuta ja Metsähallituksen osoituksen mukaan pystyputakin vastikkeetta. TVL 89 §:n verovapaus ei ulotu maapuuhun eikä pystypuuhun. Puun vastikkeeton otto-oikeus on TVL 43 §:n 2 momentin mukaan veronalainen omaan käyttöön otto, joka arvioidaan kantoraha-arvon mukaan. Koltta-alueen syrjäisestä sijainnista johtuen kantoraha-arvo on alhainen.

4.1.4 Metsätalouden luovutusvoitot

TVL 43 §:n perustelujen mukaan metsätilan luovutuksen yhteydessä sovelletaan pelkästään luovutusvoittoja koskevia säännöksiä, eikä luovutuksen yhteydessä katsoa syntyvän puun myyntituloa.²² Metsäkiinteistön luovutusvoitto lasketaan TVL 46 §:n 1 momentin mukaan samalla tavoin kuin muunkin omaisuuden luovutusvoitto. Kuitenkin TVL 46 §:n 7 momentin mukaan metsäkiinteistön luovutushintaan lisätään kiinteistöltä erikseen luovutettavaksi hakatun puutavaran ja kiinteistön luovutuksessa pidätetyn hakkuuoikeuden kantoraha-arvo verovelvollisen omistusajalta, kuitenkin enintään luovutusvuodelta ja sitä edeltäneeltä viideltä vuodelta.²³ Säännös koskee ainoastaan niitä metsäkiinteistöjä, joihin sovelletaan edelleen MVL:n mukaista metsän puhtaan tuoton verotusta ja sitä aikaa, kun kiinteistöön on

²¹ Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:18 sekä Niskakangas s. 8:19.

²² TVL:n mukaisen luovutusvoittoverotuksen pääsäännöistä ja poikkeuksista ks. Kukkonen 1994 s. 225–268.

²³ Henkilöverotuksen käsikirja s. 6:17. Penttinen (1997 s. 528) katsoo hakkuutulojen lisäämisen luovutushintaan johtavan kahdenkertaiseen verotukseen, jota hankintameno-olettama loiventaa vain vähän. Ks. myös Mannio 1993 s. 106–113.

sovellettu MVL:n mukaista metsätuloverotusta. Saaduista puun myyntituloista vähennetään samalta ajalta verotettu metsän puhdas tuotto. Puun myyntitulojen verotuksessa vastaavaa säännöstä ei tarvita, koska puun myyntitulo on kattavasti veronalaista tuloa. Luovutuksen yhteydessä pidätetyn hakkuuoikeuden realisoimista koskevat samat säännökset kuin muutakin puunmyyntiä.²⁴

Hallituksen esityksessä ei oltu rajattu kiinteistön luovutushintaan lisättävää puun myyntituloa koskemaan pelkästään sitä aikaa, jolta verovelvollisen kiinteistöltä saamaan metsätuloon on sovellettu MVL:n mukaista metsätuloverotusta.²⁵ Valtiovarainvaliokunta kiinnitti mietinnössään asiaan huomiota, minä seurauksena lakiesitykseen tehtiin tämä rajaus.²⁶ Rajauksella ei ole kovin isoa käytännön merkitystä, koska 13 vuoden siirtymäkauden aikana metsäkiinteistön verotusmuoto voi vain harvoissa tapauksissa vaihtua TVL:n mukaisesta verotuksesta MVL:n mukaiseen verotukseen. – Hallituksen esityksessä oli kirjoitusvirhe: sana 'kantoraha-arvo' oli kirjoitettu sanaksi 'kantoarvo'. Säännös on edelleen alkuperäisessä muodossaan, jossa on sama kirjoitusvirhe kuin hallituksen esityksessä.

Tapauksessa KHO 1988 T 5186 A osti vuonna 1982 maatilan, jolta hän myi puutavaraa vuonna 1983. Vuonna 1984 hän myi tilan. Verolautakunta lisäsi myyntivoittoa laskiessaan myyntihintaan tilalta myydyn puutavaran kantohinnan vähennettynä vuoden 1983 metsän puhtaalla tuotolla. A:n valituksesta LO oikaisi verotusta siten, että myyntivoiton määrää laskettaessa myydyn puutavaran kantoraharvosta vähennettiin vuosien 1982–1984 metsän puhtaat tuotot. Tarkastusasiamies vaati valituksessaan verotusta oikaistavaksi siten, että puutavaran myyntitulosta oli vähennettävä vain hakkuuvuoden ja sitä edeltäneen vuoden eli vuosien 1982 ja 1983 metsän puhtaat tuotot. KHO pysytti LO:n päätöksen voimassa.

Tapauksessa KHO 1995 T 5230 puunjalostusteollisuutta harjoittavan yhtiön verovuosina 1989 ja 1990 luovuttamat metsäkiinteistöt, joilta hakattua puutavaraa yhtiö oli käyttänyt elinkeinotoiminnassaan raaka-aineena, olivat olleet yhtiön käyttöomaisuutta. Yhtiön metsäkiinteistöjen luovutukseen oli sovellettava elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännöksiä eikä tulo- ja varallisuusverolain luovutusvoiton verottamista koskevia säännöksiä. Kun otettiin huomioon tulo- ja varallisuusverolain 2 §:n säännös, jonka mukaan elinkeinotoiminnan tuloksen vahvistamisesta on säädetty erikseen, metsäkiinteistöjen luovutushintaan ei voitu lisätä tulo- ja varallisuusverolain 70 §:n 2 momentin nojalla kiinteistöltä hakatun puutavaran tai kiinteistön luovutuksessa pidätetyn hakkuuoikeuden kantoraha-arvoa.

²⁴ Ks. tarkemmin Puronen 1998 s. 590–591.

²⁵ HE 200/1992 vp s. 69.

²⁶ VaVM 74/1992 vp s. 5.

Ratkaisussa KVL 1991/567 A oli 26.8.1991 ostanut noin 46 hehtaarin suuruisen metsätilan ja tehnyt samana päivänä puutavarayhtiön kanssa metsänhakkuusopimuksen samalle tilalle. A oli myös käynnistänyt tilalla yhdeksän tontin lohkomistointituksen. Metsänhoitoyhdistyksen antaman todistuksen mukaan tilalla syksyllä 1991 suoritettavia hakkuita ei tehdä lohottavilla tonteilla. Hakemuksessa tarkoitetuissa olosuhteissa satunnaisen myyntivoiton määrää laskettaessa lohottavien määräalojen tai niistä muodostettavien kiinteistöjen luovutushintoihin ei ollut lisättävä muualta kantatilalta hakatun puutavaran arvoa.

Ratkaisussa KVL 1994/212, joka koski verovuosia 1994 ja 1995, kuolinpesän jakamisen jälkeen osakkaiden saamaan metsäkiinteistön luovutushintaan ei ollut lisättävä kuolinpesän saamia MVL:n mukaan verotettuja puunmyyntituloja kiinteistön luovutusvuodelta ja viideltä aikaisemmalta vuodelta. Ratkaisussa KVL 1994/330 hakijan tarkoituksena oli myydä yli kymmenen vuotta omistamansa maa-tila veljelleen. Tila oli MVL:n mukaisessa verotuksessa. Kauppakirjaluonnoksen mukaan kauppahinta oli 2 470 000 markkaa. Omistus- ja hallintaoikeus myytäviin tiloihin oli kauppakirjaluonnoksen mukaan tarkoitus siirtää ostajalle 1.1.1995. Kauppakirjaluonnoksessa oli lisäksi ehto, jonka mukaan myyjällä oli oikeus hakauttaa puuta kaupan kohteena olevilta tiloilta 600 000 markan edestä 31.12.1995 mennessä. Metsänhakkuuoikeuden arvoa pidettiin osana tilojen kauppahintaa, joten metsänhakkuuoikeuden arvo tuli ottaa huomioon luovutusvoittoa laskettaessa. Hakija oli kuitenkin omistanut tilat yli kymmenen vuoden ajan ja luovutus tapahtui veljelle, joten TVL 48 §:n 1 momentin 3 kohdan perusteella luovutusvoittoa ei pidetty veronalaisena tulona. Ratkaisussa oli kysymys verovuosista 1994 ja 1995. Ratkaisussa KVL 9.3.1995 N:ro 81/1995 metsätilan halkomisen tai muun uusjakotoimituksen yhteydessä saatu puustotilikorvaus verotettiin luovutusvoitoverosäännösten mukaan.

TVL 47 §:n 2 momentin mukaan metsän luovutusvoittoa laskettaessa hankintamenosta vähennetään tehdyn metsävähennyksen määrä.²⁷ Hankintamenon vähennys tehdään kaikista metsävähennyksistä, jotka metsänomistaja on omistusaikanaan tehnyt. Metsävähennysjärjestelmä on ollut käytössä vuodesta 1993 lähtien. TVL 48 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan metsätilan sukupolvenvaihdos on eräin edellytyksin vapaa luovutusvoiton verosta.²⁸ Edellytyksenä on ensinnäkin, että luovutaja on harjoittanut metsätaloutta tilalla ja omistanut sen yli kymmenen vuoden ajan. Kymmenen vuoden ehto täyttyy myös silloin, jos viimeinen saanto on ollut vastikkeeton ja sitä edeltäneestä saannosta on kulunut yli kymmenen vuotta. Luovutuksen saajan tulee olla luovuttajan rintaperillinen tai sisar, veli taikka vastaava puolisukulainen joko yksin tai puolisonsa kanssa.²⁹ Jos luovutuksensaaja luovuttaa

²⁷ Metsävähennyksestä ks. s. 98–101.

²⁸ Ks. tarkemmin Henkilöverotuksen käsikirja s. 6:31–6:33.

²⁹ Ks. myös Kukkonen 1994 s. 564–577.

samaa omaisuutta edelleen viiden vuoden aikana, hänen luovutusvoittoaan laskettaessa vähennetään hankintamenosta TVL 48 §:n 5 momentin mukaan aiemmasta luovutuksesta saatu verovapaa luovutusvoitto.³⁰

Ajattellaan esimerkiksi, että A on ostanut metsätilan vuonna 1993. Tilaan sovelletaan TVL:ssä säädettyä metsätuloerotusta. Tilan ostohinta oli 300 000 markkaa. Vuonna 1995 A myi tilalta puuta ja teki myyntitulosta 50 000 markan metsävähennyksen. Vuonna 1997 A myi tilan 400 000 markalla. Luovutusvoiton määrä lasketaan seuraavasti: 400 000 – (300 000 – 50 000) mk = 150 000 mk.

Säännös koskee, toisin kuin eräät muut maa- ja metsätalouden sukupolvenvaihdoksia edistämään tarkoitetut säännökset, myös puhtaiden metsätilojen luovutuksia. Kiinteistöön ei siis tarvitse kuulua lainkaan maatalousmaata. Metsätalouden harjoittamisen vaatimusta ei ole täsmennetty lain esitöissä. Metsätalouden erityisluonteesta johtuen vaatimusta ei voida asettaa kovin korkealle tasolle. Metsänomistaja ei voi harjoittaa metsätaloutta, jos metsän käyttöoikeus on luovutettu toiselle.

Tapauksessa KHO 20.8.1999 T 2081 verovelvollisen äiti oli kuollut 14.11.1991, ja kuolinpesään kuuluvalla maatilalla oli jatkettu maatalouden harjoittamista. Perinnönjako toimitettiin 19.1.1993. Perinnönjaossa yksi kuolinpesän osakkaista lunasti verovelvolliselta ja muilta sisaruksilta heidän osuutensa maatilaan. TVL 48 § 1 momentin mukaista luovutusvoiton verovapautta ei sovellettu verovelvolliseen, koska hän ei ollut itse harjoittanut maatilalla maataloutta.

Luonnonsuojeluun ja muihin yleisiin tarkoituksiin hankittavan kiinteistön luovutusvoiton verotuksen huojennussäännökset koskevat myös metsäkiinteistöjä. TVL 48 §:n 4 momentin mukaan luonnonsuojelualueeksi perustettavan alueen vaihtaminen toiseen kiinteistöön ei aiheuta luovutusvoiton verotusta. Jos luonnonsuojelualueeksi tarkoitetun kiinteistön vaihdossa suoritetaan lisäksi rahavastiketta, sovelletaan huojennussäännöstä kiinteistön vaihtoa koskevaan osaan vastikkeesta.³¹ Vaihdossa saadun kiinteistön hankinta-aika lasketaan luovutetun kiinteistön hankintajasta.³² TVL 49 §:n mukaan muun verovelvollisen kuin yhteisön tai avoimen taikka

³⁰ Hallituksen esitykseen ei sisällynyt maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdosten luovutusvoiton verovapautta (HE 200/1992 vp s. 69). Valtiovarainvaliokunta esitti lisäystä mietinnössään (VaVM 74/1992 vp s. 5). Samalla lakiesityksen 48 §:ään lisättiin uusi 5 momentti. Laki säädettiin valtiovarainvaliokunnan esittämässä muodossa.

³¹ Henkilöverotuksen käsikirja s. 6:34.

³² Valtiovarainvaliokunta piti mietinnössään tärkeänä luonnonsuojelulain mukaisten lunastusten vero-kohtelun selvittämistä niin, ettei verotus haittaa luonnonsuojelualueiden perustamista (VaVM 74/1992 vp s. 5).

kommandiittiyhtiön luovuttaman kiinteistön hinnasta vähennetään luovutusvoiton veronalaista määrää laskettaessa vähintään 80 prosenttia, jos kiinteistö on pakko-lunastettu tai luovutettu valtiolle, maakunnalle, kunnalle taikka kuntayhtymälle. TVL 80 §:n 7 k:n (1389/1995) mukaan luonnonsuojelulaissa tarkoitetun suojelu-alueen omistajalle maksettu kertakaikkinen korvaus rauhoittamispäätöksen mukai-sista alueen käyttöoikeuksien rajoituksista aiheutuvista taloudellisista menetyksistä on verovapaa.

4.1.5 Metsätalouden ansiotulo

TVL 61 §:n 3 momentin nojalla MVL 11 §:n mukainen metsätalouden puhdas tulo on kokonaisuudessaan ansiotuloa. Lainkohdan perusteluissa todetaan seuraavaa:

”Ansiotuloa olisi myös maatilatalouden tuloverolain 11 §:n mukainen metsä-talouden puhdas tulo. Säännös koskee niitä verovelvollisia, jotka valitsevat 13 vuoden ajaksi metsän pinta-alaperusteisen verotuksen. Koska pinta-alavero-tuksen veropohja ei täytä niitä edellytyksiä, jotka on asetettava sovellettaessa 25 prosentin suhteellista verokantaa, pinta-alaverotuksen valinneita verotet-taisiin metsätalouden puhtaasta tulosta ansiotulona progressiivisen asteikon mukaisesti.”³³

TVL 63 §:n mukaan hankintatyö arvostetaan seuraavasti:

”Veronalaista ansiotuloa on se työn arvo, jonka verovelvollinen tai hänen puolisonsa, verovelvollisen kotona oleva lapsi, joka ennen verovuotta on täyttänyt 14 vuotta, ja kuolinpesän tai verotusyhtymän osakas taikka hänen perheenjäsenensä ovat verovuonna tehneet valmistaessaan tai kuljettaessaan puutavaraa maatilan metsästä tapahtuneen hankintakaupan tai muun siihen verrattavan myynnin yhteydessä (*hankintatyö*). Hankintatyö arvioidaan raha-na siihen määrään, joka siitä työstä olisi palkatulle henkilölle suoritettava.

Hankintatyön arvo katsotaan veronalaiseksi tuloksi kuitenkin vain siltä osin kuin edellä tarkoitettujen henkilöiden valmistaman tai kuljettaman puun määrä yhteensä ylittää 125 kuutiometriä.

Hankintatyön veronalainen määrä jaetaan 1 momentissa tarkoitettujen hen-kilöiden ansiotuloksi näiden työpanosten suhteessa.”

Säännöstä sovelletaan sekä MVL:n että TVL:n mukaisessa metsätuloverotukses-sa.³⁴ MVL 12 §:ssä on enää pelkästään viittaus TVL:iin. Jos hankintatyön on suorittanut joku muu kuin TVL 63 §:ssä tarkoitettu henkilö, puukaupasta saatu tulo on kokonaisuudessaan metsätalouden pääomatuloa, vaikka puukauppasopimus olisi

³³ HE 200/1992 vp s. 41. Ks. myös Niskakangas s. 8:9–8:10.

³⁴ Ks. tarkemmin Kiviranta s. 5:28–5:32.

siviilioikeudellisessa mielessä hankintakauppasopimus. Tällöin metsänomistaja teettää korjuutyön ulkopuolisella. Hankintakauppaan rinnastetaan käteiskauppa, jossa metsänomistaja on jo toimittanut valmiin puutavaran metsäautotien varteen ennen kaupan tekemistä (ks. KVL 1993/359).³⁵ Verovapaan hankintatyön raja, 125 kuutiometriä, määritetään säännöksen sanamuodon mukaan erikseen puutavaran valmistukselle ja sen kuljetukselle. Verovapaus lasketaan maatilakohtaisesti.

Ajatellaan esimerkiksi tilannetta, jossa metsänomistaja valmistaa puutavaraa 150 kuutiometriä ja kuljettaa siitä kaukokuljetusreitillä varteen 100 kuutiometriä yhden vuoden aikana. Tällöin veronalaista hankintatyötä on 25 kuutiometrin puutavaran valmistus.³⁶ Jos hankintakaupasta on saatu verovuoden aikana ennakkomaksua, mutta hankintatyötä ei ole vielä aloitettu, ennakkomaksu on kokonaisuudessaan metsätalouden pääomatuloa.³⁷ Kuvasta 4-2 havaitaan, että hankintahakkuun osuus pienentyi 1990-luvulla.

Verotuslain (482/1958) 3 §:n 3 momentin mukaan metsätaloutta harjoittava verovelvollinen oli vastuussa myös perheenjäsenelleen metsässä tehdystä hankintatyöstä määrätystä verosta. Verotuslain kumonneessa verotusmenettelylaissa (1558/1995) ei ole vastaavaa säännöstä.

Hallituksen esityksen perusteluissa todetaan, että hankintakaupassa on puutavaran kauppahinta jaettava pääomatulo-osuuteen ja ansiotulo-osuuteen. Täysin oikeaa jakosuhdetta ei ole mahdollista määrittää, eikä lain tasolla pystytä ottamaan huomioon kaikkia asiaan vaikuttavia tekijöitä. Jakoperusteisiin kohdistuvien turhien valitusten välttämiseksi verohallituksen tulisi antaa kaavamaiset ohjeet jakosuhteesta maan eri osissa ja eri hakkuumenetelmille.³⁸ Ellei metsänomistaja esitä selvitystä todellisista puun korjuukustannuksista, sovelletaan verohallituksen vahvistamia keskimääräisiä yksikkötaksoja kunkin puutavaralajin hakkuulle ja kuljetukselle.³⁹

Hankintatyön verovapauden perusteet ovat maaseutu- ja metsäpoliittisia. Ennen TVL:a hankintatyön verovapauden yläraja oli 150 kuutiometriä vuodessa ja metsätuhotilanteissa 500 kuutiometriin asti. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan tällainen veronhuojennus on merkittävä. Koko maan tasolla verovapaan hankintatyön arvoksi arvioitiin noin 300 miljoonaa markkaa vuodessa. Tämäntapainen

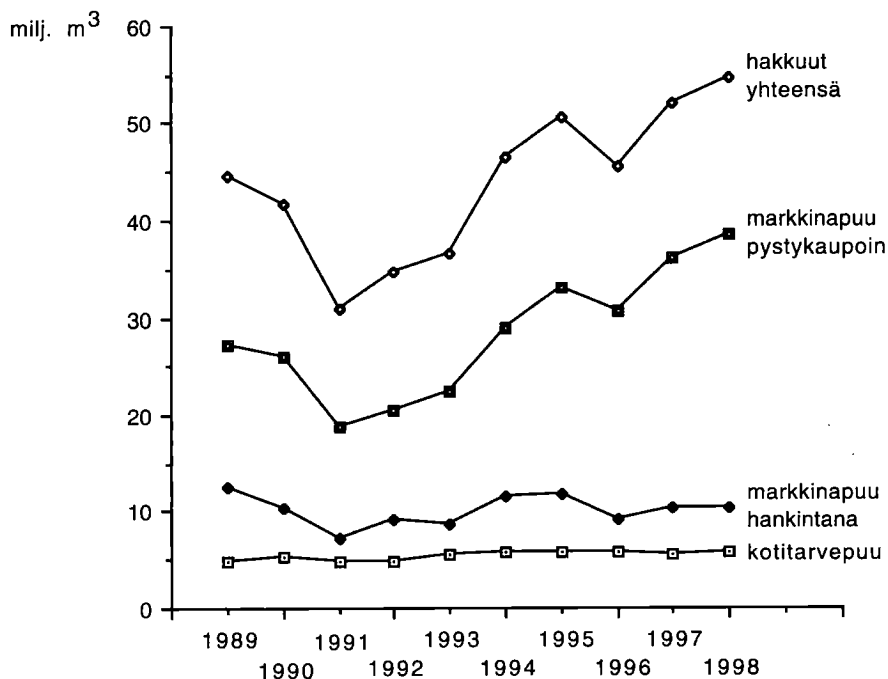
³⁵ Niskakangas s. 8:9.

³⁶ Ks. myös Andersson 1994b s. 34–37.

³⁷ Ahanen–Raitio 1999 s. 19. Ks. myös Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:4–14:6.

³⁸ HE 200/1992 vp s. 42. Ks. esimerkiksi Verohallituksen yhtenäistämishojeet vuodelta 1994 toimitettavaa verotusta varten Dnro 7783/32/94.

³⁹ Puun myyntitulojen verotustyöryhmä piti hankintatyön verovapautta verouudistuksen yleisten periaatteiden vastaisena ja esitti verovapauden poistamista (TM 1992:VM 5 s. 5–15).



Kuva 4-2. Yksityismetsien hakkuut 1989–1998. Lähde: Tapion vuositilastot 1998 s. 6.

huojennus ei periaatteessa sovellu metsätaloudesta saatujen todellisten tulojen verotukseen.⁴⁰ Hankintatyön arvon verovapaudella on kuitenkin merkitystä puuhuollossa ja maaseudun ansiomahdollisuuksien turvaamisessa, joten verovapaus säilytettiin, mutta sen ylärajaa pienennettiin. Hankintatyön verovapauden saa vain sen hankintatyön arvosta, joka on tehty maatilan metsässä. Maatilana pidetään, samoin kuin metsävähennystä myönnettäessä, MVL:ssä määriteltyä maatilaa.

Energiapuutyöryhmä esitti, että energiapuun hankintatyö omassa metsässä tehtynä tulisi kokonaan verovapaaksi.⁴¹ Valtiovarainministeriön edustaja työryhmässä vastusti esitystä. Toisin kuin suuri osa energiapuutyöryhmän esityksistä, tämä esitys ei ole toistaiseksi toteutunut.

⁴⁰ HE 200/1992 vp s. 42.

⁴¹ TM 1997: MMM 4 s. 26.

4.1.6 Yhteenveto

TVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa puun myyntitulo luetaan pääomatuloksi, jota verotetaan tasasuhteisella verokannalla. Progressiivinen verokanta olisi omiaan pienentämään puukaupan keskimääristä kokoa, mikä aiheuttaisi tehokkuustappioita puukaupassa ja puunkorjuussa. Luonteeltaan puun myyntitulo sopii hyvin pääomatuloksi, koska metsätaloudessa sitoutuu runsaasti pääomaa puuston kasvuun. Niin ikään metsästä saadut vakuutuskorvaukset, yksityisötöt ja muuhun tulolähteeseen siirretyn puutavaran kantoraha-arvo luetaan metsätalouden pääomatuloksi. Muussa kuin henkilökohtaisessa käytössä olevan rakennuksen rakentamiseen tai korjaamiseen sekä omaan käyttöön polttopuuna käytetty puutavara ei ole veronalaista.

Metsätilan luovutuksen verottamiseen sovelletaan samoja säännöksiä kuin muunkin omaisuuden luovutuksen verottamiseen. Hankintameno-olettama on siten 20 prosenttia ja vähintään kymmenen vuotta omistetun omaisuuden osalta 50 prosenttia myyntihinnasta. TVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen piirissä olevan tilan vaihtaessa omistajaa uusi omistaja saa hankintamenon perusteella metsävähennyksen, jota vähennetään tulevista puun myyntituloista. Tilaa edelleen luovutettaessa tehdyn metsävähennyksen määrä vähennetään alkuperäisestä hankintamenosta. MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen piirissä olevan tilan luovutuksessa myyntihintaan lisätään luovutusvuodelta ja sitä edeltäneeltä viideltä vuodelta saadut puun myyntitulot laskettaessa luovutusvoiton määrää. Luovutusvoiton verosta vapaita ovat eräin edellytyksin metsätilan sukupolvenvaihdos sekä kiinteistön vaihtaminen luonnonsuojelutarkoituksiin.

Metsätalouden ansiotuloksi katsotaan metsänomistajan omassa metsässään valmistaman puutavaran hankintatyön arvo. Hankintatyön arvo sopii luonteeltaan hyvin ansiotuloksi, koska metsänomistajan oma työpanos on ratkaiseva hankintatulon ansaitsemisessa. Maaseutupoliittisista lähtökohdista johtuen 125 kuutiometrin hankintatyön arvo on säädetty verovapaaksi. Verovapaus on verovuosi-kohtainen ja se määritetään erikseen puutavaran teolle ja lähikuljetukselle. Hankintatyön arvoa ei normaalisti määritellä metsäteollisuusyhtiön ja metsänomistajan välisessä hankintakauppasopimuksessa. Hankintatyön arvo määritetään joko metsänomistajan oman ilmoituksen tai Verohallituksen yhtenäistämisohteen perusteella.

4.2 Menon vähennyskelpoisuus

Seuraavaksi haetaan vastausta kysymykseen, mitkä menot ovat TVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa vähennyskelpoisia metsätalouden pääomatulosta. Aluksi tarkastellaan metsätilan hankintamenon poistamista metsävähennyksenä. Metsätilan hankintamenon poistaminen on mielenkiintoinen kysymys, koska metsätilan han-

kintameno koostuu sekä maapohjan että puuston arvosta. Maapohja on luonteeltaan kulumatonta, arvonsa säilyttävää omaisuutta, toisin kuin puusto. Tässä luvussa käsitellään esimerkinomaisesti metsätaloudessa syntyvien yleisimpien menoerien vähennyskelpoisuutta. Lopuksi tarkastellaan tilannetta, jossa metsätalouden menot ovat suuremmat kuin metsätalouden pääomatulo.

4.2.1 Metsävähennys

Metsävähennyksestä säädetään TVL 55 §:ssä seuraavasti:

”Luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä ja näiden muodostamalla verotusyhtymällä sekä yhteiseturudella on oikeus tehdä metsävähennys maatilana pidettävältä kiinteistöltä saamastaan metsätalouden pääomatulosta ennen 56 §:ssä tarkoitettujen vähennysten tekemistä.

Metsävähennyksen määrä on enintään 40 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saadun metsätalouden pääomatulon määrästä. Verovelvollisella on oikeus omistusaikanaan vähentää metsävähennyksenä enintään 50 prosenttia metsän hankintamenosta.

Metsän hankintamenona pidetään metsän osuutta kiinteistön hankintamenosta. Jos kiinteistön omistusoikeus siirtyy edelleen vastikkeettomalla saannolla, verovelvollisella on sama oikeus metsävähennyksen tekemiseen kuin edellisellä omistajalla olisi ollut.

Metsävähennys tehdään verovelvollisen vaatimuksesta, ja hänen tulee sitä vaatiessaan esittää selvitys sen edellytyksistä. Verovuonna tehtävän metsävähennyksen on oltava vähintään 10 000 markkaa.”⁴²

Kun metsää ostetaan, kauppahinta muodostuu yleensä valtaosin puuston arvosta. Normaalisti maapohjan ja puuston arvoa ei eritellä kauppakirjassa. Teoreettisesti tarkastellen oikea vaihtoehto olisi inventoida puuston arvo verovelvollisuuden alkaessa ja seurata puuvaraston kehitystä kasvun, luonnonpoistuman ja hakkuiden seurauksena. Tällöin puuston hankintamenon poistossa voitaisiin noudattaa samoja periaatteita kuin EVL:ssa. Käytännössä puuston arvon inventointi on niin suuritöinen, ettei siihen ole mahdollisuuksia muuten kuin poikkeustapauksissa. Tämän vuoksi puuston hankintamenon poistomenettely joudutaan perustamaan keskimääräiseen menettelyyn.

Valtiovarainvaliokunta kiinnitti mietinnössään huomiota siihen, että metsävähennys perustuu maatilana käsitteeseen. Valiokunta totesi, että tästä voi aiheutua kohutuuttoman suuria hallinnollisia vaikeuksia ja katsoi, että hallituksen tulee seurata säännöksen soveltamista käytäntöön.⁴³ Eduskunnan vastaukseen ei kuitenkaan sisällynyt asiaa koskevaa pontta, ja TVL 55 § hyväksyttiin hallituksen esittämässä muodossa.

⁴² Ks. myös Kiviranta s. 5:16–5:19 ja Niskakangas s. 8:5–8:7.

⁴³ VaVM 74/1992 vp s. 6.

Metsävähennys toteutui muilta osin puun myyntitulojen verotustyöryhmän esittämässä muodossa, mutta työryhmä esitti, että myös liiketoimintaa harjoittavat yhteisöt ja julkisyhteisöt olisivat saaneet tehdä enintään metsän hankintamenon neljäsosan suuruisen metsävähennyksen.⁴⁴ Säännös olisi vastannut Ruotsissa sovellettavaa elinkeinon harjoittajan metsävähennyssäännöstä. Sen sijaan puukaupan verotoimikunta asettui sille kannalle, ettei puuston hankintamenosta saisi tehdä lainkaan substanssipoistoa.⁴⁵

Suomen metsävähennyssäännökset ovat systematiikaltaan samantyyppiset kuin Ruotsissa. Metsävähennysoikeus on kuitenkin laajempi Ruotsissa kuin Suomessa. Ruotsissa yhtenä vuonna voi vähentää puolet verovuoden aikana saaduista kantorahatuloista ja 30 prosenttia hankintatuloista. Maa- ja metsätalouden tilusjaotusta parantavissa saannoissa vähennysoikeus on kaksinkertainen normaaliin verrattuna.

Metsävähennystä on perusteltu seuraavasti TVL:n esitöissä:

”Metsän hankintameno ehdotetaan otettavaksi huomioon myöntämällä metsätalouden pääomatulosta metsävähennys. Metsävähennys myönnettäisiin ainoastaan luonnollisille henkilöille, kuolinpesille ja näiden muodostamille verotusyhtymille sekä yhteisuuksille. Jos metsä kuuluu elinkeinotoimintaan, oikeutta metsävähennykseen ei kuitenkaan olisi. Metsävähennyksen saisi tehdä ainoastaan maatilana pidettävältä kiinteistöltä saadusta metsätalouden pääomatulosta. Kun maatilalla käsite on tarpeen muun muassa useita maatiloja omistavien verotuksessa, on maatilatalouden tuloverolakiin ehdotettu otettavaksi maatilaa koskeva määritelmä. Maatila tarkoittaisi myös tuloverolain säännöksiä sovellettaessa itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta.

Metsävähennys määräytyisi verovelvollisen verovuonna saaman bruttomääräisen metsätalouden pääomatulon määrän perusteella. Tuloon, josta metsävähennys tehdään, luettaisiin paitsi puun myynnistä saatu tulo myös mahdolliset vakuutus- ja vahingonkorvaukset ja omaan käyttöön otetun tai muuhun tulonhankkimistoimintaan siirretyn puutavaran kantoraha-arvo. Hankintatyön osuutta ei siis otettaisi lukuun. Metsävähennys saisi verovuodelta olla enintään 40 prosenttia metsävähennykseen oikeuttavilta alueilta saadusta metsätalouden pääomatulon määrästä. Metsävähennyksen enimmäismäärä olisi 50 prosenttia metsän hankintahintaosuudesta metsänomistajan omistusaikana. Metsävähennyksen saisi tehdä vain sellaisesta metsätalouden pääomatulosta, joka olisi saatu uuden metsätuloverojärjestelmän voimassaoloaikana vastikkeellisella saannolla hankitusta metsästä. Verovelvollisen hyväksi luettu metsävähennys vähentäisi poiston tavoin metsän hankintamenoa ja lisäisi siten luovutusvoittoa, jos metsä sittemmin myytäisiin voitolla.”⁴⁶

⁴⁴ TM 1992:VM 5 s. 5–15.

⁴⁵ KM 1989:48 s. 22–23.

⁴⁶ HE 200/1992 vp s. 39–40.

Metsävähennyksen pohjana on paitsi puuston hankintahinta, myös maapohjan hankintahinta.⁴⁷ Jos ajatellaan sellaista tilannetta, että kaupan kohteena olisi täysin puuton metsäkiinteistö, kauppahinta muodostuisi kokonaan maapohjan arvosta. Tällöin metsävähennyksenä voitaisiin poistaa puolet maapohjan hankintahinnasta. Säännös on poikkeuksellinen: maapohjaa pidetään yleensä pysyvänä tuotannontekijänä, jonka hankintahinnasta ei tehdä poistoja. Toisaalta täysin puuton metsäkiinteistö antaa hakkuutuloja vasta useamman vuosikymmenen kuluttua, jolloin inflaatio on pienentänyt metsävähennyksen reaaliarvon murto-osaan alkuperäisestä. Normaalisti kaupan kohteena olevissa metsäkiinteistöissä valtaosa kauppahinnasta kohdistuu puustoon. Maapohjan ja puuston arvojen tarkka erottelu on käytännössä työlästä, minkä vuoksi on perusteltua, että metsävähennyksen pohjana on sekä maapohjan että puuston hankintahinta.

Ratkaisussa KVL 1994/142 metsä oli tullut verovelvollisen omistukseen lahjanluonteisella kaupalla. Verovelvollisella ei katsottu olevan hankintamenoa siitä osasta metsää, jonka hän oli saanut vastikkeetta. Myöskään suoritettu lahjavero ei ollut metsästä maksettua vastiketta.

Ratkaisussa KVL 1995/22 A oli vuodesta 1991 ollut osakkaana isänsä ja äitinsä kanssa verotusyhtymässä, joka omisti metsätiloja. A ei yksinään omistanut metsätiloja. A oli vuonna 1994 tehdyllä kaupalla ostanut vanhempiensa osuudet yhtymästä. Verotusyhtymä oli valinnut pinta-alaperusteisen metsäverojärjestelmän. A:ta verotettiin hänen omistukseensa tulleilla tiloilla olevasta metsästä MVL:n mukaan. A:lla ei ollut oikeutta tehdä metsävähennystä.

Ratkaisussa KVL 1995/81 A oli ollut osakkaana kuolinpesässä, joka oli jaettu siten, että A oli saanut kolmasosan pesään kuuluvista kiinteistöistä. Tilat oli halkomistoimituksella jaettu omistuksen mukaisiin osiin. A oli saanut halkomistoimituksessa arvotun tilan itselleen. A joutui maksamaan muille osakkaille puustotilikorvausta noin 170 000 markkaa. KVL katsoi, että A:n saantoa oli maksetun puustotilikorvauksen osalta pidettävä vastikkeellisenä ja A:lla oli tältä osin oikeus metsävähennykseen, mikäli muut edellytykset täyttyvät.

Metsävähennyksenä vähentämättä jäävä puolikas metsäkiinteistön hankintahinnasta tulee vähennettäväksi vasta metsäkiinteistöä myydessä luovutushinnasta vähennettävänä metsän hankintamenona. Metsäkiinteistön keskimääräinen omistusaika on noin 30 vuotta, joten inflaatio on yleensä pienentänyt metsävähennyksenä vähentämättä jääneen puolikkaan nykyarvon metsäkiinteistöä edelleen myydessä lähes merkityksettömäksi. Kun metsäkiinteistön hinta muodostuu valtaosin puuston arvosta, olisi perusteltua, että metsävähennys koskisi koko hankintahintaa.⁴⁸

⁴⁷ Ks. Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:7–14:8.

⁴⁸ Kiviranta s. 5:6.

TVL:n säätämisen yhteydessä lisättiin MVL 2 §:ään maatalan määritelmä (L 30.12.1992/1541). MVL:n soveltamisessa joudutaan ratkaisemaan, mitkä kiinteistöt katsotaan kuuluviksi samaan maatalaan. Metsävähennyksen osalta on sen sijaan kysymys siitä, mitä kiinteistöä ylipäätään voidaan pitää maatilana tai sen osana, koska metsävähennys on kiinteistö- eikä maatilakohtainen. Rajausta ei jouduta pohtimaan usein, koska puuta hakataan vain vähän muilta kiinteistöiltä kuin maataloilta.

Verohallitus on muistiinpanovelvollisuudesta ja muistiinpanoista antamansa päätöksen (1807/1995) 4 §:ssä määrännyt, että metsätalouden muistiinpanokirjaan tulee liittää pystykaupassa puun ostajan antama selvitys ja hankintakaupassa metsänhoitoyhdistyksen tai metsäkeskuksen antama tai muu luotettava selvitys puun myyntitulon kohdistumisesta metsävähennykseen oikeutettuun alueeseen.⁴⁹ Muistiinpanoissa on myös erikseen selvitettävä tiloittain metsävähennyksen peruste ja käyttö (verohallituksen päätöksen 4 §:n 2 momentin 4 kohdassa tosin käytetään ilmaisua 'metsävarauksen peruste', mutta kysymys lienee kirjoitusvirheestä).

Puun myyntitulojen kohdistumista metsävähennykseen oikeutetulle alueelle on käytännössä vaikea kontrolloida. Tämän vuoksi metsävähennyksen suuruutta on rajoitettu sekä suhteessa metsän pääomatulon määrään että metsän hankintamenoon, ja lisäksi metsävähennykselle on säädetty absoluuttinen vähimmäismäärä. Sellaisten alueiden määrä, jotka eivät ole oikeutettuja metsävähennykseen, vähenee koko ajan. Kuitenkin tällaisia alueita tulee olemaan pitkään. MVL:n mukaiseen metsätuloverojärjestelmään siirtymäkaudeksi jääneissä metsissä metsävähennykseen oikeutettuja alueita alkaa syntyä vasta vuodesta 2006 alkaen sitä mukaa kun kiinteistöjä luovutetaan vastikkeellisesti. Metsätuloverotuksen siirtymäkauden jälkeen voi olla aiheellista harkita metsävähennyksen tilasidonnaisuudesta luopumista, jos sitä ei pystytä käytännössä valvomaan. Metsävähennysjärjestelmä on sinällään omiaan kannustamaan aktiiviseen metsätalouteen, mikä on metsäpoliittisesti tavoiteltua.

4.2.2 Muut menot

TVL 56 §:ssä on esimerkkiluettelo metsätalouden pääomatuloista vähennettävistä menoista. Vähennyskelpoisia ovat ensinnäkin metsätalouteen kohdistuvat palkkakustannukset, niihin liittyvät muut kustannukset ja vakuutusmaksut.⁵⁰ Myös metsänomistajan perheenjäsenelle maksettu palkka on vähennyskelpoinen TVL 31 §:ssä mainituilla rajoituksilla. Edellytyksenä on, ettei perheenjäsenelle työstä maksettava korvaus ylitä määrää, joka olisi ollut maksettava palkatulle vieraalle

⁴⁹ ks. tarkemmin Nikkanen 1994.

⁵⁰ Ks. myös Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:9.

henkilölle. Metsänomistajan puolisolle ja verovuonna enintään 14 vuotta täyttäneelle metsänomistajan lapselle maksettu palkka ei ole lainkaan vähennyskelpoisen.⁵¹

Elantomenot ovat verotuksessa vähennyskelvottomia. Metsää omistavan kuolipesän, yhtymän ja yhteisetuuden osakkaalleen maksama palkka työskentelystä metsässä on vähennyskelpoista kohtuulliseksi katsottavalta osin. Vähennyskelpoisia eivät ole sellaiset menot, jotka ovat aiheutuneet verovapaan tulon hankkimisesta.⁵² Verovapaasta hankintatyöstä aiheutuvat kone- ja kalustomenot ovat kuitenkin vähennyskelpoisia, koska hankintatyön verovapaus kohdistuu vain ihmistyön arvoon.⁵³

Välillisistä palkkakustannuksista säännöksessä on mainittu työntekijöiden ja heidän omaistensa eläke-, sairauskorvaus-, työkyvyttömyyskorvaus- ja muiden vastaavien oikeuksien järjestämisestä johtuvat vakuutus- ja muut maksut, verovelvollisen ja hänen perheenjäsenensä pakolliset eläkevakuutusmaksut, maatalousyrittäjien tapaturmavakuutuslain (1026/1981) mukaiset maksut sekä maatalousyrittäjien eläkelaissa (467/1969) tarkoitetut ryhmähenkivakuutuksen maksut. Esimerkiksi tilan ulkopuolella palkkatyössä käyvälle metsänomistajalle maatalousyrittäjien eläke ei ole pakollinen, jos hän saa riittävän eläketurvan tilan ulkopuolella tehtävästä ansio työstä. Työntekijöiden matkakulut ovat merkittävä menoerä metsätalouden välillisissä palkkakustannuksissa, koska metsät sijaitsevat usein etäällä asutuksesta. Työntekijöiden matkakulut ovat metsätalouden pääomatulosta vähennyskelpoisia siltä osin kun metsänomistaja on ne maksanut. TVL 71–73 §:ssä säädetään, miltä osin matkakustannusten korvaukset ovat työntekijälle veronalaisia.

Puukaupan verotoimikunta vertasi kaikkiaan neljää eri mallia puukauppatuloon kohdistuvien menojen käsittelyssä. Ensimmäisen mallin mukaan menot olisi vähennetty keskimääräisinä. Toisessa mallissa kansantalouden kannalta merkittävien metsänhoitotöiden menot olisi vähennetty verovelvolliskohtaisesti ja muut menot keskimääräisinä. Kolmas malli vastasi pääpiirteissään puun myyntitulojen verotusjärjestelmässä toteutettua vaihtoehtoa. Neljäs malli perustui metsänhoitovaraukseen. Toimikunta ei asettanut malleja järjestykseen.⁵⁴

TVL 56 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan metsätalouden pääomatulosta vähennyskelpoisia menoja ovat kulutuksesta, uudistusalojen valmistamisesta, metsänviljelystä, taimikonhoidosta, pystypuiden karsinnasta ja lannoittamisesta johtuneet me-

⁵¹ Kiviranta s. 5:19.

⁵² Niskakangas s. 8:8.

⁵³ Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:6.

⁵⁴ KM 1989:48 s. 27–33.

not. Metsälain 8 § velvoittaa uudistamaan metsän päätehakkuun jälkeen. Metsäasetuksen (1200/1996) 2 §:ssä säädetään toimenpiteistä uuden puuston aikaansaamiseksi. Näitä ovat taimikon perustamista haittaavien puiden ja pensaiden raivaus, maanpinnan käsittely, vesitalouden järjestely, istutus, kylvä sekä ruohon-, heinän- ja vesakontorjunta. Verovähennyskelpoisuus ei kuitenkaan rajoitu pelkästään niihin metsänuudistamistoimenpiteiden menoihin, joihin metsälaki velvoittaa. Siten esimerkiksi pitkään puuttomana olleen alueen metsittämisestä aiheutuvat menot ovat vähennyskelpoisia siltä osin kun metsänomistaja on maksanut menot itse.

Metsänhoito- ja perusparannustöiden kokonaiskustannukset ovat viime aikoina olleet keskimäärin hieman yli miljardi markkaa vuodessa kaikkien metsänomistajaryhmien metsissä yhteensä. Tästä määrästä vajaa puolet on metsänuudistamisesta aiheutuvia kustannuksia. Metsänuudistamisen kustannuksista valtaosa aiheutuu metsänviljelystä. Vuotuiset taimikonhoidosta aiheutuneet kustannukset ovat keskimäärin yli 200 miljoonaa markkaa. Taimikonhoidon kustannuksista merkittävä osa rahoitetaan kestävän metsätalouden rahoituksesta annetun lain mukaisella tuella. Pystypuiden karsinta on ollut siinä määrin vähäistä, että kustannukset ovat olleet vain muutama miljoona markkaa vuodessa. Sama pätee metsänlannoitukseen.⁵⁵

Yksityismetsänomistajat saavat pitkään puuttomina olleiden alueiden metsittämiseen kestävän metsätalouden rahoituslain mukaista tukea, joka kattaa muun muassa viljelymateriaalin kustannukset kokonaan. Tämän vuoksi muusta kuin metsälaissa metsänomistajan velvollisuudeksi säädetystä metsänuudistamisesta aiheutuu vähän metsätalouden pääomatulosta vähennyskelpoisia menoja. Pysyvien metsäteiden rakentamiseen ja kunnossapitoon menee noin viidennes metsänhoito- ja perusparannustöiden kokonaiskustannuksista, kun taas ojituskustannusten osuus on noin kymmenesosa kokonaiskustannuksista. Metsätalouteen käytettäviä rakennuksia on vähän.

Metsätalouden pääomatulosta vähennyskelpoisia menoja ovat niin ikään TVL 56 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan metsäteiden rakentamis- ja kunnossapitomenot, metsän ojitusmenot sekä metsätalouteen liittyvien koneiden ja kaluston hankinta- ja käyttömenot, kone- ja taikosuojien ja muiden rakennusten samoin kuin muiden hyödykkeiden hankintamenot. Metsätalouden koneiden, laitteiden, rakennusten ja rakennelmien myynnistä saatuja tuloja ei lueta TVL 43 §:ssä tarkoitettuun metsätalouden pääomatuloon. Käyttöomaisuuden myynti käsitellään luovutusvoittona tai -tappiona.⁵⁶

TVL 56 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetään metsänhoitomaksujen, metsävaakuutusmaksujen, metsänsuojelumenojen sekä metsänhoitoyhdistysten ja metsäkeskusten toimitusmaksujen vähennyskelpoisuudesta. Metsätaloussuunnittelusta ja

⁵⁵ Metsätalastollinen vuosikirja 1999 s. 139.

⁵⁶ Henkilöverotuksen käsikirja s. 4:18.

-neuvonnasta sekä metsätalouteen kohdistuvasta tutkimuksesta ja kehitystyöstä aiheutuneet menot ovat 5 kohdan mukaan vähennyskelpoisia.⁵⁷

Metsänhoitomaksuja on kannettu noin 150 miljoonaa markkaa vuodessa vanhan metsänhoitoyhdistyslain (558/1950) nojalla. Myös niin sanotut metsänhoitomaksun neljännekset, joita on kannettu noin 20 miljoonaa markkaa vuodessa, ovat verotuksessa vähennyskelpoisia. Uusi metsänhoitoyhdistyslaki (534/1998) tuli voimaan 1.1.1999. Metsänhoitomaksut määräytyvät vanhan lain mukaan metsän puhtaan tuoton perusteella. Uudessa laissa metsänhoitomaksu koostuu metsänomistajakohdistaisesta perusmaksusta sekä metsätalouteen käytettävissä olevan maan pinta-alan perusteella määräytyvästä hehtaarikohtaisesta maksusta. Metsänhoitoyhdistyslain uudistus johtui toisaalta tarpeesta uudistaa metsänhoitomaksujen määräytymisperuste, toisaalta tarpeesta selkeyttää metsänhoitoyhdistysten puukauppaa koskevia säännöksiä.⁵⁸ Tapauksessa KHO 22.4.1997 taltio 962 verovelvollinen metsänomistaja oli siitä riippumatta, että hän oli vuonna 1993 siirtynyt puun myyntitulojen verotukseen, velvollinen suorittamaan metsänhoitomaksua metsätaloutensa arvioitun puhtaan-tuoton perusteella.

Yksityismetsien metsäsuunnitteluun valtio käyttää vuonna 2000 noin 86 miljoonaa markkaa ja metsänomistajat saman verran.⁵⁹ Metsänomistajien itse maksamat metsäsuunnittelumenot ovat vähennyskelpoisia. Kuvasta 4–3 havaitaan, että metsäsuunnittelumäärät alenivat voimakkaasti 1990-luvulla. Neuvonta rahoitetaan pääosin valtion tuella sekä metsänhoitomaksuilla, joten vähennyskelpoisia menoja metsätaloudellisesta neuvonnasta syntyy vain vähän. Samoin metsätalouteen kohdistuvan tutkimuksen ja kehitystyön menot ovat TVL:n mukaan verotettavien metsänomistajien osalta vähäisiä.

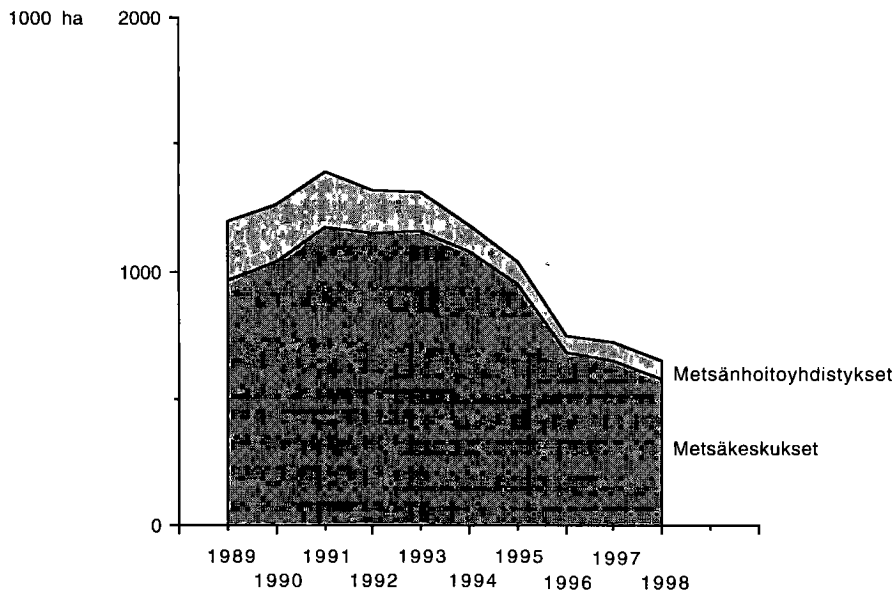
Ratkaisussa KVL 1994/137 eläkkeellä oleva maanviljelijä A omisti metsätilan. Osalle tilan aluetta oli vahvistettu asemakaava. A oli vuoden 1993 alussa siirtynyt TVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen. Asemakaavoitetulta alueelta A:lle oli määrätty vuonna 1993 kiinteistövero 3873 mk. KVL katsoi kiinteistöveron liittyvän tilan asemakaava-alueelta saatavan metsätalouden pääomatulon hankintaan. Tämän vuoksi kiinteistövero saatiin vähentää tilan asemakaava-alueelta kaadetun puun myyntitulon verotuksessa metsätalouden pääomatulosta siltä vuodelta, jona kiinteistövero oli maksettu. – Käytännössä on vaikeaa seurata metsätalouden tulojen ja menojen kohdistumista saman tilan eri osa-alueilla.

Ratkaisussa KVL 1995/198 metsänomistaja oli valinnut TVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen. Hän sai vähentää metsätalouden pääomatulosta puukaupan yhteydessä vapaaehtoisesti Suomen Metsäsäätiölle maksamansa avustuksen.

⁵⁷ Ks. myös Kiviranta s. 5:19.

⁵⁸ HE 171/1997 vp s. 11.

⁵⁹ Valtion talousarvioesitys 2000 s. 288.



Kuva 4-3. Yksityismetsien metsäsuunnittelu 1989–1998. Lähde: Tapion vuositilastot 1998 s. 10.

Hallituksen esityksen perustelujen mukaan metsätien ja sen rakentamisen määrittelyyn sovellettaisiin verohallituksen ohjeita. Metsän ojituksella tarkoitetaan uudisojitusta ja kunnostusojitusta.⁶⁰ Myös joutomaan ojituskulu on vähennyskelpoinen, jos ojituksesta on hyötyä metsämaalle tai jos joutomaa muuttuu ojituksen jälkeen metsämaaksi.⁶¹

Metsäteiden ja metsäojien menojen vähennyskelpoisuus on TVL:n mukaan laajempi kuin MVL:n mukaan. MVL 13 §:n mukaan metsäojista ja -teistä aiheutuneiden menojen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä on, että toimenpide on toteutettu metsäkeskuksen antamien ohjeiden ja metsätien osalta lisäksi metsäkeskuksen ennen työhön ryhtymistä hyväksymän suunnitelman mukaisesti. MVL 20 §:n mukaan metsäkeskuksen on annettava metsänomistajalle ja veroviranomaiselle lausunto muun muassa metsätie- ja metsäojitusmenojen määristä ja vähennyskelpoisuuden edellytyksistä. Käytännössä metsätienmenojen vähennyskelpoisuus on MVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa eväty joissain tapauksissa sen vuoksi, että tie on

⁶⁰ HE 200/1992 vp s. 40.

⁶¹ Ahanen-Raitio 1999 s. 31.

rakennettu niin kevytrakenteiseksi, ettei se sovellu ympärivuotisiin metsätalouden kuljetuksiin. TVL 56 §:n perusteluista voi päätellä, että tarkoituksena olisi ollut jossain määrin rajata metsätien rakentamismenojen vähennyskelpoisuutta myös TVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa. Säännöksen sanamuoto on kuitenkin sellainen, että kaikki metsäteiden rakentamisesta ja kunnossapidosta aiheutuvat menot ovat käytännössä vähennyskelpoisia.⁶²

Säännöksen esimerkkiluettelossa mainittujen menojen lisäksi metsänomistajalla saattaa olla yleiskulujen luonteisia menoja, jotka kohdistuvat osittain metsätalouteen ja osittain metsänomistajan yksityistalouteen. Tällaisia menoja ovat esimerkiksi matkakustannukset, ATK-kulut ja konttorikulut.⁶³ Ne joudutaan verotuksessa arvionvaraisesti jakamaan vähennyskelpoiseen metsätalouden osuuteen ja vähennyskelvottomaan yksityistalouden osuuteen. Lisääntyneet elantomenot saa vähentää metsätalouteen liittyvistä työmatkoista. Pykälän 2 momentin säännöksen mukaan menot, joihin on saatu avustusta, ovat vähennyskelvottomia. Metsänparannuslainalla katetut menot ovat vähennyskelpoisia, mutta lainan lyhennykset vähennyskelvottomia.

Joissain tapauksissa meno kohdistuu osittain metsätalouteen ja osittain muuhun tulonhankkimiseen, esimerkiksi maatalouteen. Jos metsänomistaja esimerkiksi kaivaa maataloustraktoriin liitetyllä maatilakaivurilla metsäojia, traktorista ja kaivurista aiheutuneet menot tulee jakaa käytön suhteessa maatalouden ja metsätalouden menoiksi.

Tapauksessa KHO 2.9.1999 T 1362 maatalousyhtymän osakkaat asuivat toisella paikkakunnalla kuin metsä sijaitsi. Vuoden 1995 verotuksessa he olivat vaatineet vähennystä sekä matkakuluista metsätilalle että matkoista aiheutuneista lisääntyneistä elantokustannuksista. Elantokustannusten lisäystä ei hyväksytty vähennykseksi verotuksessa. Yksi yhtymän osakkaista vaati 5 013 mk elantokustannusten lisäystä hyväksyttäväksi menoksi. Verotuksen oikaisulautakunta katsoi, ettei verotusyhtymä voi vähentää päivärahoja, jos niitä ei ole maksettu osakkaalle. Yhtymän osakas vaati edelleen päivärahan vähentämistä sillä perusteella, että kysymyksessä on laskennallinen päiväraha, joka edellyttää ainoastaan matkan pituutta ja työmatkan kestoa koskevien edellytysten täyttymistä. Lääninoinikeus katsoi, että yhtymää verotetaan sen harjoittamasta metsätaloudesta TVL:n mukaan, joten metsätalouden pääomatulosta ei voi vähentää EVL 8 § 1mom. 12 kohdan tarkoittamaa elantokustannusten lisäystä. Koska verotoimistolla ja verotuksen oikaisulautakunnalla on

⁶² Kiviranta s. 5:21.

⁶³ Andersson (1995 s. 145–146) mainitsee esimerkkinä metsänomistajan matkakulut toisella paikkakunnalla sijaitsevalle metsäpälställe, jolla on myös kesämökki.

ollut menojen vähennyskelpoisuudesta eri käsitys, lääninoikeus ei ottanut asiaa välittömästi ratkaistavakseen vaan palautti asian verovirastolle.

Verovirasto ja kunnan veroasiamies valittivat edellä mainitusta lääninoikeuden päätöksestä KHO:een ja totesivat, että verotuskäytännössä on yleisesti hyväksytty maa- ja metsätalouden harjoittajille liikkeen- ja ammatinharjoittajien työmatkasta aiheutunutta elantokustannusten lisäystä vastaava elantokustannusten lisäys silloin, kun työmatka on tehty tilan ulkopuolelle. Metsätilaa on kuitenkin pidettävä varsinaisena työpaikkana, joten matkoja asunnolta metsätilalle ei voi pitää tilapäisinä työmatkoina. Verohallitus totesi KHO:lle antamassaan lausunnossa, että verotuskäytännössä päivärahan vähennysoikeus on myönnetty myös metsätalouden pääomatulosta, koska kysymys on samanlaisesta tulonhankkimistoiminnasta kuin muissakin tulonhankkimismuodoissa. Päivärahan vähennysoikeutta ei ole kuitenkaan katsottu olevan asunnon ja metsätilan välisistä matkoista, vaan esimerkiksi metsätalouden harjoittamiseen liittyvistä kurssi- tai tarvikehankintamatkoista. Metsää voidaan verohallituksen käsityksen mukaan pitää toimipaikkana. KHO katsoi niin ikään, ettei yhtymän osakkaiden omistamia metsätiloja voida katsoa tilapäisiksi työntekemispaikoiksi, joten yhtymän osakkaiden metsätilalle tekemistä matkoista ei voida vähentää omia päivärahoja.

KHO:n päätös 2.9.1999 T 1362 antoi aiheen kahteen lokakuussa 1999 tehtyyn lakialoitteeseen (LA 122/1999 vp ja LA 131/1999 vp). Toisessa aloitteessa esitettiin TVL 56 ja 72 §:n muuttamista ja toisessa EVL 8 §:n muuttamista. Aloitteiden sisältönä oli oman päivärahan vähennysoikeuden myöntäminen puun myyntitulojen verotuksessa. Aloitteita perusteltiin muun muassa sillä, että yhä useammalla metsänomistajalla on pitkä välimatka asunnolta metsätilalle. Perustelu on varteenotettava. Liikkeen- ja ammatinharjoittajat sekä maanviljelijät pyrkivät yleisesti asumaan lähellä yritystään. Metsänomistus taas on yleensä luonteeltaan sivutoimista. Harva metsänomistaja voi valita asuinpaikkaansa sillä perusteella, missä hänen metsänsä sijaitsee. Tästä johtuen metsänomistajille aiheutuu todellisia elantokustannusten lisäyksiä metsätaloudestaan yhä useammassa tapauksessa.

TVL 58 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan tulonhankkimiseen kohdistuvan velan korot ovat vähennyskelpoisia. TVL 59 §:n mukaan pääomatuloista voidaan verovelvollisen vaatimuksesta vähentää elinkeinotoiminnan ja maatalouden verovuoden tappio. Tappiot vähennetään pääomatuloista ennen korkoja mutta tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuvien menojen jälkeen. Jos pääomatulotkaan eivät riitä tappion kattamiseen, TVL 60 §:n mukaan luonnollinen henkilö ja kuolinpesä saa näin muodostuvasta pääomatulolajin alijäämästä tehdä verosta 131–134 §:ssä säädetyn alijäämähyvityksen.⁶⁴ Siltä osin kun alijäämää ei ole otettu huomioon verosta

⁶⁴ Ks. tarkemmin Henkilöverotuksen käsikirja s. 12:22–12:29.

tehtävänä vähennyksenä se vahvistetaan pääomatulolajin tappioksi, joka vähennetään verovelvollisen seuraavina vuosina saamista pääomatuloista 118 §:n mukaisesti. Vähennysoikeus säilyy kymmenen vuotta.⁶⁵

Hallituksen esityksen mukaan pääomatuloista olisi vähennetty velkojen korot, jos kysymyksessä ei ole opintotukilain (39/1984) 7 §:n 3 momentissa mainitusta avustuksesta eikä asuntotuotantolain 6 §:n 1 momentin 5 tai 6 kohdan nojalla myönnetystä lainasta ja jos korko kohdistuu verovuoteen, sitä seuraavaan vuoteen tai aiempiin vuosiin. Korot olisi uudistuksen jälkeenkin kohdistettava verovelvollisen eri tulolähteisiin, mutta muulla tavoin niitä ei enää eroteltaisi velan käyttötarkoituksen mukaan.⁶⁶ Valtiovarainvaliokunta ei ollut valmis näin suureen muutokseen. Valiokunnan mietinnön mukaan ainoastaan asunto-, opinto- ja tulonhankkimisvelan korot ovat vähennyskelpoisia pääomatulosta.⁶⁷ Rajausta vähennyskeltottoman koron ja tulonhankkimisvelan koron välillä olisi uusi, joten tulkintaongelmilta ei välttyttäisi. Korkojen vähentämisoikeus olisi laajempi kuin aiemman tulonhankkimistoiminnan ja niin sanotun muun ansiotoiminnan rajaama ala. Myös pienimuotoiseen sijoitustoimintaan otetun velan korot olisivat vähennyskelpoisia. Hankalia näyttötilanteita syntyy silloin, jos verovelvollinen hankkii omaisuutta, joka voi olla osittain omaan käyttöön tarkoitettua ja osittain sijoitustarkoituksiin hankittua. Tällainen tilanne syntyy esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen ostaa metsäkiinteistön, jolla sijaitsee myös vapaa-ajan asunto. Tällöin joudutaan arvioimaan, mikä osa kauppahinnasta ja vastaavasti sen maksamista varten otetusta lainasta kohdistuu metsätalouteen.

Metsäkiinteistön hankinnan rahoittamiseksi otetun lainan lisäksi myös metsänhoito- ja perusparannustöitä rahoitetaan osittain lainalla. Kestävän metsätalouden rahoituslain mukaan metsänhoito- ja perusparannustöihin on mahdollista saada tietyissä tilanteissa korkotukilainaa. Näitä niin sanottuja metsänparannuslainoja on viime vuosina myönnetty keskimäärin alle kymmenen miljoonaa markkaa vuodessa, mutta 1990-luvun alkuun saakka metsänparannuslainoja käytettiin yleisesti metsänhoito- ja perusparannustöiden rahoitukseen.

4.2.3 Yhteenveto

TVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen piirissä olevan tilan hankintamenosta saa tehdä metsävähennyksen. Kaikkiaan metsävähennyksenä voidaan vähentää enin-

⁶⁵ Koska yksittäisellä tilalla on puunmyyntituloja keskimäärin vain joka kolmas vuosi, mutta metsätalouden menoja joka vuosi, muodostuu metsätalouden tulos yksityismetsänomistajilla usein alijäämäiseksi. Ks. myös Niskakangas s. 8:8.

⁶⁶ HE 200/1992 vp s. 41.

⁶⁷ VaVM 74/1992 vp s. 6.

tään puolet metsän hankintahinnasta. Yhtenä verovuonna metsävähennyksen suuruus on enintään 40 prosenttia metsätalouden pääomatulosta, kuitenkin vähintään 10 000 markkaa. Tilan myynnin luovutusvoittoa laskettaessa metsävähennys vähennetään tilan hankintamenosta. Vastikkeettomissa saannoissa edellisen omistajan oikeus metsävähennykseen siirtyy uudelle omistajalle. Keskimääräiseen metsävähennykseen on päädytty lähinnä sen vuoksi, että puuston osuuden selvittäminen kiinteistön hankintahinnasta olisi kohtuuttoman työlästä.

Periaatteessa kaikki metsätalouteen liittyvät menot ovat vähennyskelpoisia metsätalouden pääomatuloista. Verovapaan tulon hankkimisesta aiheutuneet menot sekä elantomenot ovat kuitenkin vähennyskeltottomia. Metsätien rakentamisesta ja metsäojituksesta aiheutuneet menot ovat rajoituksetta vähennyskelpoisia TVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa, vaikka MVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa näiden menojen vähennyskelpoisuus edellyttää metsäkeskuksen ohjeiden mukaista työn toteutusta. Kun merkittävä osa metsänomistajista asuu nykyään usean sadan kilometrin etäisyydellä metsästään, on metsätalouden matkakulujen vähennyskelpoisuudella merkitystä metsätuloverotuksen lopputuloksen kannalta. Yrittäjäpäivärahaa ei voi vähentää metsänomistajan asunnon ja metsätilan välisistä matkoista.

Tyypillisen, eteläsuomalaisen 30 hehtaarin kaupunkilaismetsänomistajan TVL:ssä säädetty metsätuloverotus voisi vuonna 2000 näyttää seuraavalta:

- ei puunmyyntituloja eikä muita metsätalouden tuloja
- metsänhoitomaksu 500 mk
- metsänparannuslainan korkoja 800 mk
- metsäojituksen menojäännös 10 000 mk, vuosipoisto 1 500 mk
- tehty kolme matkaa metsätilalle: kaksi matkaa taimikonhoitoa ja yksi matka puukaupan valmistelua varten, vähennyskelpoinen meno $3 \times 500 \times 1,1 \text{ mk} = 1 650 \text{ mk}$
- metsätalouden alijäämä 4 450 mk vähennetään muista pääomatuloista

4.3 Tulon ja menon jaksottaminen

Jaksottamisessa on kysymys veronalaisten tulojen ja vähennyskelpoisten menojen jaksottamisesta kullekin verovuodelle. Jaksottamisongelma on tulon veronalaisuutta ja menon vähennyskelpoisuutta koskevasta laajuusongelmasta erillinen kysymys. Liiketaloustieteessä kehitetty meno tulon kohdalle -periaate merkitsisi täydellisesti toteutettuna sitä, että verovelvollinen saisi varsin pitkälle menevän määräämisvallan omasta tuloverotuksestaan. Verolain tarkoituksen ja tehtävien kannalta jaksottamissäännökset joudutaan käytännössä muotoilemaan kaa-

vamaisiksi ja rajaamaan verovelvollisen valintamahdollisuus täsmällisesti.⁶⁸

Suomessa on käytetty kolmea eri vaihtoehtoa verotuksellisesti relevantin erän ajallisessa kohdistamisessa. Suorite- tai toimitusperiaatteen mukaan tavaran toimitamisen tai palvelun suorittamisen ajankohta ratkaisee jaksotusajankohdan. Suoriteperiaate on vallitseva elinkeinotoiminnan tulolähteen verotuksessa. Maksu- tai kassaperiaatteen mukaan maksu- tai kassatapahtuma ratkaisee jaksotusajankohdan. Kassaperiaatetta noudatetaan maatalouden ja henkilökohtaisen tulolähteen verotuksessa. Laskutusperiaatteen mukaan laskun päiväys ratkaisee jaksotusajankohdan. Laskutusperiaatetta sovelletaan eräiltä osin arvonnäisäverotuksessa myyntien ja ostojen ajalliseen kohdistamiseen.⁶⁹

Seuraavassa haetaan vastausta kysymykseen, miten tulot ja menot jaksotetaan TVL:ssä säädetyssä metsätuloverotuksessa. Luvussa käsitellään ne varaukset, joita metsätalouden pääomatulosta voidaan tehdä tulevien menojen varalle. Edelleen käydään läpi, mitkä metsätalouden menot vähennetään vuosimenoina ja mitkä menot poistomenettelyn kautta. Metsätuloverotuksen poistosäännösten rinnalla tarkastellaan metsätalouden investointien vaikutusaikaa. Metsätalouden pitkäjänteisyyteen kuuluu, että pääosa metsätalouden investoinneista tuottaa tuloa vasta usean vuosikymmenen kuluttua.

4.3.1 Tulon jaksottaminen

TVL 110 §:n mukaan tulo katsotaan sen verovuoden tuloksi, jona se on nostettu, merkitty verovelvollisen tilille tai muuten saatu vallintaan. Luovutusvoitto verotetaan sinä vuonna, kun kauppa tai vaihto on tehty tai muu luovutus on tapahtunut. Puukaupassa yleinen maksuehto on, että osa kauppahinnasta maksetaan kuukauden kuluttua kaupan solmimisesta. Loppumaksu suoritetaan yleensä kuukauden kuluttua luovutusmittauksesta. Jos puun korjuu ajoittuu useammalle vuodelle, maksetaan yleensä myös välimaksuja korjuun etenemisen mukaan. Kassaperusteisessa verotuksessa kukin erä kauppahinnasta verotetaan sen vuoden metsätalouden tulona, jona se on maksettu.⁷⁰ Samoin menetellään metsästä saatujen vakuutus- ja muiden korvausten suhteen. Yksityistalouteen tai toiseen tulolähteeseen siirretyn puutavaran kantoraha-arvo luetaan ilmeisesti sen verovuoden tuloksi, jona puutavara on siirretty.

Yksityiskäyttönotossa ja tulolähdesiirroissa tuloutuksen ajankohta on jossain määrin tulkinnanvarainen. Metsänomistaja saattaa esimerkiksi valmistaa omasta metsästään tukkeja, jotka sahataan sahatavaraksi siirrettävällä kenttäsiirreillä,

⁶⁸ Andersson–Ikkala 2000 s. 266–267.

⁶⁹ Wikström 1999 s. 122–123.

⁷⁰ Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:2.

joka tuodaan tilalle. Koska sahatavarakuivaamoa ei ole, sahatavara tapuloidaan harvaan pinoon tuuliselle paikalle kuivumista varten. Sahatavaran kuivuttua se varastoidaan edelleen samalla tilalla. Vaikkapa kahden vuoden kuluttua sahatavara käytetään metsänomistajan asuinrakennuksen korjaukseen. Näytön kannalta ei lie-
ne muuta vaihtoehtoa kuin lukea sahatavaran kantoraha-arvo sen vuoden verotetta-
vaksi tuloksi, jona sahatavara on käytetty rakennukseen. Teoreettisesti oikeampi
olisi se ajankohta, jolloin puutavara on päätetty ottaa omaan käyttöön myymisen
asemesta.

Puun myyntitulojen verotukseen siirtymisen yhteydessä sahatavaran yksityis-
käyttöön otossa on ongelmia myös sen vuoksi, että käytännössä maataloilla varastoi-
daan sahatavaraa joskus pitkiäkin aikoja. Niinpä maataloilla on edelleenkin ennen
vuotta 1993 sahattua sahatavaraa, joka voidaan ottaa yksityiskäyttöön ilman vero-
seuraamuksia. Näyttövaikeuksien välttämiseksi on syytä säilyttää asianmukainen
varastoinventaario.⁷¹

Ruotsissa hankintapuun ja Norjassa sekä hankinta- että pystykauppapuun tuotta-
ma tulo kirjataan verotukseen suoriteperiaatteella, toisin kuin Suomessa. Toisaalta
Ruotsissa ja Norjassa on osalle metsänomistajia säädetty myös kirjanpitolovel-
lisuus. Ruotsin hankintapuun varastoja koskevat säännökset antavat mahdollisuuden
verosuunnitteluun.⁷²

4.3.2 Menovaraus ja tuhovaraus

Tulevaisuus on elinkeinotoiminnassakin aina epävarma. Elinkeinotoiminnan tulot
saattavat jäädä odotettua pienemmiksi ja voi aiheutua odottamattomia menoja tai
menetyksiä. Kirjanpidossa noudatettavaan varovaisuusperiaatteeseen kuuluu tämän
epävarmuuden huomioon ottaminen. Yksi tapa noudattaa varovaisuusperiaatetta on
muodostaa nykyisestä tulosta varaus tulevien menojen kattamiseksi. Kun varaus
tehdään, tuloslaskelman tuotoista vähennetään varauksen määrä ja merkitään se
taseeseen. Varausta purettaessa tehdään päinvastaiset kirjaukset. Varaus noudattaa
meno tulon kohdalle -periaatetta. KPL 5 luvun 14 §:ssä säädetään pakollisesta
varauksesta ja saman luvun 15 §:ssä vapaaehtoisesta varauksesta.⁷³ Tuloverotukses-
sa varausten käyttöala on nykyisellään melko suppea. TVL:ssä säädettyssä metsä-
loverotuksessa on kaksi varausmahdollisuutta: menovaraus ja tuhovaraus.

Luonnollinen henkilö, kuolinpesä ja näiden muodostama verotusyhtymä ja yh-
teisetuus saavat TVL 111 §:n 1 momentin nojalla tehdä metsätalouden pääomatu-
lostta menovarausten. Tällöin jätetään lukematta verovuoden tuloksi varausta vas-

⁷¹ Niskakangas s. 8:5.

⁷² Ks. s. 250–251 ja 285.

⁷³ Ks. tarkemmin Järvinen et al 1998 s. 436–449.

taava määrä metsätalouden pääomatulosta käytettäväksi metsätalouden pääomatulon hankkimisesta aiheutuvien menojen kattamiseen. Varauksen voi tehdä ainoastaan maatilalta saadusta metsätalouden pääomatulosta, eikä menovarausta myönnetä elinkeinotoimintaan kuuluvalla metsällä. Menovaraus on enintään 15 prosenttia metsätalouden pääomatulosta, josta on vähennetty metsävähennyksen määrä.⁷⁴ Menovaraus on tuloutettava TVL 111 §:n 2 momentin mukaan Oulun ja Lapin läänissä kuuden ja muualla maassa neljän seuraavan verovuoden aikana. Poistoina vähennettäviä menoja voidaan varauksella kattaa kuitenkin vain vuotuista poistoa vastaava määrä.⁷⁵

Lainkohdan perusteluissa metsätalouden menovaraksesta todetaan seuraavaa:

”Metsätalous poikkeaa lähes kaikista muista tulonhankkimistoiminnoista siinä, etteivät tulot ainakaan pienillä maatiloilla yleensä kerry vuosittain, vaan esimerkiksi 5–10 vuoden välein. Metsään kohdistuvia menoja on sen sijaan joka vuosi. Päätehakkuisiin liittyy lakisääteinen metsänuudistamisvelvoite. Metsän uudistamiseen liittyvät toimenpiteet on usein mahdollista suorittaa vasta 1–3 vuoden kuluessa päätehakuusta.

Metsätaloudesta saatujen tulojen ja erityisesti metsän uudistamismenojen samanaikaisuuden parantamiseksi ehdotetaan, että luonnollinen henkilö, kuolinpesä ja näiden muodostama verotusyhtymä saisivat jättää lukematta verovuoden tuloksi osan maatilana pidettävältä kiinteistöltään saamasta metsätalouden pääomatulosta. Jos metsä kuuluu elinkeinotoimintaan, tätä oikeutta ei kuitenkaan olisi. Menovarauksen määrä olisi käytettävä tulon hankkimisesta aiheutuneiden menojen kattamiseen. Menovarauksen enimmäismäärä olisi 15 prosenttia metsätalouden pääomatulon määrästä, josta on tehty metsävähennys. Tämä määrä olisi tuloutettava neljän seuraavan verovuoden aikana. Ottaen huomioon Oulun ja Lapin läänin erityisolosuhteet aika olisi näissä lääneissä kuusi vuotta. Menovarauksen tekeminen merkitsisi sitä, että verovelvollinen voisi neljänä/kuutena vuotena tulouttaa tätä tuloa kattaakseen noina vuosina syntyviä menoja. Poistoina vähennettävistä menoista saataisiin kattaa vain vuotuista poistoa vastaava määrä. Neljännen/kuudennen vuoden päättyessä käyttämättä olevan menovarauksen määrä olisi tuloutettava suoraan metsätalouden pääomatuloksi. Tätä määrää ei luettaisi metsävähennyksen eikä uuden menovarauksen laskentapohjaan. Jos verovelvollinen on saanut vakuutus- tai vahingonkorvausta metsätuhon johdosta, korvauksesta saataisiin jättää tuloksi lukematta samaksi ajaksi se määrä, joka tarvitaan tuhoutuneen metsän uudistamiseen.”⁷⁶

⁷⁴ Kiviranta (s. 5:15) kiinnittää huomiota siihen, että menovarauksen tekemismahdollisuudet supistuvat metsävähennyksen yleistyessä.

⁷⁵ Ks. myös Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:8–14:9.

⁷⁶ HE 200/1992 vp s. 46–47. Ks. myös Niskakangas s. 8:11–8:12.

Samalla luonnollisella henkilöllä voi olla sekä sijoitustoimintaan että elinkeinotoimintaan käytettäviä metsäkiinteistöjä.⁷⁷ Elinkeinotoimintaan käytettävää metsäkiinteistöä ei pystytä tällöin rajaamaan varauksen ulkopuolelle, ellei varausta seurata tilakohtaisesti. Verohallituksen muistiinpanovelvollisuudesta ja muistiinpanoista antaman päätöksen 4 §:n 2 momentin mukaan metsätalouden muistiinpanoissa on selvitettävä menovarauksen ja metsätuhoalueen menovarauksen (tuhovarauksen) tekeminen ja käyttäminen. Sen sijaan varauksen tilakohtainen seuranta ei ole päätöksen mukaan pakollista. Jos samalla verovelvollisella on myös elinkeinotoimintaan käytettävä metsäkiinteistö, on epäselvyyksien välttämiseksi suositeltavaa seurata varausta tilakohtaisesti.

Metsätalouden pääomatulosta myönnettävän menovarauksen rajaaminen luonnollisiin henkilöihin ja vastaaviin perustuu pääasiassa metsäpoliittisiin syihin. Metsätalouden menot tulevat suurelta osin uudistushakkuuta seuraavina vuosina riippumatta siitä, omistaako metsän luonnollinen henkilö vai esimerkiksi metsäteollisuusyhtiö. Tosin muiden kuin luonnollisten henkilöiden ja heistä muodostuvien yhteisöomistajien metsänomistus on usein laajaa. Jos sama verovelvollinen omistaa paljon metsää, käytännössä joka vuosi on sekä metsätalouden tuloja että menoja, jolloin menovarauksen tarve on vähäisempi. Kaikkien juridisten henkilöiden metsänomistus ei kuitenkaan ole laajaa. Jos nimen omaan metsänomistuksen laajuus olisi ollut perusteena, olisi menovaraus ollut tarkoituksenmukaista rajata esimerkiksi niihin verovelvollisiin, jotka omistavat vähemmän kuin tuhat hehtaaria metsää. Näin ei menetelty, koska menovarauksella on metsäpoliittisia perusteita. Metsänuudistamistöiden suoritelmäärät ovat 1990-luvulla jääneet jälkeen tavoitteista, ja menovaraus on omiaan kannustamaan metsänuudistamistöihin.

Jos metsätalouden pääomatulosta tehtyä menovarausta ei käytetä säädetyssä ajassa, käyttämätön osa tuloutuu määrääjän viimeisen vuoden verotettavaksi metsätalouden pääomatuloksi. Tuloutettua määrää ei voi lukea metsävähennyksen eikä uuden menovarauksen laskentapohjaan. Metsätuhotilanteissa on käytettävissä normaalia laajempi varausmahdollisuus. Metsätuhon perusteella saadusta vakuutus- tai vahingonkorvauksesta saadaan jättää lukematta metsätalouden pääomatuloksi edellä mainituksi ajaksi se määrä, joka tarvitaan tuhoutuneen metsän uudistamiseen. Verohallitus on muistiinpanovelvollisuudesta ja muistiinpanoista antamansa päätöksen (1807/1995) 4 §:n 4 momentissa määrännyt, että tuhovaraus edellyttää metsätalouden muistiinpanokirjaan liitettyä metsänhoitoyhdistyksen tai metsäkeskuksen antamaa tai muuta luotettavaa selvitystä tuhoutuneen metsän uudistamismenojen arvioidusta määrästä.⁷⁸

⁷⁷ Metsäverotusta koskevien säännösten soveltamisesta eri metsänomistajaryhmiin ks. Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:12–14:14.

⁷⁸ Luotettavana selvityksenä voitaneen normaalisti pitää myös puun ostajan antamaa todistusta tuhoutuneen metsän uudistamismenojen arvioidusta määrästä.

Tuhovaraus voidaan tehdä samana vuonna menovarauksen kanssa, eikä tuhovaraus vähennä menovarauksen määrää. Käytännössä metsätuhosta saadaan usein sekä verovapaata että veronalaista korvausta. Esimerkiksi metsäpaloalueen uudelleen metsittämiseen yksityismetsänomistajan on mahdollista saada kestävän metsätalouden rahoituslain mukaista tukea, joka on verovapaata.

Valtioneuvoston hirvieläinvahinkojen korvaamisesta antaman päätöksen (319/1982) nojalla yksityismetsänomistajan on mahdollista saada valtiolta korvausta hirvieläinten metsätaloudelle aiheuttamasta vahingosta. Mahdolliset vakuutuskorvaukset ovat veronalaista metsätalouden pääomatuloa. Korvaukset ovat pääsääntöisesti pienempiä kuin tuhoutuneen metsän uudistamisesta kaikkiaan aiheutuvat kustannukset. Tuhovarauksen enimmäismäärä on kuitenkin korvauksen veronalaisen osuuden määrä eikä metsän uudistamiskustannusten kokonaismäärä. Jos korvaus kattaa pelkästään puuston laatu- ja määrätappioita, mutta ei metsän uudistamiskustannuksia, tuhovarausta ei voi tehdä.

Sekä Ruotsiin että Norjaan verrattuna TVL:ssä säädetty metsätalouden menovarausmahdollisuus on suppea.⁷⁹ Toisaalta Ruotsin metsätilijärjestelmässä ja Norjan metsämaksujärjestelmässä on perusajatuksena, paitsi varautua tuleviin metsätalouden menoihin, myös tulontasaus metsätalouden tulojen epäsäännöllisyyden vuoksi. Suomessa ei ole vastaavaa tarvetta proportionaalisen metsätalouden pääomatulon verokannan ansiosta. Norjan metsämaksujärjestelmän jotkin elementit saattaisivat olla Suomessakin metsäpoliittisesti perusteltuja.

4.3.3 Menon jaksottaminen

Metsätalouden menojen jaksottamisesta säädetään TVL 115 §:ssä seuraavasti:

”Vuotuisina enintään 15 prosentin suuruisina, poistamatta olevan hankintamenon perusteella määrättävinä poistoina vähennetään seuraavat menot:

- 1) pysyvien metsäteiden rakentamismenot;
- 2) metsän ojituksesta aiheutuneet menot.

Metsätalouteen liittyvien koneiden, kaluston ja laitteiden sekä rakennusten ja rakennelmien ja muiden hyödykkeiden hankintamenot vähennetään vuotuisina menojäännöksestä tehtävinä poistoina maatilatalouden tuloverolain 8–10 §:n säännösten mukaan.

Enintään 1 000 markan suuruinen meno tai menojäännös saadaan poistaa kerralla.”

Pysyvien metsäteiden perusparannusmenot sekä kunnostusojituksen menot vähennetään enintään 15 prosentin menojäännöspoistoina.⁸⁰ Sen sijaan metsätien vuotui-

⁷⁹ Ks. s. 253–255 ja 283–287.

⁸⁰ Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:10.

set kunnossapitomenot vähennetään kerralla. Metsätalouteen liittyvien koneiden, kaluston ja laitteiden sekä rakennusten ja rakennelmien ja muiden hyödykkeiden hankintameno vähennetään samalla tavoin kuin MVL:ssä on säädetty vastaavien maataloudessa käytettävien hyödykkeiden osalta.⁸¹

Hallituksen esityksen perustelujen mukaan aktivoimispakko koskisi vain metsäteiden rakentamis- ja perusparannusmenoja ja metsäojituksesta tai kunnostusojituksesta aiheutuneita menoja.⁸² Aktivoimispakkoon viittaa myös säännöksen sanamuoto: ...poistamatta olevan hankintamenon perusteella *määrättävinä* (kurs. tässä) poistoina... Taustalla on ilmeisesti se, että MVL 13 §:ssä säädetään metsäojien ja -teiden rakentamismenojen poistosta, joka on aina 15 prosenttia. TVL 115 §:n 1 momentin mukaan poiston suuruus on kuitenkin enintään 15 prosenttia vuodessa. Metsänomistaja voi siis TVL:n mukaan toimitettavassa metsätuloverotuksessa valita, kuinka suuren poiston hän tekee, mutta mahdollisesti hänen on pakko poistaa joka vuosi edes vähän poistamattomasta menojäännöksestä. Toisaalta verosuunnittelun kannalta metsänomistajan ei ole järkevää tehdä pienempää kuin 15 prosentin poistoa niin kauan kun pääomatulojen verokanta säilyy ennallaan (olettaen, ettei vallitse deflaatiotilanne). Jos verokanta olisi nousemassa, metsänomistajan kannattaisi tehdä mahdollisimman pieni poisto niin kauan kun alemmaa verokantaa vielä sovelletaan. Verotuskäytännössä TVL 115 § 1 momenttia on tulkittu siten, että metsänomistaja voi valita minkä tahansa poistoprosentin välillä 0–15 metsäteiden ja metsäojien hankintamenojäännöksen poistolle.

Muiden metsäteiden kuin pysyvien metsäteiden rakentamismenot vähennetään kerralla. Rajanveto pysyvän ja tilapäisen metsätien välillä voi olla joskus vaikeaa. MVL 13 §:n mukaan ainoastaan ympärivuotisesti metsätalouden kuljetuksiin sopivien teiden rakentamismenot ovat ylipäätään vähennyskelpoisia MVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa, toisin kuin TVL:ssä. Selvää on, että kaikki ympärivuotisiin metsätalouden kuljetuksiin sopivat metsätiet ovat myös pysyviä metsäteitä. Pysyvän metsätien käsite on kuitenkin ilmeisesti laajempi kuin ympärivuotisesti metsätalouden kuljetuksiin sopivan tien käsite. TVL:n esitöistä ei löydy johtoa säännöksen tulkintaan tältä osin. Tyypillisesti tilapäisenä metsätienä voidaan pitää sellaista tietä, joka on rakennettu yhden leimikon puunkorjuuta varten.

TVL:n esitöissä ei ole myöskään määritelty metsätien käsitettä. Käytännössä sovellettaneen MVL:n kriteereitä tältä osin myös TVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa. Tällöin edellytyksenä on, että tie on tarkoitettu pääasiassa metsätalouden kuljetuksiin. Esimerkiksi sellaisen tien, jonka käytöstä 30 prosenttia on metsätalouden liikennettä ja 70 prosenttia vapaa-ajan asuntoihin liittyvää liikennettä,

⁸¹ Samanlaisen poistomenettelyn perusteena on, että samoja koneita ja laitteita käytetään usein sekä maa- että metsätaloudessa (HE 200/1992 vp s. 47).

⁸² HE 200/1992 vp s. 47.

rakentamismenoa ei vähennetä TVL 115 §:n 1 momentin mukaisena, enintään 15 prosentin menojäännöspoistona. Kun 30 prosentin osuus tien rakentamismenosta on kuitenkin katsottava TVL 56 §:ssä tarkoitetuksi metsätalouden pääomatuloon kohdistuvaksi menoksi, se lienee vähennettävä vuosimenona. Käytännössä metsätiet rakennetaan yksityismetsissä suurelta osin kestävänsä metsätalouden rahoituslain ehdoilla yhteishankkeina. Rahoituslain mukaisella tuella voidaan rahoittaa pelkästään sellaisia teitä, joiden käytöstä pääosa on metsätalouden liikennettä.

Sellaisten metsätalouden koneiden, kaluston ja laitteiden, joiden todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään kolme vuotta, hankintameno vähennetään MVL 8 §:n mukaan kerralla sinä verovuonna, jona se on suoritettu. Esimerkiksi moottori- ja raivaussahan sekä metsätalouden käsityövälineiden hankintameno vähennetään kerralla.⁸³ Muiden koneiden, kaluston ja laitteiden hankintameno vähennetään enintään 25 prosentin menojäännöspoistoin. Tämä poistosäännös koskee esimerkiksi traktoria metsävarusteineen, metsätalouden ajoihin käytettävää moottorikelkkaa sekä hakkuukonetta. Jos näin laskettu poisto on pienempi kuin kymmenen prosenttia verovuonna ja sitä edeltäneenä kolmena vuonna hankittujen ja edelleen käytössä olevien koneiden, kaluston ja laitteiden hankintamenojen yhteismäärästä, saadaan poisto tehdä viimeksi mainitun suuruksena. Enintään 1000 markan suuruisen meno vähennetään kerralla (TVL 115 §).⁸⁴

Hankintamenosta vähentämättä jäänyt osa koneista, kalustosta ja laitteista saaduista luovutushinnoista ja muista vastikkeista sekä korvauksista katsotaan MVL 8 §:n mukaan veronalaiseksi tuloksi. Arvonalenemisen, tuhoutumisen tai vahingoittumisen seurauksena on mahdollista tehdä lisäpoisto, joka alentaa koneiden, kaluston ja laitteiden poistamattoman menojäännöksen käypään arvoon. Myös perusparannusmenot katsotaan hankintamenoiksi.

Metsätalouden rakennuksen ja rakennelman hankintameno, johon on lisätty mahdolliset perusparannusmenot, vähennetään MVL 9 §:n mukaan menojäännöspoistoin. Poiston enimmäismäärä on talousrakennuksissa kymmenen prosenttia, asuin-, toimisto- ja niihin verrattavissa rakennuksissa kuusi prosenttia, kasvihuoneissa ja muissa kevyissä rakennelmissa 20 prosenttia sekä vesistön pilaantumisen ja ulkoilman saastumisen estämiseksi hankituissa rakennelmissa enintään 25 prosenttia. Jos verovelvollinen osoittaa omaisuuden arvon alentuneen, voidaan tehdä lisäpoisto, joka alentaa poistamattoman hankintamenon osan omaisuuden käypään arvoon. Enintään 1000 markan suuruisen menojäännöspoistetaan kerralla.⁸⁵

Rakennuksia on pääasiassa metsätalouden käytössä vähän. Tavallisimpia ovat kalustosuojat, joissa poistoprosentti on enintään kymmenen. Tautokutujen enim-

⁸³ Kiviranta s. 5:21.

⁸⁴ Ks. myös Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:10.

⁸⁵ Niskakangas s. 8:10.

mäispoisto on 20 prosenttia.⁸⁶ Myös asuinrakennuksesta tehtävä enintään kuuden prosentin poisto voi tulla kysymykseen esimerkiksi silloin, kun muuten autiona olevaa asuinrakennusta käytetään metsätöiden aikana majoitukseen. Edellytyksenä on kuitenkin, ettei kysymys ole vähennyskeltottomasta elantomenosta.

MVL 9 §:n 4 momentin (1541/1992) mukaan maatalouteen kuuluvan rakennuksen tai rakennelman enintään 6000 markan suuruinen poistamaton hankintameno vähennetään kertapoistona. Tätä säännöstä ei kuitenkaan sovelleta metsätalouden rakennuksiin ja rakennelmiin TVL 115 §:n 2 momentin viittaussäännöksen perusteella. Metsätalouden rakennuksiin ja rakennelmiin sovelletaan 1000 markan menojäännöksen vähimmäismäärää TVL 115 §:n 3 momentin mukaan.

Vesistön pilaantumista ehkäiseviä rakennelmia tehdään nykyään pääsääntöisesti metsäojitusalueilla. Metsäojitusvedet lasketaan yleensä lietekuopan tai -altaan kautta vesistöön. Lietealtaassa veden virtausnopeus hidastuu niin paljon, että veden mukana olevaa kiintoainesta jää altaan pohjalle eikä kulkeudu veden mukana vesistöön. Lietealtaan rakentamismenot saa vähentää enintään 25 prosentin poistona, kun metsäojituksessa enimmäispoisto on 15 prosenttia.

Kysymys metsätalouden ympäristöinvestointien vähennyskelpoisuudesta on josain määrin tulkinnanvarainen. TVL 56 §:ssä ei ole mitään metsätalouden ympäristöinvestointiin viittaavaa, vaikka säännöksessä oleva luettelo onkin esimerkkiluettelo metsätalouden pääomatulosta tehtävistä vähennyksistä. MVL 9 §:ssä, jota TVL 115 §:ssä olevan viittauksen nojalla sovelletaan myös metsätaloudessa, taas säädetään pelkästään menon jaksottamisesta, ei menojen vähentämiskelpoisuudesta sinänsä. Koska nykyään metsätalouteen katsotaan yleisesti kuuluvan myös metsien ekologisen kestävyuden säilyttäminen, olisi perusteltua lisätä TVL 56 §:ään maininta metsätalouden ympäristöinvestointien vähennyskelpoisuudesta.

MVL 10 §:n mukaan salaojien poistamattomasta hankintamenosta tehdään enintään 20 prosentin vuotuinen poisto. Siltojen, patojen ja muiden sellaisten hyödykkeiden poisto on enintään kymmenen prosenttia menojäännöksestä. Vesistön pilaantumisen ja ulkoilman saastumisen estämiseksi hankittujen hyödykkeiden poiston suuruus saa olla kuitenkin enintään 25 prosenttia. Salaojia ei metsätaloudessa käytännössä ole. Sen sijaan metsäteihin liittyviä siltoja on olemassa, ja niiden hankintameno poistetaan MVL 10 §:n mukaisesti. Myös patoja tehdään metsätaloudellisiin tarkoituksiin, tosin harvoin.

Soiden metsäojituksissa on aikoinaan käytetty myös sellaisia rakenteita, jotka muistuttavat peltojen salaojia. Oma kysymyksensä on pellon salaojien hankintamennon poistamattoman menojäännöksen käsittely silloin, kun peltoa metsitetään. MVL 5 §:n 12 kohdan mukaan maatalouden veronalaista tuloa on verovelvollisen

⁸⁶ Vertaa Kiviranta s. 5:20.

toiseen tulolähteeseen siirretyn maatalousomaisuuden verotuksessa poistamatta oleva hankintamenon osa. Salaojien hankintamenon poistamatta oleva menojäännös tuloutuu siten maatalouden tuloksi sinä vuonna, kun pelto metsitetään. Salaojitus kuitenkin edistää taimikon kasvua erityisesti hienojakoisilla, tiiviillä maapohjilla. Tällöin vaikuttaa perustellulta, että salaojien hankintamenon poistamattomasta menojäännöksestä voitaisiin edelleen tehdä poistoja. Käytännössä pellon metsitys tapahtuu valtaosin avo-ojitetuilla pelloilla. Vuodesta 2000 alkaen pellonmetsityksestä ei ole enää myönnetty tulonmenetyskorvausta, mikä vähentänee suoritemääriä merkittävästi.

Soiden metsäojitustoiminta on menneinä vuosikymmeninä ollut hyvin laajaa, ja toisinaan on ojitettu myös metsänkasvatukseen sopimattomia soita. Nykyään pyritään ennallistamaan metsänkasvatukseen sopimattomia, ojitettuja soita. Ennallistamisessa rakennetaan patoja ja tukitaan ojia sekä mahdollisesti poistetaan puusto. Kestävän metsätalouden rahoituslain nojalla yksityinen metsänomistaja voi saada tukea suon ennallistamiseen. Metsähallitus on kokeillut ennallistamista. Suon ennallistaminen voitaneen joissain tilanteissa katsoa MVL 10 §:ssä tarkoitetuksi vesistön pilaantumisen estämiseksi hankituksi hyödykkeeksi, jolloin hankintameno poistetaan enintään 25 prosentin menojäännöspoistoin.

Metsätalouden tarvikkeiden ja kaluston hankintamenon poistosäännökset ovat samantyyppiset Suomessa, Ruotsissa ja Norjassa. Sen sijaan metsäteiden ja -ojien hankintamenon poistosäännökset eroavat toisistaan. Ruotsissa metsäojituksen hankintameno vähennetään kerralla, ja Norjassa sekä metsätien että metsäojituksen hankintameno vähennetään kerralla.⁸⁷ Pitkävaikutteisten investointien etupainotusten poistosäännösten taustalla ovat metsäpoliittiset perusteet.

4.3.4 Yhteenveto

TVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa noudatetaan kassaperiaatetta, eli metsätalouden tulot ja menot kohdistetaan ajallisesti maksuajankohdan perusteella. Samaa puukauppaan liittyy yleisesti kahdelle tai useammalle verovuodelle ajoittuvia maksutapahtumia. Suuri osa metsätalouden menoista syntyy metsän uudistamistöistä muutaman vuoden kuluttua hakkuusta. Tulojen ja menojen samanaikaisuuden lisäämiseksi metsänomistaja voi tehdä enintään 15 prosentin suuruisen menovaruksen metsätalouden pääomatulosta. Menovaraus on käytettävä Etelä-Suomessa neljän ja Pohjois-Suomessa kuuden vuoden aikana. Metsätuhon seurauksena maksetusta vakuutus- tai vahingonkorvauksesta voi muodostaa tuhovaruksen samaksi ajaksi.

⁸⁷ Ks. s. 248–249 ja 285–287.

Alle 1000 markan suuruiset metsätalouden menot ja menojäännökset vähennetään kerralla. Tätä suuremmat koneiden, kaluston ja laitteiden hankintamenot vähennetään enintään 25 prosentin menojäännöspoistoin, jos koneen tai laitteen todennäköinen taloudellinen käyttöaika on yli kolme vuotta. Metsänomistajan yleisimmän konehankinnan, moottorisahan, hankintameno vähennetään kerralla. Metsätien rakentamismeno ja metsäojitusmeno vähennetään enintään 15 prosentin menojäännöspoistoin. Metsätien hoitokulut vähennetään vuosimenoina.

4.4 Siirtymäsäännökset

Siirtyminen metsätalouden keskimääräisen tuoton verotuksesta todellisen tulon verottamiseen synnyttää useita siirtymävaiheen kysymyksiä. Ensinnäkin joudutaan määrittelemään se ajankohta, josta lukien todelliset puun myyntitulot ovat veronalaisia ja todelliset metsätalouden menot ovat vähennyskelpoisia. Toiseksi joudutaan ratkaisemaan, miten verotetaan sellaista puun myyntituloa, josta on vanhan verojärjestelmän aikana jo maksettu metsän kasvun perusteella veroa. Kun jonkinlainen siirtymäkausi on kohtuullinen kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi, syntyy kysymys, miten tilojen omistajanvaihdoksia käsitellään siirtymäkauden aikana. Seuraavassa tarkastellaan, miten nämä kysymykset ratkaistiin vuoden 1993 pääomaverouudistuksessa.

4.4.1 Verojärjestelmän valinta

Verojärjestelmän valinnasta säädetään TVL 140 §:n 1–2 momentissa seuraavasti:

”Luonnollisen henkilön, kuolinpesän ja näiden muodostaman verotusyhtymän veronalaisena ansiotulona pidetään vuosilta 1993–2005 toimitettavissa verotuksissa maatilatalouden tuloverolain mukaan laskettua metsätalouden puhdasta tuloa, jos verovelvollinen esittää asiaa koskevan vaatimuksen ennen vuodelta 1993 toimitettavan verotuksen päättymistä. Verovelvollisen metsätaloudesta saamaan tuloon ei näinä vuosina sovelleta tämän lain metsätalouden pääomatulon verotusta koskevia säännöksiä. Jos metsän omistus on jakautunut usealle verovelvolliselle, metsätalouden puhtaan tulon verotusta sovelletaan ainoastaan heidän yhteisesti esittämästään vaatimuksesta.

Jos metsän omistusoikeus on siirtynyt vuoden 1993 aikana, 1 momentissa tarkoitetun vaatimuksen saa tehdä metsän 31 päivänä joulukuuta 1993 omistanut verovelvollinen. Edellistä omistajaa verotetaan myymästään metsästä kuten uutta omistajaa.”⁸⁸

⁸⁸Ks. myös Kiviranta s. 5:1–5:4 ja Niskakangas s. 8:17–8:18.

Hallituksen esityksessä perustellaan metsätuloverojärjestelmän valintaa seuraavasti:

”Koska veroa on pinta-alajärjestelmässä maksettu keskimääräisen metsänkasvun perusteella, on niillä metsänomistajilla, jotka eivät omistusaikanaan ole myyneet kasvua vastaavaa puumäärää, jo kertaalleen verotettua puustoa. Siirtymäsäännösten tulisi ottaa huomioon se, että samaa puustoa ei verotettaisi kahteen kertaan. Tämän vuoksi ehdotetaan, että luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä ja näiden muodostamalla verotusyhtymällä sekä yhteisellä olisi oikeus valita vanhan ja uuden järjestelmän välillä. Muut verovelvolliset siirtyisivät uuteen järjestelmään lain tullessa voimaan.

Metsänomistajan tulisi ennen vuodelta 1993 toimitettavan verotuksen päättymistä ilmoittaa, että hän haluaa säilyttää nykyisen maatilatalouden tuloverolain mukaisen pinta-alaperusteisen verotuksen 13 vuodeksi eteenpäin. Verotusjärjestelmän vaihtaminen siirtymäkauden aikana ei olisi mahdollista. Avio- puolisoitten, kuolinpesien ja verotusyhtymien verotus voitaisiin toimittaa metsätalouden puhtaan tulon mukaan ainoastaan siinä tapauksessa, että he tekevät tätä koskevan vaatimuksen yhteisesti.

Jos verovelvollinen ei itse tee valintaa metsätuloverojärjestelmäkseen, tai jos valinta on epäselvä, verovelvolliseen olisi sovellettava uusia säännöksiä.

Kun valinta tehdään vasta ennen vuodelta 1993 toimitettavan verotuksen päättymistä eli vuonna 1994, on laissa oltava säännös siitä, kuka saa valita verojärjestelmän niissä tapauksissa, joissa metsän omistusoikeus on vuoden 1993 aikana siirtynyt. Hallinnollisista syistä ehdotetaan, että vaatimuksen pinta-alaperusteisen järjestelmän mukaan toimitettavasta verotuksesta saisi tehdä se, joka omistaa metsän 31 päivänä joulukuuta 1993. Jos uusi omistaja valitsee pinta-alaperusteisen verotuksen, myös alkuvuoden metsän omistaneen verovelvollisen tämän metsän verotukseen sovellettaisiin samaa järjestelmää vuonna 1993. Jos uusi omistaja ei esitä vaatimusta, molempia omistajia verotettaisiin kaupan kohteena olleesta metsästä uuden järjestelmän mukaan.”⁸⁹

Tapauksessa KHO 1993 B 513 haettiin ennakkotietoa siitä, voiko henkilö valita yksin omistamilleen metsätiloille MVL:n mukaisen verotuksen ja puolisonsa kanssa yhdessä omistamilleen tiloille TVL:n mukaisen metsätuloverotuksen. Myös puolisoilla oli yksin omistettuja tiloja, mutta niissä oli vain vähän metsää. Kaikki tilat sijaitsivat samassa kaupungissa. Kaikkien tilojen peltoja käytettiin puolisoitten yhdessä harjoittamaan maatalouteen. Puolisoiden omistamia metsiä oli hoidettu ja hallittu yhteiseen lukuun siten, että hakijan, joka oli varsinainen yrittäjä, omistamat metsät ja yhteisesti omistetut metsät muodostivat yhden maatilalla. KVL antoi asiasta päätöksen 3.6.1993. Päätöksen perusteluissa todetaan, että luonnollisen henkilön oikeuteen valita verojärjestelmä omille tiloilleen ei vaikuta se, minkä järjestelmän

⁸⁹ HE 200/1992 vp s. 51–52.

hän yhdessä puolisonsa kanssa valitsee yhteisesti omistetuille metsäkiinteistöille. KVL:n ennakkotiedon mukaan hakija voisi valita yksin omistamilleen tiloille MVL:n mukaisen metsätuloverotuksen.

Verohallitus vaati edellä mainittua KVL:n päätöstä muutettavaksi siten, että hakija ei voi yksin omistamilleen tiloille valita MVL:n mukaista metsätuloverotusta, jos yhteisesti omistetuilta tiloilta saaduista metsätuloista verotetaan TVL:n mukaan. Vaatimuksen perusteena oli, että MVL 2 §:n 2 momentin mukaan maatilalla tarkoitetaan sellaista itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta. Maatila voi muodostua joko yhdestä tai useammasta maarekisteriin merkitystä tilasta tai erottamattomasta määräalasta. Itsenäisen taloudellisen yksikön käsite sisältää itsenäisyyden sekä menojen että tulojen osalta. Perheviljelmänä hoidetulla maatilalla on käytännössä harvoin mahdollisuuksia omistajakohtaiseen taloudenpitoon. Tässä tapauksessa puoliset harjoittavat maa- ja metsätaloutta yhdellä maatilalla, joka koostuu sekä kummankin erikseen että myös yhteisesti omistetuista tiloista. TVL 14 §:n 4 momentin mukaan puolisoitten yhdessä harjoittamaan metsätalouteen sovelletaan verotusyhtymää koskevia säännöksiä. Säännös ei sisällä omistukseen liittyviä vaatimuksia. TVL 140 §:ssä säädetään oikeudesta valita metsätuloverojärjestelmä, mutta säännös vaikenee maatila-käsitteen suhteesta valintaan. Sanamuodon mukainen tulkinta voisi johtaa myös siihen, että yhden maatilalla sisällä olisi kummatkin verojärjestelmät. Tämä olisi käytännössä mahdotonta tulojen ja menojen kohdistamisongelmien vuoksi. Aviopuolisoillakin voi olla itsenäinen valintaoikeus silloin, kun heidän yksin omistamansa metsä ei kuulu yhteisesti hoidettuun maatilaan.

KHO katsoi, että tässä tapauksessa oli kysymys yhdestä maatilasta, jolla puoliset harjoittivat yhdessä metsätaloutta. Puolisoiden yhteisesti harjoittamaan metsätalouteen sovelletaan TVL 14 §:n 4 momentin nojalla verotusyhtymää koskevia säännöksiä. Tämän vuoksi KHO kumosi KVL:n päätöksen ja lausui uutena ennakkotietona, että hakija ei voi valita MVL:n mukaista metsätuloverotusta, jos häntä ja hänen puolisoaan verotetaan heidän yhdessä omistamiensa tilojen metsätaloudesta TVL:n mukaan.

KHO:n päätös 1993 B 513 on kaukana säännöksen sanamuodon mukaisesta tulkinnasta. Kysymys ei ole mitenkään harvinaisesta tilanteesta; noin 70 000 maatilalla on sekä puolisoitten erikseen että yhdessä omistamia tiloja. Jos lainsäätäjän tarkoitus olisi ollut rajata TVL 140 §:n mukainen valintaoikeus nimen omaan maatilakohtaisesti, asia olisi ollut tarkoituksenmukaista sisällyttää säännökseen (vertaa TVL 55,1 § ja 63,1 §, joissa maatilakohtaisuuden vaatimus sisältyy säännökseen). Myöskään TVL 14 §:n 4 momentin säännös esitöineen ei sisällä maatilakohtaista rajausta. TVL 14 §:n 4 momentissa on kysymys pääsäännöstä, puolisoitten erillisverotuksesta, tehtävästä poikkeuksesta. Poikkeussäännöksen laajentavassa tulkinnassa on yleensä syytä olla varovainen. Puolisoiden yhdessä harjoittamaksi metsäta-

loudeksi tulisi lähtökohtaisesti katsoa tilanne, jossa puoliset omistavat metsän yhteisesti. Metsätalouden harjoittamisen kannalta nimen omaan omistaminen on keskeinen tekijä ja yrittäjän työpanoksen merkitys on vähäisempi, toisin kuin maataloudessa. Vain toisen puolison omistaman metsän katsominen kuuluvaksi puolisoiden yhdessä harjoittamaan metsätalouteen on selvästi laajentava tulkinta. Ilmeisesti reaalisilla argumenteilla on ollut merkitystä KHO:n päätöksen muotoutumiseen.

Tapauksessa KHO 9.9.1999/2415 päädyttiinkin äänin 3–2 siihen, että puolisoiden erikseen omistamat tilat voivat olla eri metsätuloverojärjestelmän piirissä myös saman kunnan alueella. Tapauksessa nainen omisti yksin yhden metsätilan ja yhdessä miehensä kanssa kaksi muuta tilaa. Kaikki kolme tilaa sijaitsivat samassa kunnassa. Nainen oli vuodelta 1993 antamassaan veroilmoituksessa vaatinut MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen soveltamista hänen yksin omistamaansa tilaan. Verotusmuodon valinta oli hyväksytty vuodelta 1993 toimitetussa verotuksessa, eikä siitä ollut valitettu. Puolisoiden yhdessä omistamiin kahteen tilaan sekä miehen yksin muissa kunnissa omistamiin tiloihin oli sovellettu TVL:ssä säädettyä metsätuloverotusta. Veroasiamies oli hakenut muutosta verovuodelta 1994 toimitettuun verotukseen naisen yksin omistaman tilan verotusmuodon osalta. Verotuksen oikaisulautakunta ja lääninoikeus hyväksyivät veroasiamiehen valituksen. KHO kuitenkin kumosi lääninoikeuden päätöksen ja saatti verotoimiston alun perin toimittaman verotuksen voimaan.

4.4.2 Omistajanvaihdokset siirtymäkaudella

TVL 140 §:n 3 momentti kuuluu seuraavasti:

”Jos maatilatalouden tuloverolain mukaan verotettava metsä vuosina 1994–2005 luovutetaan vastikkeellisella saannolla sellaiselle, jolla ei ole ennestään omistuksessaan metsää, uutta omistajaa verotetaan metsätalouden pääomatulostä tämän lain säännösten mukaan. Jos metsä on saatu perintönä, lahjana, testamentilla tai muulla vastikkeettomalla saannolla 1 päivänä tammikuuta 1994 tai sen jälkeen, luonnollisen henkilön, kuolinpesän ja näiden muodostaman verotusyhtymän verotus toimitetaan maatilatalouden tuloverolain säännösten mukaan, jos edellisen omistajan verotukseen on sovellettu näitä säännöksiä. Jos verovelvollinen, jolla on omistuksessaan metsää, saa omistukseensa lisäalueen, koko metsän verotukseen sovelletaan kuitenkin samoja säännöksiä, joita aikaisemmin omistettuun metsään on sovellettu.”

Säännöstä perustellaan seuraavasti:

”Koska valinnan tekee metsän omistaja, ei saman omistajan metsiin yleensä jouduttaisi soveltamaan eri verojärjestelmiä. Poikkeuksena tästä olisivat edellä selostetut vuonna 1993 tapahtuneet omistajanvaihdokset, joissa verovelvollisella on osuuksiensa lisäksi yksin omistettua metsää. Metsätulosta jo ennen-

tään verotetun verovelvollisen hankkimaan lisäalueeseen olisi aina sovellettava sitä järjestelmää, jonka hän on aiemmin valinnut. Tämä periaate koskisi myös tapausta, jolloin lisäalue on saatu vastikkeettomasti. Tammikuun 1 päivän 1994 jälkeen vastikkeetta saatuun metsään sovellettaisiin edellisen omistajan valitsemaa verotusjärjestelmää, jos saajalla ei ennestään ole metsää. Lähiomaisten välisissä luovutuksissa kauppahinta määrätään usein niin alhaiseksi, että luovutus on osittain kauppa ja osittain lahja. Vastikkeellisena saantona pidettäisiin kauppaa, vaihtoa tai muuta luovutusta, jossa vastike ylittää kolme neljäsosaa käyvästä arvosta.”⁹⁰

Kuvasta 4-4 voidaan todeta, että metsätuloverotuksessa sovellettava verolaki vaihtuu siirtymäkauden aikana vain harvoissa tapauksissa. TVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen siirtynyt metsä palaa takaisin MVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen pelkästään siinä tilanteessa, että metsä vaihtaa siirtymäkauden aikana omistajaa vastikkeellisella tai vastikkeettomalla luovutuksella ja uudella omistajalla on aiemmin omistuksessaan MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen piirissä olevaa metsää. Verosuunnittelun kannalta kiinnostavin vaihtoehto on päinvastainen siirtyminen, eli MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen piirissä olevan metsän siirtyminen TVL:n piiriin siirtymäkauden aikana. Tämä tapahtuu silloin, jos metsä luovutetaan joko vastikkeellisella tai vastikkeettomalla luovutuksella sellaiselle, jolla on ennestään TVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen piirissä olevaa metsää tai vastikkeellisella luovutuksella sellaiselle, jolla ei ole ennestään metsää. Verosuunnittelumahdollisuuksia vähentää TVL 46,7 §.⁹¹

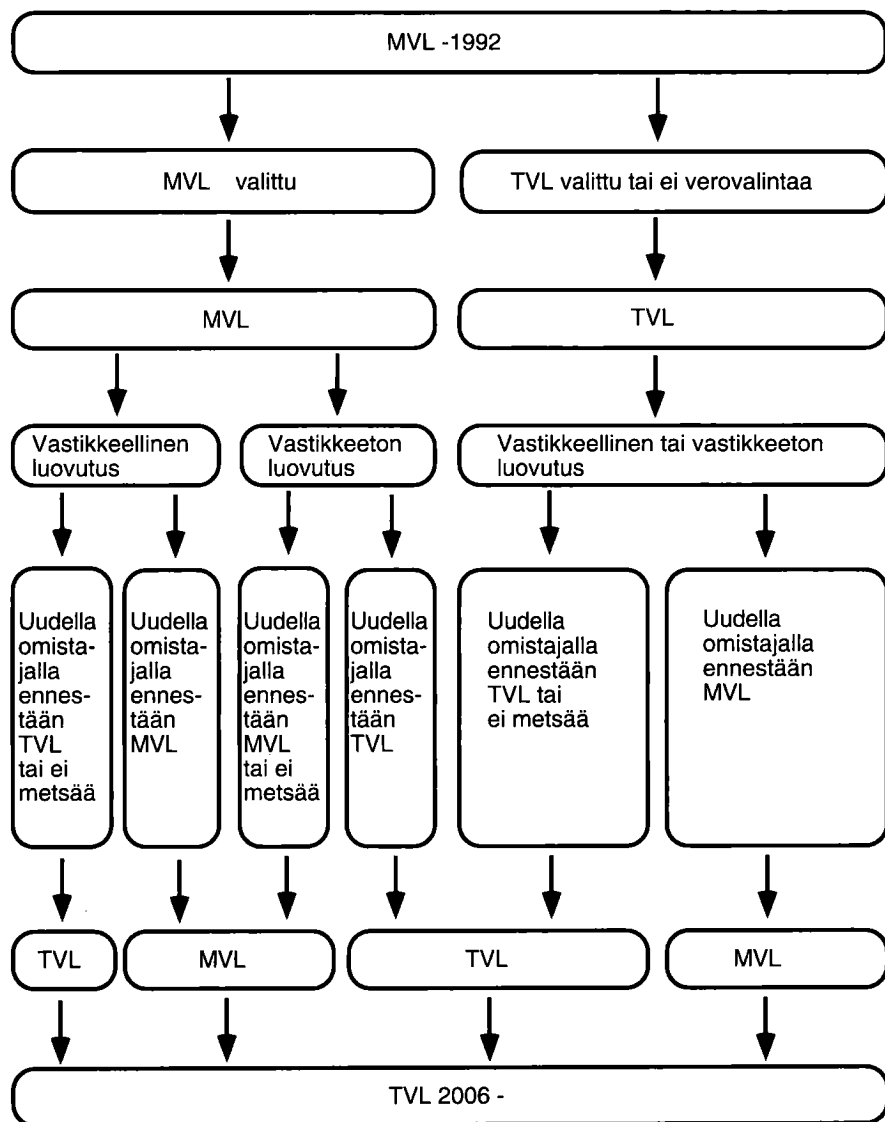
TVL:n eduskuntakäsittelyssä valtiovarainvaliokunta katsoi, että hallituksen esityksen mukaista vastikkeellisuuden määritelmää ei tulisi soveltaa TVL 140 §:n 4 momentin säännökseen, jonka mukaan metsävähennys myönnetään vain TVL:n voimaantulon jälkeen vastikkeellisella saannolla hankitusta metsästä saadusta pääomatulosta. Metsävähennyksen laskentaperusteena olisi valiokunnan kannan mukaan todellista kauppahintaa vastaava metsän osuus.⁹² Käytännössä metsävähennystä ei ole mahdollista TVL 55 §:n mukaan tehdä muuta kuin todella suoritetusta kiinteistön hankintamenosta.

TVL 140,4 §:ää voitaisiin tulkita sanamuodon mukaisesti siten, että vastikkeelliseksi saannoksi katsottaisiin saanto, jossa on suoritettu jokin rahanarvoinen vastike, olkoonpa se miten vähäinen tahansa. Valtiovarainvaliokunnan lausunto tarkoittanee tätä tulkintaa. Hallituksen esityksessä saannon vastikkeellisuutta on kuvattu lähinnä kolmannen momentin yhteydessä eikä neljännen momentin yhteydessä. Kun otetaan huomioon, että valtiovarainvaliokunnan lausunto on lähempänä lainsäätäjää ja

⁹⁰ HE 200/1992 vp s. 51–52.

⁹¹ Ks. myös Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:16–14:17.

⁹² VaVM 74/1992 vp s. 8.



Kuva 4-4. TVL:n ja MVL:n säännösten soveltaminen siirtymäkaudella.

siten selitysvoimaisempi kuin hallituksen esitys (jota voidaan tulkita myös siten, ettei siinä ole lainkaan otettu kantaa saannon vastikkeellisuuteen neljännen momentin yhteydessä), näyttää tulkinta kallistuvan TVL 140,4 §:n sanamuodon mukaiseen tulkintaan.

Kun valtiovarainvaliokunnan lausunto on nimen omaan kohdistettu TVL 140 §:n 4 momenttiin saannon vastikkeellisuuden osalta, voitaisiin tehdä vastakohtaispäättelmä, että hallituksen esityksessä ilmaistu saannon vastikkeellisuuden (perintö- ja lahjaverotuksen mukainen) määritelmä tyydytti valtiovarainvaliokuntaa kolmannen momentin osalta. TVL 140 §:n perusteella on joka tapauksessa selvää, että metsätulo-verojärjestelmän valinta on joko-tai -tilanne: ei voi olla sellaista saantoa, jossa osaa metsästä verotettaisiin MVL:n ja osaa TVL:n säännösten perusteella. TVL 140,3 §:ää lienee tulkittava siten, että vastikkeelliseksi katsotaan ainakin kaikki ne saannot, joissa vastikkeen arvo ylittää kolme neljäsosaa metsän käyvästä arvosta.⁹³

Ratkaisussa KVL 1993 N 204 (ään. 6–2) A:n isä valitsi MVL:ssä säädetyn metsätulo-verotuksen omistamalleen 2,8 hehtaarin metsälölle. A:lla itsellään ei ollut metsää. A:n tarkoituksena oli ostaa isältään vuonna 1994 tai myöhemmin hänen metsälönsä, jonka käypä arvo oli noin 15 000 markkaa. Kun kauppa oli tarkoitus tehdä 8 000 markan hinnalla, saantoa pidettiin vastikkeellisena, jolloin A:ta verotettaisiin TVL:n metsätulo-verosäännösten perusteella. – Tapauksessa suunniteltu kauppahinta oli noin 53 prosenttia käyvästä arvosta, joten perintö- ja lahjaverotuksessa saantoa olisi pidetty vastikkeettomana. Toisaalta on otettava huomioon, että metsäkiinteistön tarkan arvon määrittäminen on vaikeaa, ja kysymys oli pienestä metsälöstä.

Tapauksessa Hämeen LO 16.10.1997/549/1 C oli testamentissaan määrännyt sisarensa pojille A:lle ja B:lle kaksi tilaa tasan puoliksi kummallekin. Testamentin mukaan A:n ja B:n oli suoritettava yhteisesti 20 000 mk C:n sisaren pojalle. C oli myöhemmin tekemässään lisätestamentissa määrännyt lisäksi, että A ja B saisivat lisäksi metsäpalstan yhteisesti, puoliksi yhtä suurin osuuksin. Metsäpalsta siirtyisi A:lle ja B:lle ehdolla, että he suorittavat C:n veljelle tai tämän perillisille 100 000 mk. C oli kuollut 1994 ja perinnönjako oli toimitettu testamenttien mukaan. A ja B olivat suorittaneet 100 000 mk testamenttimääräyksen mukaisesti. Lääninoikeus katsoi, että kun kiinteistöltä oli myyty puuta vuonna 1995 yli 300 000 markan arvosta, metsäkiinteistön käypä arvo oli vähintään 400 000 markkaa. Lääninoikeuden mukaan A:n ja B:n saanto oli ollut suurimmaksi osaksi ja TVL 140,3 §:ssä tarkoitettulla tavalla vastikkeeton, joten metsää oli edelleen verotettava C:n aikanaan valitseman pinta-alaverotuksen mukaan.⁹⁴

⁹³ Kiviranta (s. 5:2) tulkitsee, että vastikkeelliseksi saannoksi katsotaan myös niin sanottu lahjanluonteinen kauppa. Ks. myös Linnakangas et al 1998a s. 70–72.

⁹⁴ Linnakangas et al (1998a s. 72) pitävät LO:n päätöstä onnistuneena, vaikkei sille löydy tukea lain esitöistä.

TVL 140 § 3 momenttiin sisältyy verosuunnittelun mahdollisuus. Jos esimerkiksi kuolinpesä omistaa runsaspuustaisen metsän, kuolinpesän oli yleensä kannattavaa valita MVL:n mukainen metsätuloverotus. Jos jollakin osakkaista oli runsaasti muita tuloja ja vähäpuustoinen metsä vuonna 1993, hänen oli yleensä tarkoituksenmukaista valita TVL:n mukainen metsätuloverotus. Kuolinpesän olisi järkevää hyödyntää hakkuumahdollisuudet sopivassa suhdannetilanteessa siirtymäkauden aikana. Sen jälkeen kuolinpesän metsä voitaisiin jakaa osakkaiden kesken. Tällöin metsää aiemmin omistaneelle osakkaalle kuolinpesältä tuleva metsä siirtyisi TVL:n mukaiseen verotukseen.⁹⁵ Lopputulos olisi, että kuolinpesä ei joutuisi maksamaan saamistaan hakkuutuloista pääomatulon veroa, mutta hakkuista seuraavien metsänhoitotöiden menot olisivat jaon jälkeen vähennyskelpoisia TVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa.⁹⁶

Metsätuloverotuksen siirtymäsäännöksen verosuunnittelun rajoja käytiin läpi tapauksessa KHO 20.8.1999 T 2078. Tapauksessa puolisoilla ei ollut ennestään omistuksessaan metsää. He olivat saaneet 18.2.1996 lahjana vaimon vanhemmilta 10,17 hehtaarin suuruisen määräalan metsätilasta, joka oli MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen piirissä. Puolisot olivat tehneet 26.4.1996 sukupolvenvaihdoskaupan, jossa vaimon vanhemmilta ostettiin maatila. Ostetussa maatilassa oli yhteensä 35,3 hehtaaria metsää, 27,4 hehtaaria peltoa sekä rakennuksia ja irtaimistoa. Verovuodelta 1996 toimitetussa puolisoitten verotuksessa sekä lahjana saatuun että ostettuun metsään sovellettiin TVL:n metsätuloverotussäännöksiä.

Verovelvollinen haki edellä mainittuun verotoimiston päätökseen muutosta, mutta verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi hakemuksen. Perusteena oli, että lahjoitus oli tehty kaksi kuukautta ennen sukupolvenvaihdoskauppaa, jotta metsän tuottoon voitaisiin vastaisuudessaakin soveltaa pinta-alaperusteista verotusta koskevia säännöksiä. Oikaisulautakunta katsoi tilakokonaisuuden siirtyneen jatkajille vastikkeellisesti ja arvioi järjestelyyn ryhdytyn verotusmenettelystä annetun lain 28 §:ssä tarkoitetuissa olosuhteissa. Lääninoikeus hyväksyi puolisoitten valituksen oikaisulautakunnan päätöksestä. Lääninoikeus totesi perusteluissaan, että puolisot olivat ilmoittaneet maatilalla kauppa edeltäneen lahjoituksen tarkoituksena olleen ulottaa heidänkin verotukseensa pinta-alaperusteinen metsätulojen verotusjärjestelmä. Lääninoikeus katsoi, että ottaen huomioon muun ohella kauppakirjassa sovittu vastike (429 511 mk) voidaan päätellä, että sukupolvenvaihdos on tarkoitettu toteuttaa osittain vastikkeellisella ja osittain vastikkeettomalla saannolla. Tehdyt oikeustoimet, kauppa ja lahja, ovat siten vastanneet asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Vaikka valittuun oikeudelliseen muotoon on ollut perusteena pyrkimys saavuttaa mahdollisesti verotuksellisesti edullisempi lopputulos, verotoimistolla ei ole

⁹⁵ Ks. myös Kiviranta s. 5:3.

⁹⁶ Metsätalouden tuloverosuunnittelusta ks. tarkemmin Kiviranta s. 19:15–19:17 sekä Kiviranta et al 1999 s. 171–173.

ollut oikeutta pitää lahjoitusta ja kauppaa samana vastikkeellisen saannon käsittävänä kokonaisuutena.

Veroasiamiehen valituksesta KHO kumosi edellä mainitun lääninoikeuden päätöksen ja saati toimitetun verotuksen voimaan. KHO katsoi, että verotusmenettelylain 28 §:n nojalla tässä tapauksessa on voitu katsoa lahjoituksen ja kaupan olevan saman vastikkeellisen saannon käsittävä kokonaisuus. – KHO:n päätös on jälleen yksi esimerkki verotusmenettelylain 28 §:n (ja aiemman verotuslain 56 §:n) laajasta sovellusalasta. Tässä tapauksessahan sukupolvenvaihdos on ilmeisesti tarkoitettu osittain lahjanluonteiseksi kaupaksi. Sukupolvenvaihdon toteuttaminen kahdella erillisellä oikeustoimella, joista ensimmäisellä on lahjoitettu pienehkö osa maatilasta ja toisella myyty pääosa maatilasta jatkajille, vastaa siten asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta.

Tapauksessa KHO 1995 B 517 isä oli vuonna 1994 myynyt tilastaan puolet pojalleen. Kysymyksessä oli maatilan sukupolvenvaihdos, johon kuului myös syytinki. Tilalle oli valittu MVL:n mukainen metsätuloverotus siirtymäkaudeksi. Myyjä sitoutui myymään samalla hinnalla myös toisen puolen tilasta ostajalle silloin kun myyjä täyttää 55 vuotta tai saavuttaa sukupolvenvaihdosiän. Ostajalla ei ollut aiemmin metsää ja hän pyysi ennakotietoa siitä, verotetaanko hänen ostamansa määräosan metsätuloa MVL:n mukaan. KVL antoi 21.11.1994 asiasta ennakotiedon verovuosille 1994 ja 1995. KVL katsoi, että kun tilasta myydään toinen puoli, muodostuu verotusyhtymä, jolle vahvistetaan MVL 11 §:n mukainen puhdas tulo. Verotusyhtymän tulosta puolet jaetaan verotettavaksi määräosan ostajalle. Perustelujen mukaan hakemuksessa tarkoitetuissa olosuhteissa ei ole merkitystä sillä, ettei ostajalla ennestään ole omistuksessaan metsää. Verohallitus vaati ennakotietopäätöksen kumottavaksi sillä perusteella, että määräosan luovutus rinnastetaan koko metsän luovutukseen. Hakijaa tulisi siten verottaa ostamastaan metsästä MVL:n mukaan. KHO ei muuttanut KVL:n päätöstä.

Tapauksessa KVL 27.2.1997 N:o 49 ennestään metsää omistamaton vaimo suunnitteli metsätilan ostoa. Hänen aviomiehensä omisti saman kunnan samassa kylässä tilan, joka oli MVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa. Vaimo pyysi ennakkoratkaisua siitä, kumpaa verojärjestelmää hänen ostamaansa tilaan sovellettaisiin. KVL:n verovuosille 1997 ja 1998 antaman ennakkoratkaisun mukaan vaimon ostamaksi suunnittelemaan metsään sovellettaisiin TVL:n mukaista metsätuloverotusta. Perusteena oli se, ettei vaimo omistanut aiemmin metsää. Tällöin TVL 140 §:n 3 momentin mukaan sovelletaan TVL:n mukaista metsätuloverotusta. Asiassa ei ollut merkitystä sillä, kumpaa verojärjestelmää sovellettiin hakijan aviomiehen yksin omistamaan metsään eikä myöskään sillä, kumman metsätuloverojärjestelmän piiriin hankittavaksi suunniteltu tila aiemmin kuului.⁹⁷

⁹⁷ Ks. myös Linnakangas et al 1997 s. 455.

Tapauksessa KHO 1993 B 512 A ja B olivat äitinsä ja sisarensa kanssa osakkaina isänsä C:n kuolinpesässä, joka omisti metsätilan. A ja B eivät omistaneet henkilökohtaisesti eivätkä yhtymän osakkaina metsää. A aikoi ostaa vuonna 1993 metsää, johon hän valitsisi TVL:n mukaisen metsätuloverotuksen. B ei aikonut ostaa metsää. C:n kuolinpesä aikoi valita MVL:n mukaisen metsätuloverotuksen siirtymäkauden ajaksi. Kuolinpesän metsä tultaisiin kuitenkin jakamaan osakkaiden kesken siirtymäkauden aikana, todennäköisesti jo vuonna 1994. A pyysi ennakkotietoa siitä, verotetaanko häntä kuolinpesän jaossa hänelle tulevan metsän tulosta TVL:n mukaan, jos hän hankkii vuoden 1993 aikana henkilökohtaiseen omistukseensa toisen metsätilan ja valitsee sille TVL:n mukaisen metsätuloverotuksen. B pyysi ennakkotietoa siitä, kumman verojärjestelmän mukaan häntä verotettaisiin hänelle kuolinpesän jaossa tulevan metsän tulosta. KVL:n 15.4.1993 verovuodelle 1994 antamassa ennakkotietopäätöksessä katsottiin, että A:ta verotettaisiin kuolinpesän jaossa vastikkeetta saadusta metsästä TVL:n mukaan, jos hän on vuonna 1993 hankkinut henkilökohtaiseen omistukseensa metsää ja valinnut sille TVL:n mukaisen metsätuloverotuksen. B:ta taas verotettaisiin MVL:n mukaan kuolinpesän jaossa vastikkeetta saadun metsän tulosta.

KVL:n ratkaisun perusteena oli, että kuolinpesän verovalinta sitoo B:tä, koska hänellä ei ole muuta metsäomaisuutta. A ja B hakivat päätökseen muutosta. Heidän käsityksensä mukaan C:n kuolinpesän metsätuloverojärjestelmän valintapäätös ei koske kuolinpesän osakkaita, vaan ainoastaan kuolinpesää, joka on erillinen verosubjekti. Kuolinpesän jaon jälkeen B:tä koskisi TVL:n mukainen metsätuloverotus ja A:ta verotettaisiin siirtymäkauden ajan sen verojärjestelmän mukaan, jonka hän valitsee 31.12.1993 tilanteen mukaan. KHO ei muuttanut KVL:n päätöstä. Kaksi hallintoneuvosta oli pääasiasta samaa mieltä kuin KHO:n enemmistö. He kuitenkin katsoivat, että perintökaaren 18 luvun mukaan kuolinpesän osakkaat pääsääntöisesti hallitsevat yhdessä pesän omaisuutta ja edustavat kuolinpesää. Kun kuolinpesän jako tapahtuisi todennäköisesti jo vuonna 1994, sitoisi kuolinpesän verovalinta B:tä vain siinä tapauksessa, että valinta perustuisi osakkaiden yhteiseen päätökseen eikä B ennen vuodelta 1993 toimitettavan verotuksen päättymistä olisi muuta vaatinut.

Ratkaisussa KVL 13.5.1993 N:ro 135 puoliset A ja B olivat vuonna 1986 myyneet pojalleen C:lle metsätilan. Kauppakirjassa myyjät olivat pidättäneet itselleen elinikäisen metsän hallintaoikeuden tilaan kuuluvalla noin 7 hehtaarin alueella. C aikoi pysyä MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen piirissä siirtymäkauden ajan. A ja B aikoivat siirtyä TVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen sillä metsäalueella, johon heillä oli hallintaoikeus. A:ta ja B:tä oli verotettava noin 7 hehtaarin alueella olevan metsän osalta tuloverolain mukaan puun myyntitulon perusteella, jos he eivät valitse ennen vuodelta 1993 toimitettavan verotuksen päättymistä MVL:n mukaan laskettavan metsätalouden puhtaan tulon verotusta.

4.4.3 Metsätalouden tulot ja menot

TVL 140 §:n 4–7 momentti kuuluvat seuraavasti:

”Metsävähennys myönnetään vain metsätalouden pääomatulosta, joka on syntynyt tämän lain voimaantulon jälkeen vastikkeellisella saannolla hankitusta metsästä.

Verovelvollinen, jota verotetaan metsätalouden pääomatulosta tämän lain mukaan, saa vähentää vuonna 1991 tai sen jälkeen valmistuneen metsätien rakentamisesta ja metsän ojituksesta aiheutuneet poistamatta olevat hankintamenot 115 §:n säännösten mukaan.

Metsätalouden pääomatulosta tämän lain mukaan verotettavan verovelvollisen sellaisten ennen tämän lain voimaantuloa metsätaloudessa käytettyjen koneiden, kaluston, rakennusten ja muiden hyödykkeiden, joita ei ole voitu lukea kuuluvaksi maatalouteen tai elinkeinotoimintaan, hankintamenoksi katsotaan niiden käypä arvo tämän lain voimaantulovuonna.

Vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa veronalaista metsätalouden pääomatuloa ei ole ennen tämän lain voimaantuloa tehdyllä kauppakirjalla myydystä puusta ennen huhtikuun 1 päivää 1993 saatu tulo. Mitä edellä tässä momentissa on säädetty, sovelletaan myös yhteismetsään.”

Säännöksiä on perusteltu seuraavasti:

”Metsävähennyksen saisi vain metsätalouden pääomatulosta, joka on saatu tämän lain voimaantulon jälkeen vastikkeellisella saannolla hankitusta metsästä.

Maatilatalouden tuloverolain 13 §:n mukaan metsätalouden puhtaasta tulosta on saanut erikseen vähentää metsätien rakentamisesta ja metsän ojituksesta aiheutuneet menot vuosittain menojäännöksestä tehtävinä 25 prosentin poistoina. Näitä säännöksiä on sovellettu ensimmäisen kerran vuodelta 1991 toimitettavassa verotuksessa. Metsätalouden pääomatulosta verotettavat verovelvolliset saivat vähentää vuonna 1991 tai sen jälkeen valmistuneista metsäteistä ja metsäojituksesta aiheutuneet poistamatta olevat hankintamenot 115 §:n säännösten mukaan enintään 15 prosentin vuotuisina poistoina. Metsätalouden pääomatulosta verotettavaksi tuleva verovelvollinen on saattanut pinta-alaperusteisen metsäverotuksen voimassa ollessa käyttää metsätaloudessa koneita, kalustoa, rakennuksia ja muita hyödykkeitä, jotka eivät ole kuuluneet maatalouteen eivätkä elinkeinotoimintaan eikä niiden hankintamenoja näin ollen ole voitu vähentää. Näiden hankintamenoksi katsottaisiin käypä arvo, ja poistot tehtäisiin maatilatalouden tuloverolain asianomaisten säännösten mukaan.

Puukaupoista saatava tulo maksetaan yleensä useampana eränä. Näin ollen on mahdollista, että ennen lain voimaantuloa tehdyistä puukaupoista erääntyy vielä tuloeria lain voimaantulon jälkeen. Kassaperiaatteen mukaan nämä olisi katsottava tuloksi, jos verovelvollinen on siirtynyt uuteen järjestelmään. Kun tätä ei voida pitää kohtuullisena, ehdotetaan, että viimeistään 31 päivänä maaliskuuta 1993 saadut tuloerat eivät olisi veronalaista

tuloa, jos puun myyntiä koskeva kauppakirja on tehty ennen lain voimaantuloa.”⁹⁸

TVL 140 §:n 7 momentin mukaan vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa veronalaista metsätalouden pääomatuloa ei ollut ennen 1.1.1993 tehdyllä kauppakirjalla myydystä puusta ennen 1.4.1993 saatu tulo.⁹⁹ Säännöstä sovelletaan myös yhteismetsiin.¹⁰⁰ Verovapaille myynneille jäi aikaa muutama kuukausi, mikä näkyi myös puumarkkinoilla.¹⁰¹ Menojen suhteen meneteltiin siten, että ennen TVL:n voimaantuloa hankittujen metsätalouden koneiden, kaluston, rakennusten ja muiden hyödykkeiden, joita ei ole voitu lukea kuuluvaksi maatalouteen tai elinkeinotoimintaan, hankintamenoksi katsotaan TVL 140 §:n 6 momentin mukaan käypä arvo 1.1.1993. Vuoden 1991 jälkeen valmistuneen metsätien tai -ojan poistamattomasta hankintamenosta sai 5 momentin mukaan alkaa tehdä TVL:n mukaisia poistoja.¹⁰²

Ratkaisussa KVL 1993 N 77 puukauppasopimus oli tehty 30.12.1992. Metsänomistaja oli antanut kauppahinnan loppuosan ostajasahalle lainaksi tämän maksuvaikeuksien takia. 1.4.1993 jälkeen saatua loppukauppahintaa ei katsottu veronalaiseksi puun myyntituloksi.

4.4.4 Yhteenvedo ja siirtymäsäännösten arviointia

Luonnolliset henkilöt, kuolinpesät ja näiden muodostamat yhtymät saivat vuosina 1993–2005 sovellettavan siirtymäkauden alussa valita, siirtyvätkö he TVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen vai pysyvätkö MVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa siirtymäkauden ajan. Muut MVL:n metsätuloverotussäännösten piirissä olleet metsänomistajat siirrettiin TVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen vuonna 1993.

Jos verovelvollisella on ennestään metsää ja hän saa vuosina 1994–2005 omistukseensa uutta metsää, sovelletaan uuteen metsään samaa verojärjestelmää kuin

⁹⁸ HE 200/1992 s. 51–52.

⁹⁹ Ks. myös Kiviranta s. 5:11 ja Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:4.

¹⁰⁰ Hallituksen esitykseen ei sisällynyt mainintaa yhteismetsästä. Valtiovarainvaliokunta totesi, että yhteismetsät eivät ole kirjanpitovelvollisia. Seitsemännen momentin ei katsottu hallituksen esittämässä muodossa koskevan yhteisetuutta. Tämän vuoksi valiokunta ehdotti säännökseen lisättäväksi yhteismetsää koskevan maininnan, kuten tapahtuikin. (VaVM 74/1992 vp s. 8.)

¹⁰¹ Hallituksen esitys tuloverolain ja laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamiseksi annettiin 25.9.1992, ja eduskunta hyväksyi TVL:n 18.12.1992. Toinen vaihtoehto olisi ollut kirjoittaa TVL 140 §:n 7 momentti siten, että verovapaaksi olisi katsottu vain ennen hallituksen esityksen antamista tehtyyn puukauppasopimukseen perustuvat tulot, jotka on saatu ennen 1.4.1993.

¹⁰² Säännös perustuu siihen, että vuodesta 1991 lähtien metsäteiden ja -ojien hankintamenon oli saanut MVL 13 §:n mukaan vähentää enintään 25 prosentin menojäännös-poistoin.

verovelvollisen aiemmin omistamaan metsään. Jos metsää aiemmin omistamaton verovelvollinen saa vuosina 1994–2005 metsää vastikkeettomasti omistukseensa, säilyy metsän verojärjestelmä ennallaan. Jos taas metsää aiemmin omistamaton verovelvollinen saa vuosina 1994–2005 metsää vastikkeellisesti omistukseensa, sovelletaan metsään TVL:ssä säädettyä metsätuloverotusta.

Siirtymäkauden järjestäminen keskimääräiseen metsän tuottoon perustuvasta verojärjestelmästä todellisiin tuloihin perustuvaan verojärjestelmään on yleisesti ottaen vaikeaa toteuttaa oikeudenmukaisesti. Tätä taustaa vasten lakitekstissä on yllättävän vähän muutoksia hallituksen esitykseen verrattuna metsätuloverotuksen siirtymäkauden osalta. Valtiovarainvaliokunnan mietintöön liittyvissä vastalauseissa esitettiin metsätuloverouudistuksen lykkäämistä yhdellä vuodella. Lykkäämistä perusteltiin sillä, että metsätuloverotuksen uudistus jää puolitiehen ja se aiotaan toteuttaa ilman muutoksen metsäpoliittisten vaikutusten selvittämistä. Metsätulojen verotuksen uudistaminen olisi pitänyt valmistella perusteellisemmin. Siirtymäaikaa pidettiin vastalauseissa ylipitkinä. Kahden verojärjestelmän siirtymäkausi on kaikkea muuta kuin verotuksen yksinkertaistamista. Lisäksi vastalauseissa epäiltiin, että metsätulojen efektiivinen verokanta jäisi eri vähennysten ansiosta jopa vain puoleen 25 prosentista, joka oli TVL:n alkuperäinen verokanta.¹⁰³

Kun metsätuloverotuksen siirtymäkaudesta on jo pääosa kulunut ei ainakaan toistaiseksi ole ilmennyt metsäpoliittisesta näkökulmasta ilmeisen haitallisia vaikutuksia, jotka johtuisivat siirtymäsäännöksistä. Puumarkkinasuhdanteet olivat suotuisat 1990-luvun loppupuolella. Puun markkinoille tulossa ei ollut merkittäviä ongelmia. Metsätuloverotuksen siirtymäkausi saattaa osaltaan vahvistaakin puun tarjontaa. Tähän viittaa havainto, että vanhaan verojärjestelmään jääneet ovat yliedustettuina puuta myyvien metsänomistajien joukossa. Onkin aiheellista kysyä, ovatko nämä metsänomistajat siirtymäkauden jälkeen aliedustettuina puuta myyvien metsänomistajien joukossa.

Niin ikään metsänhoitotöiden osalta ei ole havaittu, että metsätuloverotuksen siirtymäkausi olisi erityisesti vähentänyt työmääriä. Toisaalta metsänhoitotöiden suoritemäärät eivät ole nousseet samaa tahtia hakkuumäärien kanssa. On mahdollista, että metsätuloverotuksen siirtymäkauden viimeisinä vuosina osa vanhaan verojärjestelmään jääneistä metsänomistajista lykkää metsänhoitotöiden suorittamista. Tämä vaikutus voi syntyä siitä, että siirtymäkauden viimeisinä vuosina esimerkiksi uudistusalan verovapautta ei ehdi enää hyödyntää pitkää aikaa, ja vaihtoehtona on metsänuudistamistyön suorittaminen vasta vuonna 2006, jolloin siitä aiheutuneet menot ovat täysimääräisesti vähennyskelpoisia. Tämä vaikutus voitaisiin eliminoida tekemällä siirtymäkauden viimeisinä vuosina uudistamisvähennykseen tasoko-

¹⁰³ VaVM 74/1992 vp s. 22–29.

rotus. Kaiken kaikkiaan siirtymäkauden metsäpoliittisia vaikutuksia pystytään kokonaisuutena arvioimaan vasta noin vuonna 2010.

Sen sijaan veropoliittisesta näkökulmasta on jo tällä hetkellä todettavissa, ettei siirtymäkausi onnistu parhaalla mahdollisella tavalla. Metsätuloverotuksen tuotto laski siirtymäkauden alkaessa, vaikka verouudistuksen tavoite oli päinvastainen. Metsätuloverotuksen siirtymäkausi lisäsi metsäverokonsultoinnin kysyntää etenkin vuosina 1993 ja 1994, mutta siirtymäkausi ei ole välttämättä lisännyt metsätuloverotuksen oikeudenmukaisuutta. Jos metsänomistajalla ei syystä tai toisesta johtuen ollut mahdollisuutta vertailla eri verojärjestelmiä omalta kannaltaan, hänet siirrettiin automaattisesti TVL:n metsätuloverotussäännösten piiriin. Olosuhteet muuttuvat niin paljon 13 vuoden aikana, että aluksi tarkoituksenmukaiselta vaikuttanut valinta saattaa osoittautua lopulta huonoksi.

Metsätuloverotuksen siirtymäsäännöksiin liittyvää runsasta oikeuskäytäntöä tarkastellessa ei voi välttyä siltä päätelmältä, että lakiteknisesti siirtymäsäännöksissä olisi parannettavaa. Siirtymäsäännöksiä koskevista oikeustapauksista on usein käynyt niin, että äänestyspäätöksellä tulkinta on samassa asiassa vaihtunut yhteen tai useampaan kertaan. Verotuskäytäntö on todennäköisesti vielä vaihtelevampaa kuin oikeuskäytäntö. Siirtymäsäännöksiin liittyvissä keskeisissäkin kysymyksissä on tänä päivänä tuntuvaa oikeusepävarmuutta. Selventämistä kaipaaisi ainakin eri verojärjestelmän valintamahdollisuus puolisoiden erikseen tai yhdessä samassa tai eri kunnassa omistamilla metsätiloilla sekä verojärjestelmän valinnan suhde maatilakäsitteeseen. Tulkintaepäselvyyttä on syntynyt myös siitä, että siirtymäkaudella toteutettavaa vastikkeellista ja vastikkeetonta metsäkiinteistön luovutusta kohdellaan eri tavoin.

Metsätuloverouudistuksen valmistelussa ja päätöksenteossa vuoden 1992 loppupuolella oli ylipäätään käytettävissä niukasti aikaa. Tilanne on tyypillinen verouudistusta valmisteltaessa. Markkinareaktioiden vuoksi verouudistusta ei voida valmistella vuosikausia samaan tapaan kuin vaikkapa rikoslainsäädännön kokonaisuudistusta. Tässä tapauksessa metsätuloverouudistuksen metsäpoliittisten vaikutusten selvittely jäi vähälle. TVL 140 §:n sanamuodosta olisi varmasti saatu viimeistelympi, jos aikaa olisi ollut enemmän käytettävissä.

Puukaupan verotoimikunta vertaili neljää eri mallia siirtymäkaudelle. Ensinnäkin voitaisiin soveltaa siirtymäkauden ajan alennettua verokantaa. Toinen vaihtoehto olisi verottaa siirtymäkaudella vuosittain alenevaa osuutta metsän puhtaasta tuotosta ja vuosittain kasvavaa osuutta todellisista metsätuloista. Kolmannen mallin mukaan kannettaisiin siirtymäkaudella puukauppaveroa kunkin tilan verokuutiometrien määrän suuruudesta hakkuusta. Ylimenevä osa hakkuista olisi verovapaata. Neljäs vaihtoehto olisi selvittää, kuinka paljon kukin verovelvollinen on omistusaikanaan jättänyt hakkaamatta sellaista puustoa, josta hän on maksanut veron. Aiemmin verotettu hakkuusäästö voi-

taisiin myydä siirtymäkauden aikana verovapaasti. Puukaupan verotoimikunta päätyi esittämään mallia, jossa luonnolliset henkilöt, kuolinpesät ja näiden muodostamat yhtymät saisivat viiden vuoden pituisen siirtymäajan. Siirtymäkaudella näiden metsänomistajien metsiä verotettaisiin puoliksi keskimääräisen tuoton perusteella ja puoliksi puukauppatulon perusteella. Muut metsänomistajat siirtyisivät puukauppaveroon ilman siirtymäaikaa.¹⁰⁴

Puun myyntitulojen verotusryhmä esitti, että kaikki metsänomistajat olisivat saaneet mahdollisuuden valita kymmenen vuoden pituinen siirtymäaika. MVL:n mukaisen metsätuloverotuksen ylläpidon vuoksi työryhmä piti tarpeellisena myös jatkaa veroluokituksia ja ottaa jo valmiina olleet valtakunnan metsien kahdeksannen inventoinnin tulokset MVL:n mukaisen verotuksen perustaksi Etelä-Suomessa.¹⁰⁵

4.5 Metsätalouden pääomatulosta perittävien verojen jako

Hallituksen veropoliittinen ministerivaliokunta päätti 26.11.1992 selvittää vuoden 1993 tammikuun loppuun mennessä niiden metsävaltaisten kuntien erityisongelmat, joissa sijaitsee runsaasti valtion metsiä. Ministerivaliokunnan päätöksen mukaan näitten kuntien asema ei saa heikentyä verouudistuksessa keskimääräistä enempää sen vuoksi, että valtio siirtyy pinta-alaverotuksesta puun myyntitulojen verotukseen. Eduskunta edellytti TVL:n hyväksyessään, että hallitus antaa välittömästi selvityksen valmistuttua asiaa koskevan esityksen eduskunnalle.¹⁰⁶

Alkuperäisen TVL 124 §:n 2 ja 3 momentin mukaan pääomatulon tuloveroprosentti oli 25, samoin kuin yhteisön ja yhteisetuuden tuloveroprosentti. Yhteisön ja yhteisetuuden tuloveroprosentti jakautui veronsaajille siten, että valtion osuus oli 12,96 prosenttiyksikköä, kunnan osuus oli 11,20 prosenttiyksikköä ja seurakunnan osuus oli 0,84 prosenttiyksikköä. Säännöstä sovellettiin vuosilta 1993–1995 toimitetuissa verotuksissa. Vuosilta 1996 ja 1997 toimitetuissa verotuksissa pääomatulojen verokanta oli 28 prosenttia (L 8.12.1995/1389). Yhteisön ja yhteisetuuden 28 prosentin tuloverosta valtion osuus oli 14,5152 prosenttiyksikköä, kunnan osuus oli 12,5440 prosenttiyksikköä ja seurakunnan osuus oli 0,9408 prosenttiyksikköä. Vuodelta 1998 toimitettavassa verotuksessa pääomatulojen verokanta oli edelleen 28 prosenttia (L 19.12.1997/1263). Yhteisön ja yhteisetuuden tuloveroprosentti, 28, jakautui siten, että valtion osuus oli 15,69 prosenttiyksikköä, kunnan osuus oli

¹⁰⁴ KM 1989:48 s. 45–46.

¹⁰⁵ TM 1992: VM 5 s. 5–15.

¹⁰⁶ EVHE 200/1992 vp s. I. Toukokuussa 1993 jätetyssä lakialoitteessa (LA 25/1993 vp) esitettiin TVL 140 §:ään lisäystä, jonka mukaan valtion metsät olisivat pysyneet MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen piirissä. Esitystä perusteltiin tarpeella turvata niiden metsävaltaisten kuntien verotulot, joissa on paljon valtion metsiä.

11,20 prosenttiyksikköä ja seurakunnan osuus oli 0,84 prosenttiyksikköä. 1.8.1998 lähtien yhteisöjen ja yhteisetuoksien veron jakautumisesta valtion, kunnan ja seurakunnan kesken ei säädetä enää TVL:ssä, vaan verontilityslaisissa (532/1998).

Verontilityslain 12 §:ssä säädetty veronsaajaryhmien jako-osuudet ovat verovuodelta 1999 toimitettavassa tilityksessä valtiolle 61,12 prosenttia, kunnille 37,25 prosenttia ja seurakunnille 1,63 prosenttia yhteisöverosta.¹⁰⁷ Hallitus oli esittänyt valtiolle 60,82 prosenttia, kunnille 37,25 prosenttia ja seurakunnille 1,93 prosenttia.¹⁰⁸ Keskustan kansanedustajien lakialoitteessa esitettiin valtiolle 60,80 prosenttia, kunnille 37,27 prosenttia ja seurakunnille 1,93 prosenttia (LA 166/1999 vp). Sosiaalidemokraattien lakialoitteessa esitettiin valtiolle 61,1 prosenttia, kunnille 37,25 prosenttia ja seurakunnille 1,65 prosenttia (LA 164/1999 vp). Suuri valiokunta esitti valtiolle 61,98 prosenttia, kunnille 36,39 prosenttia ja seurakunnille 1,63 prosenttia.¹⁰⁹ Päätökseksi tuli kuitenkin valtiovarainvaliokunnan esittämä jako.¹¹⁰

Vuodelta 2000 pääomatulojen sekä yhteisön ja yhteisetuuden tuloveroprosentti on 29 (L 23.12.1999/1222). Valtion jako-osuus on 61,98 prosenttia, kuntien jako-osuus on 36,39 prosenttia ja seurakuntien jako-osuus on 1,63 prosenttia yhteisöverosta verovuonna 2000 (L 30.12.1999/1344).

Yhteisöveron tuoton jako yksittäisten kuntien ja seurakuntien kesken on tapahtunut vuodelta 1998 toimitettavaan verotukseen asti valtiovarainministeriön veronkantolain 12 d §:n mukaan vahvistamien jako-osuuksien perusteella. Laskentaperusteena on käytetty vuosilta 1991 ja 1992 toimitetuissa kunnallisverotuksissa yhteisöjen kiinteistö-, liike- ja henkilökohtaisesta tulosta maksuun pantuja veroja. Lisäksi perusteena on käytetty luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien tulojen ja vähennysten pääomaverouudistuksesta johtuvien verokohtelun muutosten aiheuttamia äyripohjaisen kunnallisverotuksen muutoksia. Osuutta määrättäessä tuloina on otettu huomioon metsätalouden puhdas tulo kokonaisuudessaan, korko- ja vuokratulot sekä osingon, jaettavan yritystulon, yhtymän osakkaan tulo-osuuden ja porotalouden tulon pääomatulo-osuus. Vähennyksenä on otettu huomioon korkovähennys ja alijäämähyvitys, omaisuustulovähennys sekä kunnallisverotuksen eläketulovähennys. Lisäksi yhteisöjen äyriihin on rinnastettu ne laskennalliset metsätalouden puhtaan tuoton määrät vuosilta 1991 ja 1992, joita on käytetty perusteena maksettaessa kunnille korvauksia valtion maille perustettavien luonnonsuojelualueiden aiheuttamasta verotulojen vähentymisestä.¹¹¹

¹⁰⁷ L 1342/1999, EV 115/1999 vp s. 1.

¹⁰⁸ HE 71/1999 vp s. 1.

¹⁰⁹ SuVM 1/1999 vp s. 1.

¹¹⁰ VaVM 26/1999 vp s. 1.

¹¹¹ HE 54/1998 vp s. 6.

Yksittäisten kuntien ja seurakuntien jako-osuudet määräytyvät verontilityslain 13 §:n mukaan kunkin kunnan ja seurakunnan yritystoimintaerän ja metsäerän perusteella. Yritystoimintaerä saadaan laskemalla kullekin yhteisölle, lukuun ottamatta Metsähallitusta, maksuunpantu yhteisövero vähennettynä yhtiöveron hyvi-tyksellä. Jos yhteisöllä on toimipaikka vain yhdessä kunnassa, yhteisön vero lisätään tämän kunnan laskentaerään. Jos yhteisöllä on toimipaikkoja useissa kunnissa, yhteisön vero lisätään kunkin kunnan laskentaerään yhteisön henkilöstömäärien suhteessa.¹¹²

Verontilityslain 13 §:n mukaan kuntien metsävero-osuus muodostetaan soveltamalla koko maan verovuoden metsän puhtaaseen tuottoon, josta on vähennetty TVL:n mukaiseen metsätuloerotukseen siirtymäkaudeksi jääneiden metsänomistajien metsien verovuoden puhdas tuotto sekä kuntien ja kuntayhtymien omistamien metsien puhdas tuotto, verovuoden keskimääräistä kuntien tuloveroprosenttia. Metsävero-osuuden määrä on vähintään 5 ja enintään 15 prosenttia kuntien yhteisöverosta. Kunnan metsäerä perustuu kunnittaisiin kantorahatuloihin. Lisäksi perusteeseen luetaan lakisääteisistä luonnonsuojelualueista, vanhojen metsien suojeluohjelman mukaisista valtion maista sekä Kuusamon yhteismetsän alueella 1.1.1998 sijainneista yksityisten metsämaista saamatta jääneet kantorahatulot. Saamatta jääneet kantorahatulot arvioidaan metsän laskennallisen puhtaan tuoton mukaan. Jos näiden suojelualueiden laskennallinen vuotuinen puuntuotos kunnan alueella on vähemmän kuin 1000 verokuutiometriä, ei saamatta jääneitä kantorahatuloja kuitenkaan oteta huomioon. Kunnan metsäerä saadaan lisäämällä metsävero-osuuteen Metsähallitukselle maksuunpantu yhteisövero.

Kunnittaiset kantorahatulot lasketaan Metsäntutkimuslaitoksessa kalenteri-vuosittain kunnittaisten hakkuumäärien ja kantohintojen tulona. Laskelmat perustuvat Metsäntutkimuslaitoksen markkinahakkuutilaston kunnittaisiin hakkuumääriin puutavaralajeittain sekä metsäkeskuksittain ja puutavaralajeit-tain laskettuihin hintatilaston kantohintoihin. Hintatilaston lähteenä ovat met-säteollisuuden ilmoittamat puun ostohinnat yksityismetsistä.¹¹³

¹¹² Yksittäisten kuntien ja seurakuntien jako-osuuksien uudistamista perusteltiin sillä, että vuosien 1991 ja 1992 tilanne ei enää vastaa nykypäivää. Metsävaltaisten kuntien asema otettaisiin huomioon siten, että yhteisöveron kokonaismäärästä erotetaan metsävero-osuus. (HE 54/1998 vp s. 9.)

¹¹³ HE 54/1998 vp s. 17.

V METSÄTULON VEROTTAMINEN MVL:N PERUSTEELLA

MVL:n metsätuloverotusta koskevia säännöksiä sovelletaan osaan yksityismetsiä vuodelta 2005 toimitettavaan verotukseen asti. Tässä luvussa kuvataan pääpiirteissään metsätulon verottaminen MVL:n nojalla. Aluksi käydään läpi metsätuloverotuksen kannalta relevantit MVL:n yleiset säännökset. MVL 2 §:n 2 momentin maatalan määritelmä heijastuu myös TVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen. Seuraavaksi haetaan vastausta kysymykseen, miltä osin metsän pää- ja sivutuotteet otetaan huomioon maatalouden puhtaan tulon laskennassa. Metsän päätuotteilla tarkoitetaan puuta ja puutavaraa, kun taas sivutuotteita ovat muun muassa metsämarjat, sienet, jäkälät ja riista.

Käsillä olevan luvun kolmannessa alaluvussa tarkastellaan metsätalouden puhtaan tulon määrittämistä. Aluksi käydään läpi ne tekijät, joiden perusteella metsän keskimääräinen puhdas tulo määritetään. Sen jälkeen käsitellään tilakohtaisesti vähennettäviä metsätalouden menoja MVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa. Lopuksi haetaan vastausta kysymykseen, mitkä tekijät otetaan tilakohtaisina veronhuojennuksina huomioon metsätalouden puhtaan tulon määrittämisessä. MVL:ssä säädetty metsätuloverotus on, kuten keskimääräiset verojärjestelmät usein ovat, monimutkainen ja hallinnollisesti suuritöinen. Kun kysymys on lisäksi väistyvästä verojärjestelmästä, on seuraavassa tyydytty yleispiirteiseen tarkasteluun.

5.1 Yleiset säännökset

MVL 1 §:n 4 momentin mukaan MVL:ssä säädetään metsätalouden puhtaan tulon laskemisesta vuosilta 1993–2005 toimitettavissa verotuksissa.¹ MVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa sovelletaan kuitenkin useita TVL:n säännöksiä. TVL 15 §:n 1 momentin mukaan verotusyhtymän MVL 11 §:n mukainen metsätalouden puhdas

¹ TVL:n voimaantulon myötä muutettiin MVL 1 §:ää siten, että maatalouden ja metsätalouden tuloja ja menoja ei enää lasketa maatilakohtaisesti yhteen (L 30.12.1992/1541). Maatalouden ja metsätalouden tulot käsitellään erikseen. Maatalouden tulo jaetaan TVL 38 §:n mukaan pääomatuloksi ja ansiotuloksi.

tulo vahvistetaan erikseen verotusyhtymälle. Verotusyhtymällä tarkoitetaan TVL 4 §:n mukaan sellaista kahden tai useamman henkilön muodostamaa yhteenliittymää, jonka tarkoituksena on kiinteistön viljely tai hallinta.

MVL:n säätäminen vuoden 1967 valtiopäivillä merkitsi maatalouden verotuksen perusteiden muutosta. Maatalouden verotuksessa siirryttiin keskimääräisen tuoton verotuksesta todellisiin tuloihin ja menoihin perustuvaan verotukseen. Muutosta perusteltiin sillä, että maataloustuotantoa on koneellistumisen ansiosta voitu rationalisoida, uusia viljelykasveja on otettu käyttöön ja maataloustuotanto on erikoistunut eri tuotannonhaaroihin. Keskimääräinen verojärjestelmä ei ota huomioon viljelmällä harjoitetun tuotannon erilaisen rakenteen, viljelyn voimaperäisyyden ja viljelmän koon vaikutusta hehtaarikohtaiseen tulokseen. Maatalouden verokomitea esitti mietinnössään tuloverotukseen siirtymistä.² Myös metsätalouden verotuksen tilakohtaisuutta lisättiin MVL:n säätäminen yhteydessä, vaikka metsätuloverotus säilyikin edelleen keskimääräisenä tuottoverotuksena.³ Hyväksyessään MVL:n eduskunta katsoi, että myös metsäverotuksessa olisi päästävä todellisiin tuloihin perustuvaan verotukseen.⁴ Kolmen pohjoisimman kunnan osalta alkuperäisen MVL:n mukaan metsätuloverotus tosin perustui todellisiin tuloihin ja menoihin. Tuloverotusta perusteltiin sillä, että suurin osa Perä-Lappia kuuluu Lapin suojametsäalueeseen, jolla metsäntäyttöä on rajoitettu. Lyhyestä ja viileästä kasvukaudesta johtuen puuston kasvu on alueella heikkoa.⁵ Metsäverokomitea oli esittänyt kolmen pohjoisimman kunnan osalta tuloverotusta sekä valtion että yksityisiin metsiin.⁶ MVL 11 §:ää muutettiin kuitenkin vuonna 1972 (L 12.5.1972/373) siten, että todellisiin tuloihin ja menoihin perustuvaa metsätuloverotusta sovellettiin pelkästään valtion metsätalouteen Enontekiön ja Utsjoen kunnissa.

Metsätaloutta harjoittavan verotusyhtymän metsätalouden puhdas tulo jaetaan TVL 15 §:n 2 momentin nojalla yhtymän osakkaiden tuloksi. TVL 61 §:n 3 momentin mukaan MVL 11 §:n mukainen metsätalouden puhdas tulo on veronalaista ansiotuloa.⁷ TVL 30 §:n mukaan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotettava tulo lasketaan tulolajeittain erikseen. Valtionverotuksen verotettava ansiotulo ja kunnallisverotuksen verotettava tulo saadaan vähentämällä valtionverotuksen verovuoden

² KM 1961: 3.

³ HE 30/1967 vp s. 4.

⁴ EVHE 30/1967 vp.

⁵ HE 30/1967 vp s. 4.

⁶ KM 1964: A 15 s. 23–26.

⁷ Metsätalouden puhtaan tulon laskemista ansiotuloksi perusteltiin sillä, ettei MVL:n mukaisen metsätuloverotuksen veropohja täytä niitä edellytyksiä, jotka on asetettava sovellettaessa suhteellista verokantaa. Tämän vuoksi metsätalouden puhtaaseen tuloon sovelletaan ansiotulojen progressiivista verokantaa. (HE 200/1992 vp s. 41.)

ansiotulosta ja kunnallisverotuksen verovuoden tulosta aikaisemmilta vuosilta vahvistetut ansiotulolajin tappiot. Ansiotulolajin tappion saa TVL 118 §:n mukaan vähentää seuraavan kymmenen verovuoden aikana.

MVL 2 §:n 1 momentissa säädetään maatalouden tarkoittavan varsinaista maataloutta, erikoismaataloutta taikka maa- tai metsätalouteen liittyvää muuta toimintaa, jota ei ole pidettävä eri liikkeenä. Jos maa- tai metsätalouteen liittyvän muun toiminnan laatu ja laajuus täyttävät liiketoiminnan tunnusmerkit, toimintaa verotetaan EVL:n mukaan. Esimerkiksi tilan omasta metsästä saatujen puiden pienimuotoinen sahaustoiminta on vakiintuneesti katsottu maa- tai metsätalouteen liittyväksi muuksi toiminnaksi, jolloin sahatavaran myyntitulot on verotettu maatalouden tulona (Ks. KHO 1992 B 512).⁸

Säännöksen muuttamista TVL:n säätämisen yhteydessä nykyiseen muotoonsa perusteltiin sillä, että aiempi maatilatalouden tulolähde jaettaisiin maatalouteen ja metsätalouteen. Maatalouden määrittely noudatti pääosin aiempaa käytäntöä. Pelkän metsätilan sivuansiotointa verotettaisiin kuten maataloutta, jos toiminta ei muodosta eri liikettä. Sivuansiotointinnaksi lukemisen edellytyksenä olisi, että toimintaa verotettaisiin maatalouden tavoin myös tavanomaisen maatalouden harjoittamisen yhteydessä. Aiemmin säännöksiä oli tulkittu siten, ettei metsätalouden sivuansiotointintaan sovellettu MVL:a, jos varsinaista maataloutta ei ollut lainkaan.⁹

Alkuperäisen MVL 2 §:n mukaan yhtenä tulolähteenä pidettiin yhtä maatilaa. Koska maatilatalouden tappio vahvistettiin tulolähdekohtaisesti, tulolähdejaottelulla oli keskeinen merkitys.

Rajanveto maa- ja metsätalouden sivuansiotointinnan sekä elinkeinotoiminnan välillä perustuu toiminnan luonteeseen. Sivuansiotointinnan tunnusmerkkejä ovat, että toimintaa harjoitetaan pääasiassa ilman ulkopuolista työvoimaa maatilalla koneita ja rakennuksia hyväksi käyttäen. Elinkeinotoiminta on puolestaan maa- ja metsätaloudesta erillistä, itsenäistä yrittämistä, jossa yleensä käytetään vierasta palkkatyövoimaa. Maatilamatkailussa rajanveto on tehty mökkien lukumäärän, markkinoinnin sekä oheispalvelujen perusteella.¹⁰ Luonteeltaan maa- ja metsätalouden tavanomaisista toiminnoista eroava toiminta katsotaan yleensä elinkeinotoiminnaksi, jos se on vähääkään laajempaa.¹¹

⁸ Ahanen-Raitio 1999 s. 12.

⁹ HE 204/1992 vp, 2 §.

¹⁰ Ahanen-Raitio 1999 s. 12.

¹¹ Andersson-Ikkala 2000 s. 42–43.

Tapauksessa KHO 1993 B 507 neljän lomamökin vuokraustoimintaa ei pidetty maa- ja metsätaloudesta erillisenä liikkeenä. Tapauksessa KHO 1974 II 524 maanviljelijä oli vuokrannut tilastaan soranottoa varten erään maa-alueen ja luovuttanut soranotto-oikeuden. Soranmyyntitoimintaa ei pidetty maatilataloudesta erillisenä tulolähteenä, vaikka siitä saatu tulo oli huomattavasti maanviljelyksestä ja metsätaloudesta kertynyttä tuloa suurempi.

Tapauksessa KHO 1974 II 525 kuntainliiton omistamallaan tilalla harjoittamaa polttoturpeen tuotantoa ei pidetty sanotulla tilalla harjoitettuun maatilatalouteen liittyvänä toimintana. Tapauksessa KHO 1991 B 515 pidettiin maatilalla harjoitettavaa golfkenttätuotantoa, jota varten oli myös palkattu henkilökuntaa, toiminnan laatu ja sen vaatimat investoinnit huomioon ottaen maatilataloudesta erillisenä liikkeenä (vrt. KVL 1991 Nro 264).

Maatilalla tarkoitetaan MVL 2 §:n 2 momentin mukaan itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta.¹² Siten pelkästään metsämaatakin käsittävää tilaa pidetään maatilana. Tilaa, joka on niin pieni, ettei sillä lainkaan voida harjoittaa metsätaloutta, ei pidetä maatilana. Alarajana on yleensä pidetty vähintään yhden hehtaarin metsämaan pinta-alaa. Maatila saattaa muodostua joko yhdestä tai useammasta maarekisteriin merkitystä tilasta tai määräalasta. Itsenäisen taloudellisen yksikön tunnusmerkkejä ovat muun muassa tilojen yhteinen talouskeskus sekä yhteiset talousrakennukset ja koneet. Verovelvollisen samassa kunnassa omistamien metsätilojen katsotaan yleensä muodostavan yhden maatilana.¹³ Muilta kiinteistöiltä kuin maatiloilta saadut puun myyntitulot tai omaan käyttöön otot verotetaan todellisten tulojen mukaan (KHO 1986 T 142).¹⁴

Tapauksessa KHO 1.4.1974 T 1428 metsäteollisuusyhtiön vaatimus maataloudesta syntyneen tappion vähentämisestä samassa kunnassa sijaitsevien metsätilojen puhtaasta tulosta hylättiin, koska tilojen ei katsottu kuuluvan samaan tulolähteeseen. Vaatimus kuitenkin hyväksyttiin sen tilan osalta, josta käsin maataloutta oli harjoitettu, koska tällä tilalla harjoitetun metsätalouden katsottiin kuuluvan tilalla harjoitetun maatalouden kanssa samaan tulolähteeseen. Tapauksessa KHO 1988 B 529 voimalaitosyhtiön nk. sähköntuotantotiloja pidettiin maatiloina, joille vahvistettiin metsätalouden puhdas tulo MVL:n mukaan.

¹² Maatilan käsite on edelleenkin tarpeen määrittellä, koska tasausvaraus on maatilakohtainen. Niin ikään metsämaan uudistusalan verovapaus sekä ensiharvennussvähennys ovat maatilakohtaisia. (HE 204/1992 vp s.4.) Ks. myös Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:1–14:2.

¹³ Maatilatalouden verotus II s. 6–8. Näin menetellään myös puolisoiden yhdessä omistamien tilojen osalta (Niskakangas s. 8:2).

¹⁴ Kiviranta (s. 6:3) tosin arvelee, että nämä tulot ovat valvontavaikeuksien vuoksi jääneet käytännössä lähes kokonaan verottamatta.

Tapauksessa KHO 6.1.1984 T 47 verovelvollinen omisti kaksi tilaa, joista toinen sijaitsi noin 65 kilometrin päässä siltä tilalta, jolla talouskeskus sijaitsi. 65 kilometrin päässä sijaitsevan metsätilan pinta-ala oli 153 hehtaaria. Tilat katsottiin eri maatiloiksi. Tapauksessa KHO 19.2.1975 T 5017 maanviljelijän omistamien tilojen, joilla sijaitsivat asuin- ja talousrakennukset, pelloista oli tehty pellonvarausso-
pimus. Hänen vaimonsa omisti toisessa kunnassa ainakin 50 kilometrin etäisyydellä rakentamattomia tiloja, joihin kuuluvat pellot oli annettu vuokralle. Vaimon omistamat tilat käsittivät lähinnä metsämaata. Maanviljelijän ja hänen vaimonsa omistamien tilojen katsottiin kuuluvan samaan maatilaa.

Tapauksessa KHO 1977 II 551 kiinteistöyhtymä oli ostanut ulkosaaristosta tilan, johon kuului 136 hehtaaria maata sekä vesialueita. Tilalla ei ollut lainkaan metsämaata eikä peltoa. Yhtymä oli hankkinut tilan yhtymän osakkaiden vapaa-ajan harrastuskalastukseen. Tilaa ei pidetty maatilana.

Tapauksessa KHO 1.12.1976 T 4651 (II 518) isä oli luovuttanut kuudelle lapselleen 6,1 hehtaarin suuruisen metsätilan. Tila oli jakosopimuksen perusteella lohottu kuudeksi samansuuruiseksi tilaksi. Rakentamattomalla lohkotilalla, jonka pinta-ala oli 1,026 hehtaaria, oli tehty vuonna 1970 noin 0,80 hehtaarin suuruinen avohakkuu. Seuraavana vuonna lohkotila oli myyty. Lohkotilaa pidettiin maatilana.

Tapauksessa KHO 22.9.1980 T 4463 (II 548) meren saarella olevaan yhden hehtaarin suuruiseen vapaa-ajan kiinteistöön rajoittui 1,5 hehtaarin suuruinen metsäpalsta, johon ei kuulunut omaa rantaa eikä rantaoikeutta. Metsäpalsta katsottiin maatilaksi. Tapauksessa KHO 15.1.1986 T 142 (II 535) verovelvollinen oli myynyt omistamaltaan 9430 neliömetrin suuruiselta vapaa-ajan kiinteistöltä metsää. Hän ei ollut esittänyt selvitystä, että kiinteistöllä olisi harjoitettu maatilataloutta, joten tilaa ei pidetty maatilana ja metsänmyyntitulot verotettiin tulo- ja varallisuusverolain mukaan.

MVL 3 §:n 2 momentin mukaan maatalouden puhtaaseen tuloon luetaan maatalouden harjoittajan kaikkien maatilojen maatalouden puhtaiden tulojen yhteismäärä. Vastaavasti metsätalouden puhtaaseen tuloon luetaan metsätalouden harjoittajan kaikkien maatilojen metsätalouden puhtaiden tulojen yhteismäärä. Maatalouden tulokseen ei 3 momentin mukaan kuitenkaan lueta tilalta otetusta sorasta, savesta, mullasta, turpeesta, jäkälästä ja muista vastaavista hyödykkeistä saatuja vastikkeita tai näiden hyödykkeiden toiseen tulolähteeseen siirtämisen todennäköisiä luovutus-hintoja.

Säännöksen perustelujen mukaan maatilaa käytettäisiin edelleen peruslaskentayksikkönä. Eri kunnissa sijaitsevat pelkät metsätilat olisivat edelleenkin erillisiä maatiloja. Puolisoiden yhdessä tai erikseen omistamia maatiloja käsiteltäisiin kuten aiemminkin. Puolisoiden harjoittaessa metsätaloutta yhdessä ansiotulona pidettävä metsätalouden puhdas tulo jaettaisiin puolisoitten kesken vallinnan mukaan.¹⁵

¹⁵ HE 204/1992 vp s. 4.

Hallituksen esitykseen ei sisällynyt kolmannen pykälän kolmatta momenttia. Valtiovarainvaliokunta esitti kolmannen momentin lisäämistä, koska TVL 32 §:ään oltiin lisäämässä säännöstä, jonka mukaan pääomatuloa on muun muassa maa-aineksista saatu tulo.¹⁶ Hallituksen esitystä tuloverolaiksi käsitellessään valtiovarainvaliokunta asettui sille kannalle, että maa-ainesten myyntitulot tulisi katsoa pääomatuloksi sekä MVL:n että TVL:n mukaan toimitettavassa verotuksessa. Maatilalta otetusta sorasta, savesta, mullasta, turpeesta ja muusta irrotettavasta maa-aineksesta saadut vastikkeet sisältyvät MVL 5 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan maatalouden puhtaaseen tuloon. Saman momentin 11 kohdan mukaan myös yksityiskäyttöönotto on veronalaista. Nämä lainkohdat tulisi siirtää TVL:iin omaksi pykäläkseen. TVL:iin tulisi runsaasti sellaisia muutoksia, joita ei ole eduskuntakäsittelyn yhteydessä tarkoituksenmukaista tehdä. Tämän vuoksi valtiovarainvaliokunta ehdotti tässä vaiheessa TVL:ssa todettavaksi, että maa-aineksista saadut tulot ovat pääomatuloa.¹⁷

5.2 Maatalouden puhdas tulo

MVL 5 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaan maatalouden veronalaista tuloa on muun muassa tilalla olevan tuotantolaitoksen tuotteiden luovutushinnat sekä maa- tai metsätalouden yhteydessä harjoitetusta muusta toiminnasta saadut korvaukset, mikäli tuotantolaitosta tai toimintaa ei ole pidettävä eri liikkeenä. Säännöksen mukaan maatalouden tulona verotetaan muun muassa omasta metsästä otetun puutavaran pienimuotoinen myyntisahaustoiminta sekä hakkeen valmistus ja kuljetus. Niin ikään metsästysoikeuden vuokraus ja myyntitarkoituksessa tapahtuva metsästys, säkkeihin pakattujen polttopuiden myynti, kantojen ja tervan myynti sekä pellolla kasvatettujen puun taimien myynti verotetaan maatalouden tulona.¹⁸

Pyydetyn riistan luovutushinnat ovat MVL 5 §:n 1 momentin 7 kohdan mukaan veronalaista maatalouden tuloa. Saman momentin 8 kohdan mukaan muun muassa koneista ja kalustosta saadut vuokrat ja käyttökorvaukset sekä maa- tai metsätaloutta varten palkattujen työntekijöiden työstä käyttökorvausten yhteydessä saadut palkat ja muut korvaukset verotetaan niin ikään maatalouden tulona. Jos verovelvollinen käyttää traktoria metsäajossa toisen johdon ja valvonnan alaisena, katsotaan traktorista saaduksi käyttökorvaukseksi puolet saadusta kokonaisansiosta, ellei muuta näytetä. Laajamittainen metsäkoneurakointi katsotaan kuitenkin erillisek-

¹⁶ VaVM 77/1992 vp s. 2.

¹⁷ VaVM 74/1992 vp s.4.

¹⁸ Maatilatalouden verotus II s. 10 ja Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:18.

si liikkeeksi. Tilasta, sen osasta ja tilalla olevasta rakennuksesta saadut vuokrat ja muut sellaiset korvaukset ovat 9 kohdan mukaan veronalaista maatalouden tuloa.

Tapauksessa KVL 417/1990 työvoimatoimiston palveluksessa ollut pitkäaikaisytyöön teki maatilan metsässä raivausta ja ensiharvennusta korvauksetta. Metsänomistajan ei katsottu saaneen työvoima-avusta veronalaista etuutta. Samoin tapauksessa KVL 448/1990. Tapauksessa KVL 19/1980 kunta oli palkannut työllistämismenoilla työttömiä henkilöitä metsänhoitotöihin. Metsänomistaja maksoi työstä 20 mk päivässä kunnalle. Metsänomistajan saaman edun katsottiin sisältyvän MVL 11 §:n mukaiseen metsätalouden puhtaaseen tuottoon.

Tapauksessa KHO 25.8.1972 T 2952 maatilalla oli maatalousmaata 0,12 ha ja metsämaata 18,85 ha. Maatilalla ei katsottu harjoitettavan maataloutta, joten traktoria ei voitu pitää maatalouteen kuuluvana käyttöomaisuutena. Sen vuoksi tilan omistajan traktorillaan vieraille tehdystä puutavaran ajosta saamia tuloja pidettiin kokonaan hänen palkkatuloinaan, joihin ei sovellettu MVL:n säännöksiä. Puutavara-ajosta saatua suoritusta ei katsottu osaksikaan sellaiseksi käyttökorvaukseksi, jota verotettaisiin MVL 5 §:n 1 momentin 8 kohdan mukaan maatalouden tulona. Tapauksessa KHO 1977 II 548 suurjännitelinjaa varten 50 vuodeksi tehdyn maanvuokrasopimuksen perusteella sähköyhtiöltä saatu kertakaikkinen korvaus oli maanomistajan veronalaista tuloa.

Tapauksessa KHO 1996 B 514 radiopuhelinasemaa varten oli vuokrattu noin 3650 neliömetrin suuruinen alue 30 vuodeksi. Vuokra oli 40 000 mk, ja se maksettiin vuokrasopimuksen allekirjoitustilaisuudessa. Maanomistaja ei harjoittanut maataloutta. Hän omisti noin 20 hehtaaria metsää, johon sovellettiin TVL:n mukaista metsätuloverotusta. Maanomistaja haki ennakkotietoa siitä, miten häntä verotetaan vuokratulosta. KVL:n 28.3.1996 antaman ennakkotiedon n:o 85/1996 mukaan vuokratulo katsottaisiin vuokranantajan veronalaiseksi pääomatuloksi vuonna 1995. Verohallitus haki päätökseen muutosta. Verohallitus katsoi, että hakemuksessa tarkoitettu maatala on itsenäinen taloudellinen yksikkö, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta. Siten tilasta tai sen osasta saadut vuokratulot tulisi verottaa MVL 5 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaan maatalouden tulona. Metsätuloverojärjestelmän valinta ei vaikuta asiaan. TVL 43 §:ssä säädetään erikseen, mitä pidetään TVL:n mukaisena metsätalouden pääomatulona. KHO kumosi KVL:n päätöksen ja katsoi, että kysymyksessä oleva vuokratulo on MVL 5 §:n 1 momentin 9 kohdan nojalla maatalouden veronalaista tuloa, jonka verotuskohtelu määräytyy TVL 38 §:n mukaan.

Tapauksessa KHO 1986 II 536 maanomistaja oli vuokrannut Valtion Polttoainokeskukselle (VAPO) 94 hehtaarin suuruisen alueen käytettäväksi turvetuotantoon. Alue oli metsänparannusvaroilla ojitettu kokonaan ja myös kylvetty metsälle pääosin. VAPO oli korvannut maanomistajalle metsänparannustöistä aiheutuneet kustannukset, joita olivat metsänparannuslainat sekä vierastyönä tehtyjen metsän-

parannustöiden kustannukset, yhteensä 49 233 markkaa. Metsänparannuslainojen osuus tästä oli 39 833 markkaa. Verolautakunta oli lukenut VAPO:n maksamat metsänparannustöiden hyvitykset maanomistajan maatalouden tuloksi. Mikkelin lääninoikeus piti 13.12.1984 antamassaan ratkaisussa verolautakunnan päätöksen voimassa. KHO katsoi, että maanomistajalle suoritettuun metsänparannustöiden korvaukseen on sisältynyt tuhoutuneesta taimistosta suoritettu korvaus, joka on MVL 11 §:n mukaan jo otettu huomioon tilan metsämaan puhdasta tuloa vahvistettaessa. Siten taimistosta saatua korvausta, 9 400 markkaa, ei voi enää erikseen lukea verotettavaksi tuloksi. VAPO:n suorittama metsänparannuslaina, 39 833 markkaa, oli maatalouden veronalaista tuloa, joka ei sisältynyt metsätalouden pinta-alaperusteeseen mukaan verotettavaan puhtaaseen tuloon.

MVL 6 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaan omasta metsästä muuhun maatalouskäyttöön kuin maatalouden tuotantorakennusten rakentamiseen ja korjaamiseen otetun puutavaran kantoraha-arvo tai sitä korkeampi toisessa tulolähteessä veronalaiseksi luovutushinnaksi luettava määrä on maatalouden tulosta vähennyskelpoista menoa.¹⁹ Säännös koskee niitä metsänomistajia, joiden metsätaloutta verotetaan TVL:n mukaan. Lain siirtymäsäännöksen mukaan MVL:n mukaiseen metsätuloverotukseen siirtymäkaudeksi jääneeseen metsänomistajaan sovelletaan 6 §:n 1 momentin 9 kohtaa sellaisena kuin se on ennen tämän lain voimaantuloa. Viimeksi mainitun säännöksen mukaan puolet maataloudessa käytetyn, maatilán metsästä otetun puutavaran kantohintojen markkina-arvosta on maatalouden tulosta vähennyskelpoista menoa (L 24.8.1990/718).²⁰

Alkuperäisessä muodossaan MVL 6 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaan maataloudessa käytetyn, tilán metsästä otetun puun arvo oli kokonaisuudessaan vähennyskelpoista maatalouden menoa.

Tapauksessa KHO 8.6.1988 T 2464 maanviljelijällä oli oikeus vähentää kokonaisuudessaan maatalouden käyttöön otetun polttopuun kantohinta siitä riippumatta, kuinka paljon polttopuuta oli verovuonna maatalouden tarpeisiin käytetty (vertaa KHO 1994 T 880).

MVL 6 §:n 2 momentin mukaan maatalouden tuotantorakennusten ja rakennelmien rakentamiseen tai korjaamiseen otetun puutavaran kantoraha-arvo vähennetään 8–10 §:n jaksotussäännösten mukaan. Rakennusten ja rakennelmien vähäiset

¹⁹ Säännöksen perustelujen mukaan metsätalouden pääomatuloa ei TVL:n mukaan syntyisi sellaisesta omasta metsästä otetusta puusta, jota käytetään saman verovelvollisen maatalouden tuotantorakennusten ja rakennelmien rakentamiseen ja korjaamiseen. Koska tällaista omaan käyttöön ottoa ei pidettäisi tulona, ei vähennettävää menoakaan syntyisi. (HE 204/1992 vp s. 4–5.) Ks. myös Kiviranta s. 4:30–4:32.

²⁰ Ks. tarkemmin Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:3.

vuosikorjaukset vähennetään sinä verovuotena, kun vuosikorjaus on suoritettu. Kokonaan uuden maatalouden tuotantorakennuksen rakentamismenot ja vanhan tuotantorakennuksen perusparannusmenot vähennetään 9 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan enintään 10 prosentin menojäännöspoistoin. Saman momentin 2 kohdan mukaan poisto on enintään 6 prosenttia asuin-, toimisto- tai muun niihin verrattavan rakennuksen poistamattomasta hankintamenosta.

Kasvihuoneen ja muun kevyen rakennelman poisto on MVL 9 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan enintään 20 prosenttia ja vesistön pilaantumisen ja ulkoilman saastumisen estämiseksi hankittujen rakennelmien poisto on 4 kohdan mukaan enintään 25 prosenttia poistamattomasta hankintamenosta. Siltojen, patojen ja muiden vastaavien hyödykkeiden poiston suuruus on 10 §:n 3 momentin mukaan enintään 10 prosenttia poistamattomasta hankintamenosta. Esimerkiksi karjan aitaamiseen tarvittavan aidan rakentamiseen omasta metsästä otetun puutavaran kantoraharvo vähennetään maatalouden tulosta sinä vuonna, kun aita on rakennettu, jos tila on TVL:n mukaisen metsätuloverotuksen piirissä.

MVL 7 §:n 4 kohdan mukaan vähennyskelpoista menoa ei ole metsätalouden puhtaasta tulosta verotettavan verovelvollisen metsänhoidosta tai hankintakaupan yhteydessä tai muutoin myyntiä varten suoritetusta puutavaran valmistuksesta ja kuljetuksesta johtuneet menot.²¹ Siten esimerkiksi moottorisahan hankinta- ja käyttökustannukset eivät ole vähennyskelpoisia MVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa. Jos samaa moottorisahaa käytetään myös maataloudessa, esimerkiksi maatalouden talousrakennuksen rakentamiseen, sahan hankinta- ja käyttökulut tulee jakaa maatalous- ja metsäkäytön suhteessa. Maatalouskäytön osuus vähennetään maatalouden tulosta. Maataloustraktoria käytetään niin ikään yleisesti puutavaran kuljetukseen hankintakaupassa. Menojen vähennyskelvottomuus ei ulotu enää puutavaran valmistuksen ja kuljetuksen jälkeen tapahtuvaan jatkojalostukseen. Siten esimerkiksi maatilalla harjoitetusta tilan oman puutavaran sirkkelisahauksesta aiheutuneet menot ovat vähennyskelpoista maatalouden menoa.

5.3 Metsätalouden puhdas tulo

5.3.1 Maatilojen veroluokitus

MVL 11 §:n mukaan metsätalouden puhtaana tulona pidetään sitä puhdasta tuottoa, jonka samanlaatuisen metsämaan arvioidaan kunnassa tai kuntaryhmässä verovuonna päättäneenä ja sitä edeltäneenä hakkuuvuonna keskimäärin hehtaaria kohti tuottaneen. Tuottoperusteita on kaikkiaan viisi: veroluokitus, puun tuotoksen määrä

²¹ Ks. myös Niskakangas s. 8:13.

(metsäveroluvut), verokuutiometrin rakenne, hintaperuste ja keskimääräinen vähennys. Metsäveroasetuksessa (20.9.1991/1208) täsmennetään tuottoperusteita. Verotuslain 3 luvussa säädetään veroluokituksesta ja tuottoperusteista.²²

Metsäveroasetuksen 16 §:n 2 momentin mukaan hakkuuvuosi on 1.7.–30.6. välinen ajanjakso. Määritelmä perustuu lähinnä siihen, että puunkorjuu painottui aikoinaan talvikauteen, ja keskikesällä puutavaravarastot olivat pienimillään. Nykyään puunkorjuu on kuitenkin ympärivuotista. Tämän vuoksi metsäveroasetuksen 16 §:ään lisättiin 2 momentti asetuksen muutoksella 17.11.1995/1282. Alkuperäisessä MVL:ssä puhdas tuotto oli määritelty kolmen viimeisen hakkuuvuoden tuottona. Kahden hakkuuvuoden määritelmää on sovellettu verovuodesta 1991 alkaen (L 24.8.1990/718).

Alun perin MVL:n nojalla annettiin maatilatalouden tuloveroasetus (24.6.1968/352), jossa säädettiin metsätuloverotuksen tuottoperusteista. Vuonna 1991 tuottoverotukseen tehtiin monia muutoksia, joilla pääasiassa lisättiin verotuksen tilakohtaisuutta (L 24.8.1990/718). Näiden muutosten seurauksena tuottoperusteet muuttuivat siinä määrin, että maatilatalouden tuloveroasetus kumottiin metsäveroasetuksella. Metsäverotoimikunta -88 ehdotti jopa erityisen metsäverolain säätämistä metsätalouden erityispiirteiden vuoksi.²³

MVL 11 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan metsämaat jaetaan verotusta varten enintään neljään veroluokkaan.²⁴ Metsämaalla tarkoitetaan metsäveroasetuksen 3 §:n mukaan puun kasvattamiseen käytettyä tai tarkoitettua maata, jolla kasvupaikalle sopivan, täystiheän puuston keskimääräinen kasvu on korkeimpaan keskimääräiseen tuotokseen johtavana kiertoaikana vähintään yksi kuutiometri kuorellista runkopuuta hehtaaria kohti vuodessa. Heikkotuottoisempi maa luetaan joutomaaksi. Metsäveroasetuksen 16 §:n mukaan runkopuulla tarkoitetaan sellaisia puun runkoja, jotka ovat myyntikelpoista käyttöpuuta tai joiden voidaan arvioida kehittyvän sellaiseksi.²⁵

Metsäveroasetuksen 1 §:n mukaan maatilojen maankäyttölajeja ovat maatalousmaa, metsämaa, rakennusmaa ja muu maatilatalouden maa. Näistä viimeksi mainittua maankäyttölajia on toisinaan vaikeaa erottaa metsämaasta. Metsäveroasetuksen 5 §:n mukaan muuhun maatilatalouden maahan luetaan sellaiset alueet, joista ei säännöllisesti saada veronalaista tuottoa. Tällaisia alueita ovat joutomaa, vähintään

²² Verotusmenettelylain 96 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan verotuslain 3 luvun säännöksiä sovelletaan edelleen veroluokituksessa, muutoksenhaussa veroluokitukseen sekä metsätalouden tuottoperusteiden vahvistamisessa. Ks. myös Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:14.

²³ KM 1988: 32 s. 59–60.

²⁴ Ks. myös Kiviranta s. 6:6–6:9.

²⁵ Määritelmä perustuu metsäveroasetustyöryhmän mietintöön (TM 1991: VM 2 ja TM 1991: VM 16). – Veroluokituksesta ks. myös Leikola 1963 ja Lappalainen 1988.

kymmenen metriä leveät voimansiirtolinjojen johtoaukeat ja puolet johtoaukean reunavyöhykkeestä, vähintään viisi metriä leveiden ojien, putkistojen ja tarpeellisella ojituksella varustettujen rakennettujen teiden alueet sekä maa-aineksen ottoalueet ja muut erityisalueet. Yksitystien tiealueen katsotaan ulottuvan 0,5 metrin päähän metsämaahan rajoittuvan tien sivuojan ulkoreunasta.²⁶

Metsätaloustukkomitea ehdotti aikoinaan tämän sisältöistä säännöstä.²⁷ Johtoaukean reunavyöhykkeellä tarkoitetaan aluetta, jolla puun kasvatus on sallittua, mutta puun pituus on siten rajoitettu, että johdon omistaja saa kaataa pituusrajan ylittävät puut. Nykyään käytetään yleisesti helikopterisahausta, jossa reunavyöhykkeellä kasvavien ylipitkien puiden latvoja leikataan.

Tapauksessa KHO 25.2.1987 T 639 (II 551) oli kysymys siitä, miten johtoaukean leveys mitataan sovellettaessa säännöstä, jonka mukaan yli kymmenen metriä leveät johtoaukeat luetaan metsämaaksi. Päätöksen mukaan johtoaukean leveys mitattiin puiden rungosta runkoon. Verohallituksen ohjekirjeen (11.5.1987 nro 5562/44/87) tätä periaatetta johtoaukean leveyden mittaamisessa on sovellettu verovuodesta 1986 alkaen.

Metsämaaksi luetaan metsäveroasetuksen 3 §:n nojalla puun kasvattamiseen käytetyn maan ohella myös puun kasvatukseen tarkoitettu maa. Puun kasvattamiseen käytettyinä alueina pidetään muun muassa talousmetsiä, suojametsiä, opetus- ja tutkimusmetsiä, metsäpuiden siemenviljelmiä, puulajikokoelmia sekä joulukuusi- ja energiapuuviljelmiä. Sovellettavilla metsänhoito- ja hakkuutavoilla ei ole vaikutusta veroluokitukseen, elleivät ne muuta pysyvästi alueen käyttötarkoitusta. Tilapäisillä metsätuhoilla ei ole vaikutusta veroluokitukseen, mutta esimerkiksi saasteiden aiheuttamat pitkäaikaiset ympäristövauriot pääsääntöisesti alentavat veroluokkaa. Alueen kaavamääräystä on toisinaan käytetty apuna tulkittaessa maan käyttötarkoitusta.²⁸ Käyttörajoitusten vaikutus arvioidaan sen mukaan, onko metsänomistajalla mahdollisuus käyttää metsämaan puuntuotoksen vähimmäismäärä. Esimerkiksi sellaista luonnonsuojelulain nojalla perustettua suojelualuetta, jolla metsänsäilytys on kokonaan kielletty, ei enää lueta metsämaaksi.²⁹

Ympäristöoikeuden kehitys aikaansaa uusia tulkintakysymyksiä metsätuloverotuksessa. Kestävän metsätalouden rahoituslain 19 §:n nojalla maanomistaja voi saada metsien biologisen monimuotoisuuden kannalta arvokkaan metsikön säilyttä-

²⁶ Kiviranta s. 6:9.

²⁷ KM 1981: 2.

²⁸ Metsäverotuksen kehittämiskomitea esitti, että sellaisilla alueilla, joilla metsänsäilytystä rajoitetaan yleisen edun vuoksi, otettaisiin rajoituksesta aiheutuva tuoton aleneminen huomioon metsän tuotto-perusteissa (KM 1978: 21 s. 22–25).

²⁹ Maatilatalouden verotus II s. 16.

misestä niin sanottua metsätalouden ympäristötukea. Ympäristötuen edellytyksiä on täsmennetty maa- ja metsätalousministeriön päätöksellä (11.2.2000/144). Ympäristötuen edellytyksenä on, että metsänomistaja tekee metsäkeskuksen kanssa sopimuksen metsikön säilyttämisestä. Normaalisti sopimusaika on 30 vuotta. Metsikössä ei saa tehdä metsätaloudellisia toimenpiteitä mahdollisia ympäristöhoitotoita lukuun ottamatta. Ympäristötukisopimus merkitään kiinteistörekisteriin, ja se sitoo myös tilan uutta omistajaa.

Metsätalouden ympäristötukisopimuksia tehtiin järjestelmän ensimmäisinä vuosina (1997–1999) vain muutama kymmenen kappaletta vuosittain, ja valtaosa niistä lienee tehty TVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen piirissä olevilla tiloilla. Oikeuskäytäntöä ympäristötukisopimusalueen verotuksesta MVL:n säännösten perusteella ei siten ole luultavasti vielä syntynyt. Vaikuttaisi perustellulta, että ainakin sellaiset sopimukset, joiden mukaan metsän käyttö on kokonaan estynyt 30 vuodeksi, katsottaisiin muuksi kuin MVL 11 §:ssä tarkoitetuksi metsämaaksi. Tulkinta olisi yhden-suuntainen luonnonsuojelulain nojalla muodostettujen suojelualueiden verotuskäytännön kanssa.

Tapauksessa KHO 26.5.2000 T 978 maanviljelijä myi omasta metsästä ottamastaan puutavarasta valmistettuja polttopuita. Polttopuut valmistettiin osittain kuitupuun mitta- ja laatuvaatimukset täyttävästä puutavarasta. Puunkorjuussa käytettiin maataloustraktoriin kytkettyä metsäperävaunua ja kuormainta. Polttopuuta myytiin noin 100 kuutiometriä vuodessa. Tilan metsä oli MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen piirissä. Polttopuiden myyntitulon puun arvon mukainen osuus katsottiin metsätalouteen kuuluvaksi tuloksi sekä valmistuksen ja kuljetuksen arvo TVL 63 §:ssä tarkoitetuksi hankintatyön arvoksi. Veroasiamies oli vaatinut, että runkopuun arvon mukainen osuus katsottaisiin maanviljelijän veronalaiseksi tuloksi maatalouden tulolähteessä.

Tapauksessa KHO 1964 II 568 aluetta (60 ha), jolla viljeltiin ulkomaisia puu- ja pensaslajeja (arboretum), verotettiin metsämaana. Päätös syntyi äänin 3–2. KVL:n 6.10.1980 antamassa päätöksessä n:o 634 joulukuusen viljelyyn käytettyjä metsämaita ja metsitettyjä maatalousmaita verotettiin metsämaan keskimääräisen puhtaan tuoton perusteella. Joulukuusien myynnistä saatuja tuloja ei verotettu MVL 4 §:n mukaisena maatalouden sivutulona.

Tapauksessa KHO 1981 II 538 kuntainliitto omisti kiinteistön luonnonkauniilla harjulla. 13,1 hehtaarin suuruinen alue kiinteistöstä oli asemakaavassa määrätty puistoksi. Verolautakunta oli määrännyt kiinteistöstä maksettavaksi veroa metsän puhtaan tuoton mukaan sekä lisäksi metsänhoitomaksua. Kuntainliiton liittohallitus vaati lääninoikeutta vähentämään verosta ja metsänhoitomaksusta 13,1 hehtaarin suuruista aluetta vastaavan määrän. Vaatimuksen perusteena oli, että kaavamääräys rajoitti alueella tehokasta metsänhoitoa ja käyttöä. Lääninoikeus hylkäsi valituksen. Liittohallitus haki edelleen muutosta KHO:lta. KHO totesi, ettei 13,1 hehtaarin

suuruiselta alueelta muun muassa saanut kaataa puita ilman maistraatin lupaa tai suorittaa muutakaan vastaavaa toimenpidettä, jos se saattoi huomattavasti vaikeuttaa alueen käyttämistä asemakaavassa varattuun tarkoitukseen tai turmella kaupunkivuokaa. Alueen sijainnin ja olosuhteet huomioon ottaen sitä ei ollut pidettävä MVL 11 §:n tarkoittamana metsämaana. Sen vuoksi KHO kumosi LO:n päätöksen ja toimitetun verotuksen sekä maksuunpannun metsänhoitomaksun tuolta osin.

Tapauksessa KHO 10.5.1979 T 2203 lentokentän suoja-alueutta verotettiin MVL:n mukaan metsän puhtaasta tuotosta, koska ei ollut esitetty sellaista selvitystä alueen käyttörajoituksista, että alueelta saatu metsätalouden tulo olisi tullut verottaa todellisten tulojen mukaan. Tapauksessa KHO 15.5.1956 T 2614 pyrittiin lääninhallituksen päätöksellä suojelemaan luonnontilaista lehtokasvillisuutta muun muassa rajoittamalla olennaisesti alueen metsän käyttöä. Metsästä saatu tulo verotettiin todellisen tulon perusteella.

Tapauksessa KHO 11.4.1984 T 1405 (II 502) seurakunta omisti 45 hehtaarin suuruisen leirialueen, jota käytettiin seurakunnan nuorisoleiritoimintaan, partiotoimintaan, rippikoululeiritoimintaan ja retkikohteena. Alueella oli runsaasti rakennuksia ja noin 20 ha metsää. Yleiskaavaehdotuksessa koko alue oli varattu virkistyskäyttöön ja valmisteilla olevaan rantakaavaan oli varattu rakennusaloja tulevaa rakentamista varten. KHO katsoi, etteivät leirialueen metsät olleet yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä. Kun asiassa ei ollut muutakaan selvitystä, jonka perusteella metsän käyttöä olisi ollut katsottava rajoitetun siten, ettei metsiin voitu soveltaa metsän puhtaan tuoton verotusta, KHO kumosi lääninoikeuden päätöksen ja saattoi seurakuntia kiinteistöjen metsistä kohdanneen kunnallisverotuksen voimaan.

Metsäveroasetuksen 6 §:n mukaan veroluokkia on neljä, paitsi kymmenessä pohjoisimmassa kunnassa, jossa I veroluokka puuttuu. I veroluokkaan luetaan tuoreet kankaat sekä sitä paremmat kankaat ja vastaavat turvekankaat. II veroluokkaan luetaan kuivahkot kankaat sekä puolukkaturvekankaat. III veroluokkaan luetaan kuivat kankaat ja karukkokankaat sekä metsämaan korvet ja varputurvekankaat. IV veroluokkaan luetaan rämeet.³⁰

MVL:n säätämisen yhteydessä luovuttiin aiemmasta V veroluokasta, joka siirtyi joutomaaksi. Maatilatalouden tuloveroasetuksen mukaan I veroluokka oli jaettu kahtia luokkiin IA ja IB. Metsäveroasetuksen säätämisen yhteydessä IA ja IB veroluokat yhdistettiin. Veroluokitustyöryhmä esitti veroluokitusten nopeuttamista tehostamalla hallintoa sekä kehittämällä veroluokitusten arviointiperusteita ja veroluokitustekniikkaa.³¹ Valtioneuvosto teki

³⁰ Ks. myös Kiviranta s. 6:7–6:8.

³¹ TM 1985: VM 18.

22.12.1987 periaatepäätöksen veroluokituksen uusimisesta noin 300 kunnassa vuoteen 2000 mennessä.

Veroluokkien määrittely perustuu A. K. Cajanderin aikoinaan kehittämään metsätyypiteoriaan, joka on suomalaisessa metsänarvioimistieteessä vallitseva. Metsätyypiteorian perusajatus on, että pintakasvillisuus ilmentää kasvupaikan viljavuutta ja sitä kautta puuntuotoskykyä. Niinpä metsätyyppi määritetään kasvupaikan pintakasvillisuuden perusteella. Suotyypit määritetään vastaavasti. Kun ojitetun suon pintakasvillisuudessa kangasmaiden kasvit alkavat olla vallitsevia, kasvupaikkaa kutsutaan turvekankaaksi. Toinen, monissa maissa yleinen menetelmä kasvupaikkojen luokitteluun perustuu puuston valtapituuteen (eli isoimpien puiden keskipituuteen).

Metsäveroasetuksen 7 §:n mukaan kasvupaikkatyyppin keskimääräistä tuottokykyä olennaisesti muuttavat kasvupaikan erityisominaisuudet ja käyttörajoitukset otetaan veroluokituksessa huomioon siten, että metsämaa luetaan siihen veroluokkaan, jota sen tuottokyky lähinnä vastaa, tai joutomaahan. Muun muassa kallioperän läheisyys, metsämaan soistuneisuus, vetisyys, kunttaisuus tai poikkeuksellinen kivisyys, kasvupaikan poikkeuksellisen alhainen lämpösumma, aavaa selkävettä vastassa olevien ranta-alueiden tuulisuus, vaaramailla toistuvat lumituhot, metsäpalon vaikutus ja turvemaan keskimääräistä olennaisesti heikompi ravinnetila otetaan huomioon veroluokkaa alentavina tekijöinä. Veroluokkaa taas korottavat sellaiset ojitukset, joiden vaikutusten voidaan todeta parantaneen pysyväisluontoisesti kasvupaikan tuottokykyä.

Tapauksessa KHO 1985 II 562 kuolinpesän omistaman metsätilan osalle oli vuonna 1974 myönnetty ojituksen perusteella 15 vuoden verovapaus. Kunnassa oli tehty veroluokitus vuonna 1981. Verolautakunta katsoi, että kuolinpesän metsämaan verovapaus oli vuodelta 1981 toimitettavassa verotuksessa enää osittain voimassa, koska kysymys ei ollut pelkästään suomaan, vaan myös kivennäismaan ojituksesta. Kuolinpesä valitti lääninoikeuteen. Valituksessaan kuolinpesä katsoi, että uusi veroluokitus oli virheellinen. Ei ollut oikeudenmukaista riistää verovapautta alueelta, jolle se oli metsänparannuslain ja -asetuksen nojalla myönnetty. Vaikka maan laatu oli ojituksen ja lannoituksen ansiosta parantunut, pitäisi verovapauden säilyä. Valtionasiamies totesi vastineessaan, että kulloinkin veroluokituksessa tehdyt arvioinnit ovat verotuslain 68 §:n 1 momentin perusteella sitovia verotusperusteita, eikä vanha luokitus kumonnut uutta, sitovana noudatettavaa arviointia.

Kymen lääninoikeus totesi tapauksessa KHO 1985 II 562, että MVL 15 §:n 2 momentin mukainen vapautus metsämaan pinta-alaverotuksesta voitiin ojituksen johdosta myöntää vain suoksi katsottaville III tai IV veroluokan metsämaille. Kasvullisena suona voitiin pitää myös kasvullisia korpimaita. Vanhan veroluokituksen mukaan kuolinpesällä oli ollut III veroluokan metsämaata 9,72 ha, joka oli kokonaisuudessaan korpimaita. Korpimaa oli ojitettu. Vuodelta 1980 toimitetussa metsäve-

rotuksessa verovapaus oli ojituksen johdosta myönnetty muun muassa sanotulle 9,72 hehtaarin alueelle. Vaikka uuden veroluokituksen mukaan ojitusalueeseen kuului korkealuokkaisempia luokituskuvioita, ojitusalueen verovapaus säilyi. Asia palautettiin verolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi. KHO ei muuttanut LO:n päätöstä.

Verotuslain 66–67 §:ssä ja metsäveroasetuksen 8–12 §:ssä on teknisluonteisia säännöksiä veroluokituksen toimittamisesta. Säännökset eivät enää tule käytännössä sovellettaviksi, koska veroluokitukset lopetettiin vuonna 1994. Järjestelmä on jossain määrin epätasa-arvoinen, koska joissain kunnissa on vielä 1950-luvulla tehtyjä veroluokituksia. Toisaalta MVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa ovat enää vain ne metsänomistajat, jotka nimen omaan valitsivat vanhan verojärjestelmän siirtymäkauden ajaksi periaatteessa tietoisina siihen liittyvistä puutteista. Keskeisenä syynä veroluokitusten lopettamiseen oli ilmeisesti julkisten menojen säästötarve, koska kysymys oli väistyvän verojärjestelmän ylläpidosta.

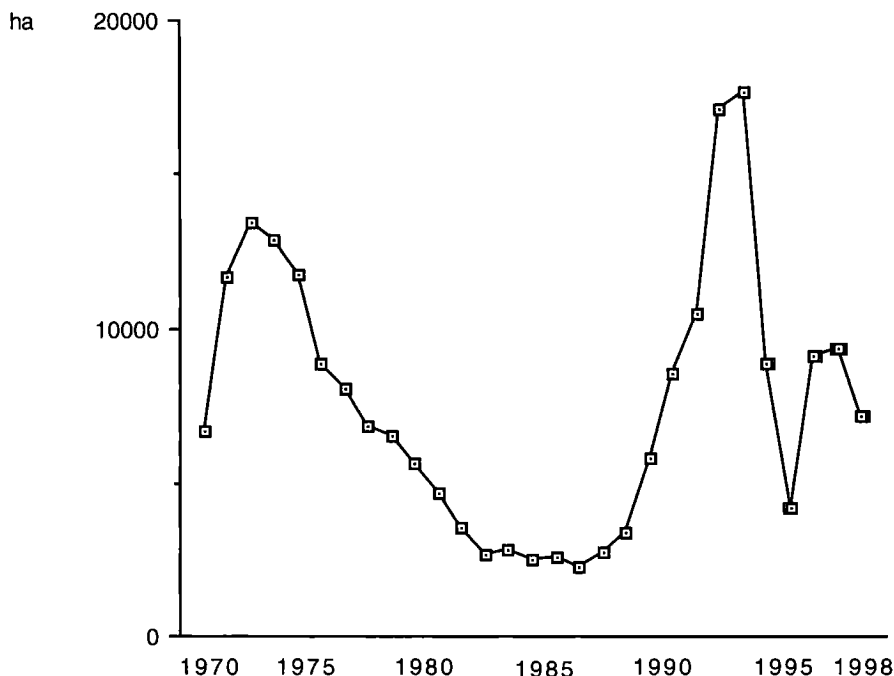
Veroluokitukset ovat vuoteen 2005 asti perustana MVL:n mukaiselle metsän puhtaan tuoton verotukselle, varallisuusverolain mukaiselle metsän arvon määrittämiselle sekä metsänhoitoyhdistyslain mukaisille metsänhoitomaksuille.³² Vaikka veroluokitukset on lopetettu, tehdään luokituksiin edelleenkin tarkistuksia maankäyttölajien muuttuessa esimerkiksi rakennustoiminnan tai pellon metsityksen seurauksena. Jos peltoa raivataan metsämaasta, alue katsotaan maatalouskäyttöön otetuksi sinä vuonna, kun sille on kylvytty maatalouskasveja tai kun alue on salaojitettu.³³ Kuvasta 5-1 havaitaan, että vuotuinen pellonmetsitysala on vaihdellut voimakkaasti.

Verotuslain 90 §:n mukaan veroluokitukseen tyytymätön maanomistaja voi hakea veroluokitukseen muutosta lääninoikeudelta, jonka asiassa antama päätös on lopullinen. Valitus aika on se aika, jonka veroluokitus on kunnassa nähtävänä eli 60 päivää. Siten veroluokituksiin ei voi enää hakea muutosta. Verotuslain 68 §:n mukaan veroluokitusta noudatetaan pääsääntöisesti sitovana. Pykälän 2 momentin nojalla veroluokituksesta on kuitenkin poikettava, milloin havaitaan, että siinä on tapahtunut laskuvirhe tai tähän verrattava erehdys tai milloin kiinteistön metsämaan pinta-alassa on luokituksen jälkeen tapahtunut muutos. Veroluokituksesta on poikettava myös silloin, kun metsämaan tuottoon vaikuttavissa tekijöissä on tapahtunut sellainen muutos, joka aiheuttaa metsämaan tuoton muuttumisen vähintään viidellä prosentilla.

Tapauksessa KHO 4.9.1980 T 4078 tilan maarekisterin mukainen pinta-ala perustui 1700- ja 1800-lukujen vaihteessa laadittuihin isojakokarttoihin. Veroluoki-

³² Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:14.

³³ Maatilatalouden verotus II s. 18. sekä Kiviranta s. 6:9–6:10.



Kuva 5-1. Vuotuinen pellonmetsitysala vuosina 1970–1998. Lähde: Metsätilastollinen vuosikirja 1999 s. 124.

tuksen mukainen pinta-ala taas perustui vuosina 1969–1974 laadittuihin peruskarttoihin. Verotus oli toimitettava veroluokituksen mukaisen pinta-alan mukaan. Tapauksessa KHO 1982 T 6030 vanhan veroluokituksen aikana ojitetun suon luokituksen mukaan verovapaaksi katsotun suoalueen verovapauteen ei vaikuttanut se, että alueeseen uuden luokituksen mukaan tuli kuulumaan korkealuokkaisia luokituskuvioita.

Tapauksessa KHO 21.12.1988 T 5086 kunnassa oli suoritettu vuonna 1978 veroluokituksen korjaus- ja täydennysluokitus. Verovelvollisen omistamasta tilasta oli tällöin noin 60 ha merkitty korpi- ja rämemuuttumaksi, vaikka alueet olivat ojittamattomia. Kun korjaus- ja täydennysluokituksessa oli tapahtunut laskuvirheen verrattava erehdys, verolautakunnalla oli verotuslain 68 §:n 2 momentin nojalla oikeus poiketa veroluokituksesta.

Tapauksessa KHO 8.12.1982 T 5515 metsämaa oli rantakaavassa varattu yhteiskäyttöalueena puistoksi. Verovelvollinen vaati alueen veroluokitusta muutettavaksi

siten, että pääasiassa IB ja II veroluokkiin luettu alue luettaisiin puoliksi III ja IV veroluokkaan. Metsäntutkimuslaitos katsoi pyydytyssä lausunnossaan, että alueelta voitiin saada ehkä 35–40 prosenttia normaalista kantorahatulosta. Valitus hylättiin, koska veroluokitukseen vaikuttavissa tekijöissä ei ollut tapahtunut sellaista muutosta, joka olisi oikeuttanut poikkeamaan vahvistetusta veroluokituksesta.

Verotuslain 68,2 §:n sanamuotoa voisi tulkita myös siten, että viiden prosentin kynnysarvo metsämaan tuottoon vaikuttavissa tekijöissä olisi veroluokituskuvio-kohtainen. Edellisestä oikeustapauksesta ilmenee, että kynnysarvo on tulkittu maatilakohtaiseksi. Maatilakohtainen tulkinta vastaa myös kuviokohtaista tulkintaa paremmin sitä tarkkuustasoa, mikä tuoton arvioinnissa keskimääräisessä verojärjestelmässä on ylipäätään mahdollista saavuttaa. Sen sijaan kiinteistön metsämaan kokonaispinta-ala on katsottu tarkemmaksi suureeksi, koska sen muutokselle ei ole säädetty mitään alarajaa. Käytännössä metsämaan veroluokituskuvioiden mittaustarkkuus on 0,1 hehtaaria, joten sama pinta-ala on myös alarajana kiinteistön metsämaan kokonaispinta-alassa tapahtuvien muutosten huomioon ottamiselle.

Ojituksen seurauksena tapahtuva joutomaan muuttuminen metsämaaksi ei nykyään tule yleensä huomioon otetuksi, kun veroluokitukset on lopetettu. Poikkeuksena on sellainen tilanne, jossa MVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa oleva metsänomistaja tekee ensiharvennuksen ojitetulla suolla, joka veroluokituksen mukaan on edelleen joutomaata. Tällöin metsänomistajan olisi yleensä järkevää ilmoittaa suon muuttuneen metsämaaksi. Tämä perustuu siihen, että MVL 15b §:n mukainen ensiharvennusvähennys myönnetään pelkästään metsämaalle. Ensiharvennusvähennys on pääsääntöisesti suurempi kuin III tai IV veroluokassa olevan metsämaan puhdas tuotto vuoteen 2005 asti. Käytännössä näin menetellään kuitenkin harvoin. Yhtenä syynä lieenee se, että MVL:n mukaisen metsätuloverotuksen monimutkainen vähennysjärjestelmä on heikosti tunnettu metsänomistajien keskuudessa.

Käytännössä yleisiä vahvistettuun veroluokitukseen muutoksia aiheuttavia tekijöitä ovat erilaisten linjojen hakkuut. Metsätielinjat ylittävät pääsääntöisesti viiden metrin leveyden, toisin kuin metsäojalinjat. Jos linjan raivaus päättyy toukokuun loppuun mennessä, se otetaan huomioon samalta vuodelta toimitettavassa verotuksessa. Veroluokitusta oikaistaan sen selvityksen perusteella, jonka verovelvollinen antaa linjan aukaisusta. Jos selvityksessä ei eritellä linjan alle jääneen metsämaan veroluokkakajakaumaa, sovelletaan kyseisen maatilán metsämaan keskimääräistä veroluokkakajakaumaa.³⁴

³⁴ Maatilatalouden verotus II s. 18–19.

5.3.2 Metsäveroluvut sekä verokuutiometrin rakenne

MVL 11 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan metsän puhtaan tuoton arvioinnissa sovellettava toinen peruste on eri veroluokkiin luetun metsämaan puuntuotos hehtaaria kohden.³⁵ Puuntuotos määritetään kuutiometreinä (verokuutiometri) siten, että arvioitu tuotos ottaa huomioon puuston erilaisen rakenteen eri veroluokissa ja vastaa eri veroluokkien kuorellisen runkopuun vuotuista kasvua hehtaaria kohti (metsäveroluku). Verokuutiometrien määrä kunnassa tai kuntaryhmässä voi kuitenkin olla enintään suurimman kestävän hakkuumahdollisuuden suuruinen. Jos verokuutiometrien määrä kunnassa on suurempi kuin 90 prosenttia tai pienempi kuin 70 prosenttia kunnan metsämaan kasvusta, metsäveroluvut tarkistetaan kaikissa veroluokissa siten, että veronalainen kasvu on välillä 70–90 prosenttia todellisesta kasvusta. Tarkistus tehdään myös silloin, kun veroluokitus uusitaan.³⁶

Käytännössä kasvu ylittää suurimman kestävän hakkuumahdollisuuden niillä alueilla, joilla on paljon sellaisia taimikoita ja nuoria metsiä, joiden kasvu on suuri, mutta hakkuumahdollisuudet realisoituvat pääosin vasta muutaman vuosikymmenen kuluttua. Tällaisia alueita on erityisesti Etelä-, Keski- ja Pohjois-Pohjanmaalla runsaan metsäojitustoiminnan seurauksena. Hakkuumahdollisuuden perusteella tehtävä korjaus on laskettu metsäkeskusalueittain, koska valtakunnan metsien inventoinnin aineiston perusteella ei pystytä laskemaan hakkuusuunnitetta luotettavasti kovin pienille alueille. Hakkuumahdollisuuskorjaus ilmentää keskimääräisessä verojärjestelmässä tarpeellista varovaisuuselementtiä. Muuten keskimääräinen järjestelmä saattaisi johtaa yksittäistapauksissa kohtuuttomaan lopputulokseen. Teoriassa hakkuumahdollisuuskorjaus on kuitenkin poikkeus MVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa noudatetusta kertymäperiaatteesta ja johtaa siihen, että puuston kiertoaikana osa hakkuumahdollisuuksista ja metsän kasvusta jää veropohjan ulkopuolelle. Kun puusto on vanhaa, puuston kasvu on pieni ja hakkuumahdollisuus suuri, mutta verotuksen perusteena on kuitenkin pelkästään puuston kasvu. Säännös on metsäverotoimikunta -88:n esityksen mukainen.³⁷

Kunnan tai kuntaryhmän yhteenlaskettu verokuutiometrien määrä voi ylittää 90 prosenttia hakkuumahdollisuuden perusteella korjatusta metsämaan puhtaasta kasvusta silloin, kun kunnan tai kuntaryhmän veroluokitus on likimain sama kuin valtakunnan metsien inventoinnin luokitus. Tämä edellyttää yleensä uutta veroluokitusta. Verovuonna 1991 kattosäännön mukainen korjaus toteutettiin noin 30 kunnan metsäverolukuihin. 70 prosentin lattiasääntö taas tulee sovellettavaksi yleensä silloin, kun veroluokitus on vanha. Metsämaan rämeet on pääsääntöisesti luokitettu

³⁵ Ks. myös Niskakangas s. 8:14–8:15.

³⁶ Kiviranta s. 6:10–6:11.

³⁷ KM 1988: 32 s. 59–60.

veroluokkaan IV ja metsämaan korvet veroluokkaan III. Ojituksen seurauksena alueiden tuottokyky on saattanut nousta II tai jopa I veroluokkaa vastaavaksi. Valtakunnan metsien inventoinnissa alueet on määritetty korkeampaan luokkaan. Verotuksen vähimmäistaso saattaa alittaa myös sen vuoksi, että veroluokituksen mukainen metsämaan ala on selvästi pienempi kuin valtakunnan metsien inventoinnin mukainen metsämaan pinta-ala. Verovuonna 1991 lattiasäännön alittavien tapausten korjaus suoritettiin noin 100 kunnan metsäverolukuihin.³⁸

Lakia 718/1990 sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 1991 toimitetussa verotuksessa. Lain voimaantulosäännöksen mukaan 11 §:n 1 momentin 2 ja 3 kohtaa sovelletaan ensimmäisen kerran, kun metsäverolukuja tai verokuutiometrin rakennetta muutetaan lain voimaantulon jälkeen. Verotusta varten tehtävä kasvun arvio ja verokuutiometrin rakenteen arviointi kohdistetaan veronalaiselle metsämaalle ensimmäisen kerran valtakunnan metsien kahdeksannen inventoinnin tietojen käyttöönoton yhteydessä. Verovapaat suot ja ojitusalueet jätettiin pois laskettaessa metsien kasvua valtakunnan metsien kahdeksannessa inventoinnissa. Valtakunnan metsien kahdeksannen inventoinnin tulokset otettiin verotuksen perusteeksi vuodelta 1996 toimitetussa verotuksessa.

Metsäveroasetuksen 17 §:n mukaan suurimmalla kestäväällä hakkuumahdollisuudella tarkoitetaan sitä suurinta puumäärää, joka kunnassa tai kuntaryhmässä voidaan hakata keskimäärin vuodessa kymmenen vuoden aikana yleisesti käytettävien metsänhoito-ohjeiden mukaan. Kasvavan puuston määrä ei saa kuitenkaan alentua laskentajakson aikana viittä prosenttia enempää, kun myös runkopuun luontainen poistuma otetaan huomioon hakkuumahdollisuutta alentavana tekijänä. Asetuksen voimaantulosäännöksen mukaan 17 §:ää sovelletaan ensimmäisen kerran, kun valtakunnan metsien kahdeksannen inventoinnin tiedot otetaan verotuksen perusteiksi.

Verotuslain 68a §:ää sovelletaan edelleen verotusmenettelylain 96 §:n 1 momentin 2 kohdan nojalla. Verotuslain 68a §:n 1 momentin mukaan valtioneuvosto vahvistaa verohallitusta kuultuaan metsätalouden tuottoperusteet. Jos metsätalouden tuottoperusteina sovellettavissa metsäveroluvuissa tai verokuutiometrin rakenteissa on todettu tapahtuneen muutos, joka muuttaa tuottoa vähintään viidellä prosentilla, on pykälän 2 momentin mukaan metsäverotuksen tuottoperusteita tarkistettava vastaavasti. Metsäveroasetuksen 23 §:n 2 momentin mukaan verohallituksen tulee Metsäntutkimuslaitosta kuultuaan tehdä valtiovarainministeriölle ehdotus 13–15 §:ssä säädettyjen tuottoperusteiden muuttamisesta silloin, kun perusteissa on todettu muutos, joka muuttaa tuottoa vähintään viidellä prosentilla. Metsäveroluvut lasketaan nykyään vuosittain kullekin kunnalle ja kullekin veroluokalle, ja niistä säädetään metsäveroasetuksen 13 §:ssä (esim. A 14.11.1997/989).

³⁸ Maatilatalouden verotus II s. 24–25.

Verokuutiometrin rakenne on metsäveroasetuksen 14 §:ssä säädetty kullekin veroluokalle samaksi. Todellisuudessa eri veroluokkia edustavien metsämaiden puuston keskimääräiset puutavaralajijakaumat poikkeavat huomattavasti toisistaan. Suuremman tuotoksen veroluokissa puuston tukkiosuus on suurempi kuin pienemmän tuotoksen veroluokissa. Tästä aiheutuva vinoutuma on otettu tuottoperusteissa huomioon siten, että veroluokan puuston todellista kasvua on korjattu laatukertomella. Tämän vuoksi I ja II veroluokan metsäveroluku on yleensä suurempi kuin kyseisten luokkien keskimääräinen kasvu. Vastaavasti III ja IV veroluokan metsäveroluku on yleensä todellista kasvua pienempi. Metsäverolukujen määrittämisessä ei ole otettu huomioon muiden lehtipuiden kuin koivun kasvua, koska niitä ei pidetä yleisesti markkinakelpoisina. Valtakunnan metsien inventoinnin seitsemän vuoden kierrosta johtuen ilmastosta aiheutuva metsän kasvun vaihtelu otetaan metsäveroluvuissa huomioon metsäkeskuksittain lasketulla ilmastokorjauksella.³⁹

MVL:n mukaisen metsätuloverotuksen kolmas tuottoperuste on verokuutiometrin rakenne. MVL 11 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan verokuutiometrin rakenne tarkoittaa yhteen verokuutiometriin sisältyviä puutavaralajeja ja hukkapuuta. Verokuutiometrin puutavaralajijakauma on sama kuin kunnan tai kuntaryhmän veronalaisen metsämaan puuston puutavaralajijakauma. Verokuutiometrin rakenteesta säädetään vuosittain metsäveroasetuksen 14 §:ssä. Lain 718/1990 voimaantulosäännöksen mukaan verokuutiometrin rakenne kohdistetaan veronalaiselle metsämaalle ensimmäisen kerran valtakunnan metsien kahdeksannen inventoinnin tietojen käyttöönoton yhteydessä, mikä tapahtui vuodelta 1996 toimitetussa verotuksessa. Tämä johtuu siitä, että valtakunnan metsien seitsemännessä inventoinnissa ei kerätty tietoa veroluokituksen maankäyttölajeittain.⁴⁰

Nykyään metsän tuoton perusteet vahvistetaan kunnittain. Alun perin maatilatalouden tuloveroasetuksessa säädettiin kymmenestä metsäveroalueesta ja kuudesta verokuutiometrin rakennealueesta. Asetuksen muutoksella 23.12.1976/1042 siirryttiin kahteentoista metsäveroalueeseen. Samalla mittayksikkö muutettiin kuorettomasta puukuutiometristä kuorelliseen puutavaran mittauksessa tapahtuneen muutoksen seurauksena. Kolme vuotta myöhemmin siirryttiin 175 metsäveroalueeseen (A 781/1979). Kehitys havainnollistaa metsän puhtaan tuoton arviointiperusteiden tarkentumista metsänarvioimistekniikan kehittyessä. Maatilatalouden tuloveroasetuksen säätämisen yhteydessä MVL 11 §:ää muutettiin (L 718/1990) siten, että verokuutiometrin rakenteen perustaksi otettiin pystypuuston rakenne hakkuusuunnitteen rakenteen sijaan. Hakkuusuunnitteen rakenne on teoreettisesti oikeampi suure, kun kysymys on metsän kasvun verottamisesta. Pystypuuston rakenne on kuitenkin helpompi ja luotettavampi määrittää. Muutos ei vaikuttanut verokuutio-

³⁹ Maatilatalouden verotus II s. 21–22.

⁴⁰ Kiviranta s. 6:11.

metrin rakenteeseen. Sen sijaan verovapaiden alueiden jättäminen huomioon ottamatta lisäsi verokuutiometrin ainespuuosuutta. Metsäveroasetustyöryhmän laskelmien mukaan verokuutiometrin rakenteen järeytyminen nosti verokuutiometrin arvoa kahdeksan prosenttia vuodesta 1990 vuoteen 1991.⁴¹

Verokuutiometrin rakenteessa ei oteta huomioon myyntikelvottomia puulajeja, maahan raivattavia pienpuita (alle kahdeksan senttimetriä), luonnontuhoissa poistuneita eikä pystyynkuolleita puita. Verokuutiometrin rakenteen määrittely perustuu puumarkkinoilla yleisesti sovellettaviin puutavaran mitta- ja laatuvaatimuksiin. Maan etelä- ja länsirannikolla on lisäksi tehty 5–10 prosentin lahovikaisuuskorjaus, jossa kuusitukkia on siirretty mäntykuitupuiksi. Lahovikaisuuskorjaus perustuu inventoinnissa huomaamatta jääneeseen kuusen tyvilahoon, joka on yleistä näiden alueiden päätehakkukuusikoissa.⁴² Laholle kuuselle maksetaan usein mäntykuitupuun hinta, jos puu on vielä kelvollista selluloosan raaka-ainetta.

5.3.3 Verokuutiometrin raha-arvo

MVL 11 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetään neljännestä tuottoperusteesta, verokuutiometrin raha-arvosta.⁴³ Verokuutiometrin bruttoraha-arvo määritetään metsänomistajien puukaupoissa saamien keskimääraisten puutavaralajikohtaisten hintojen perusteella. Kantohinnat otetaan huomioon sellaisinaan. Hankintahinnoista johdetaan yhtenäisillä perusteilla laskennalliset kantohinnat. Lisäksi otetaan huomioon kotitarvepuun ja veronalaisen hakkuusäästön arvonalennus.

Verovuodesta 1991 lähtien hintaperuste on määritetty kahden viimeisen hakkuuvuoden hintojen perusteella aiemmin sovelletun kolmen hakkuuvuoden asemesta. Metsäverotoimikunta -88 arvioi, että muutos korjaa noin puolet inflaation aiheuttamasta hintaperusteen jälkeenjääneisyydestä.⁴⁴ Inflaatiolla oli 1970-luvulla merkittävä metsätuloverotuksen tasoa alentava vaikutus. Viime vuosina inflaatio on ollut siinä määrin alhainen, ettei sillä ole ollut vaikutusta verokuutiometrin raha-arvoon. Sen sijaan kantohintojen vuosittainen vaihtelu oli 1990-luvulla vähintään yhtä voimakasta kuin aiemminkin. Kahden hakkuuvuoden keskiarvona laskettu hinta vaihtelee voimakkaammin kuin kolmen hakkuuvuoden keskiarvohinta. Muutoksen seurauksena MVL:n mukaisen metsätuloverotuksen verokertymän vuosittainen vaihtelu lisääntyi.

Puun hankintakustannusten määrittäminen perustuu Metsäntutkimuslaitoksen 1990-luvun alkupuolella tekemään selvitykseen, jonka tuloksia on vuosittain korjattu puun korjuukustannusten yleisen kehityksen mukaan. Keskimäärin puun kor-

⁴¹ TM 1991: VM 16 s. 19–25.

⁴² Ks. myös Niskakangas s. 8:14–8:15.

⁴³ Maatilatalouden verotus II s. 26.

⁴⁴ KM 1988: 32 s. 62–65.

juukustannukset ovat selvästi laskeneet 1990-luvulla puunkorjuun koneellistumisen seurauksena. Hankintakustannusten tilastointia vaikeuttaa se, että metsänhoitoyhdistysten korjuupalvelulla on monilla alueilla merkittävä markkinaosuus. Puutavara myydään vasta tien varressa, jolloin korjuupalvelun välityksellä korjattu puu tilastoituu hankintapuuksi. Kysymyksessä ei ole kuitenkaan metsänomistajan tai hänen perheenjäsenensä omana työnä korjattu puu, vaan korjuun suorittaa yleensä metsänhoitoyhdistykseen urakkasuhteessa oleva metsäkoneyrittäjä.

Puun keskihinnat lasketaan kauppakohtaisten yksikköhintojen keskiarvona. Tulon menetyksistä saadut vakuutuskorvaukset otetaan keskimääräisinä huomioon.⁴⁵ MVL:n mukaisen metsätuloverotuksen piirissä olevien metsänomistajien saamat korvaukset metsävakuutuksesta eivät siten ole tilakohtaisesti verotettavia tuloja.

Jos kauppakohtaisten kantohintojen keskiarvo laskettaisiin puumäärillä painotettuna, tuloksena olisi suurempi luku kuin kauppakohtaisten kantohintojen aritmeettinen keskiarvo. Tämä johtuu siitä, että suuremmissa puukaupoissa kantohinnat ovat keskimääräistä korkeammat muun muassa sen vuoksi, että puun korjuukustannukset ovat suuressa leimikossa kuutiometriä kohti pienemmät kuin pienessä leimikossa. Teoreettisesti oikeampi vaihtoehto olisi käyttää puumäärillä painotettua keskiarvoa. Metsäverotoimikunta -88:n arvion mukaan laskentatapojen välinen ero lopputuloksessa on noin kolme prosenttia.⁴⁶

Metsävakuutuksista maksetut korvaukset tilastoidaan hakkuuvuosittain metsäkeskuskohtaisesti. Metsäkeskuskohtainen summa jaetaan kuntatasolle verokuutiometriä määrien suhteessa. Näin saatu kuntakohtainen korvausmäärä jaetaan kunnan alueen verokuutiometriä kokonaismäärällä. Saatu osamäärä lisätään kunta-kohtaisesti laskettavaan verokuutiometrin bruttoraha-arvoon.⁴⁷

Kotitarvepuun ja veronalaisen hakkuusäästön⁴⁸ arvona käytetään MVL 11 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan 50 prosenttia markkinapuun hinnasta.⁴⁹ Arvonalennus lasketaan kunnittain tai kuntaryhmittäin veronalaisen kasvun puutavaramäärän ja markkinahakkuutilaston markkinapuumäärän erotuksena. Kunkin hakkuuvuoden kasvuna käytetään vertailussa sen verovuoden kasvua, jolloin hakkuuvuosi päättyy.⁵⁰

⁴⁵ Kiviranta s. 6:12.

⁴⁶ KM 1988: 32 s. 62–65.

⁴⁷ Maatilatalouden verotus II s. 27.

⁴⁸ Kokonaan verovapaata hakkuusäästöä on myyntikelvottoman lehtipuuston kasvu, raivauksessa tai luontaisesti poistuvan pienipuuston kasvu, joutomaiden puuston kasvu sekä suurimman kestävän hakkuumahdollisuuden tai 90 prosentin kattosäännön ylittävä osa kasvusta.

⁴⁹ Ks. myös Kiviranta s. 6:12–6:13.

⁵⁰ Säännös vastaa kohtalaisesti reaali maailman tilannetta, koska puuston kasvu tapahtuu yleensä pääosin kesäkuun loppupuolen mennessä. Tilanne tosin vaihtelee puulajeittain ja sääolosuhteiden mukaan.

Kotitarvepuun lukeminen puolesta arvostaan veronalaiseksi tuloksi on symmetrinen MVL 6 §:n 1 momentin 9 kohdan kanssa, siinä muodossa kuin säännös oli laissa 718/1990, jota sovelletaan lain 1541/1992 siirtymäsäännöksen mukaan edelleen MVL:n mukaan verotettaviin metsänomistajiin. Hakkuusäästön toinen puolikas poistettiin MVL:n mukaisen metsätuloverotuksen veropohjasta verovuodesta 1991 alkaen (L 718/1990). Metsäverotoimikunta -88 arvioi, että hakkuusäästön toisen puolen poistaminen veropohjasta alentaa verokuutiometrin raha-arvoa enimmillään viisi prosenttia. Vaikutus vaihtelee huomattavasti maan eri osissa. Suurimmat hakkuusäästöt ovat maan eteläisissä ja läntisissä osissa.⁵¹

Verokuutiometrin bruttoraha-arvo on markkinapuun kantohintatason ja arvonalennuksen kohteena olevan puun arvon puumäärillä painotettu keskiarvo.⁵² Kunnassa sijaitsevat metsämaat voidaan jakaa enintään kolmeen kantohinta-alueeseen, jos puutavaran kantohinnat ovat kunnan eri osissa puutavaran menekki- ja kuljetussuhteiden vuoksi huomattavasti erilaiset tai jos kuntien välisten huomattavien tuottope-
ruste-erojen tasoittaminen sitä edellyttää.⁵³

Metsäveroasetuksen 18 §:n mukaan hankintahinnoista johdetaan kantohinnat vähentämällä hankinnasta aiheutuvat menot, jotka arvioidaan siihen määrään, joka puutavaran valmistamisesta ja kuljettamisesta olisi ulkopuoliselle työnsuorittajalle maksettava puutavaran hankinta- ja käteiskauppojen keskimääräisissä leimikko-olosuhteissa.⁵⁴ Laskentamenetelmä on sama kuin laskettaessa hankintakaupassa verotettavaa hankintatyön osuutta. Asetuksen 19 §:ssä säädetään kotitarvepuusta. Kotitarvepuuna pidetään maatilán metsästä verovelvollisen yksityiskäyttöön otetua tai maataloudessa käytettyä puutavaraa. Kotitarvepuuna ei pidetä maatilán metsästä otetun ja maatilalla myytäväksi valmistetun puutavaran jalosteen raaka-ainetta.⁵⁵

⁵¹ KM 1988: 32 s. 62–65.

⁵² Tässä laskentavaiheessa on välttämätöntä laskea puumäärillä painotettu keskiarvo, koska arvonalennuksen kohteena olevan puun arvo ja määrä ovat selvästi pienemmät kuin markkinapuun arvo ja määrä.

⁵³ Verohallituksen metsätalouden tulojen verotuksessa noudatettavista kantohinta-alueista 20.8.1999 antaman päätöksen (887/1999) mukaan II ja III kantohinta-alueita on lähinnä sellaisissa kunnissa, joissa metsämaata on meren saarissa sekä pinta-alaltaan laajoissa Itä- ja Pohjois-Suomen kunnissa.

⁵⁴ Hankinta- ja käteismyynnin puun korjuukustannukset ovat keskimäärin korkeammat kuin pystymyynnin korjuukustannukset, koska pystymyynnin leimikko-olosuhteet ovat keskimäärin edullisemmat kuin hankinta- ja käteismyynnin leimikko-olosuhteet.

⁵⁵ Esimerkiksi maatilalla vähäisessä määrin harjoitetun tilan omien puiden myyntisahauksen tulo verotetaan maatalouden tulona, joten tämän puun kantoraha-arvoa ei pitäisi lukea MVL:n mukaisen metsätuloverotuksen veropohjaan.

Kotitarvepuun määritelmä on tässä hieman suppeampi kuin metsälaissa. Metsälain 14 §:n mukaan metsänkäyttöilmoitusta ei tarvitse tehdä kotitarvehakkuista. Lain esitöissä kotitarvehakkuu on määritelty hakkuuksi, jonka pääasiallisena tarkoituksena on yksityistaloudessa tai maataloudessa käytetyn puutavaran hankinta. Esimerkiksi sellainen hakkuu, jossa kaadettujen runkojen tyviosasta valmistetaan sahatavaraa tilalla käytettäväksi ja runkojen latvaosasta saatava kuitupuu myydään, katsotaan metsälakia sovellettaessa kokonaisuudessaan kotitarvehakkuuksi. Sen sijaan MVL:n mukaisessa metsätulo-verotuksessa samasta hakkuusta saatava puutavara katsotaan kotitarvepuuksi pelkästään runkojen tyviosien osalta.

Verotusmenettelylain 15 §:n 2 momentin mukaan puun ostajan on toimitettava verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot hankinta- ja pystykaupalla myydystä puusta ja myyjistä. Saman pykälän 3 momentin mukaan puun ostajien tai ostajajärjestöjen on toimitettava Metsäntutkimuslaitokselle verokuutiometrin raha-arvon laskemista varten tarpeelliset tiedot. Metsäntutkimuslaitoksella on myös oikeus tarkastaa puun ostajan hallussa oleva aineisto tietojen oikeellisuuden varmistamiseksi.

Verohallituksen tiedonantovelvollisuudesta antaman päätöksen (1805/1995) 4 §:ssä on tarkennettu puun ostajan ilmoitusvelvollisuuden verohallinnolle käsittävän tiedot puutavaran myyjistä, kullekin myyjälle verovuonna maksetun kauppahinnan määrästä sekä siitä, onko kyseessä ollut pysty- vai hankintakauppa. Päätöksen 5 §:n mukaan puun ostajien tiedonantovelvollisuus Metsäntutkimuslaitokselle koskee pysty-, hankinta- ja käteiskauppoja, muttei yksityiskäyttöön tai maatalouskäyttöön puuta ostavia eikä Metsähallitukselta hankintakaupalla ostettua puuta. Metsäntutkimuslaitokselle on annettava tiedot puun keskihinnoina ja puumääristä eriteltyinä kauppatavoittain, puutavaralajeittain, kunnittain ja kantohinta-alueittain. Ilmoitettava hinta on kaikkien kauppojen kauppahintojen aritmeettinen keskiarvo. Lisäksi on ilmoitettava kauppojen lukumäärä. Tiedot on annettava 6 §:n mukaan vuoden ensimmäiseltä puoliskolta elokuun 15 päivään mennessä ja vuoden jälkimmäiseltä puoliskolta seuraavan vuoden helmikuun 15 päivään mennessä.

MVL 11 §:n 2 momentin mukaan verokuutiometrin keskimääräisestä raha-arvosta päättää valtioneuvosto. Metsäveroalueista ja kantohinta-alueista päättää verohallitus. Verotuslain 68a §:n mukaan Metsäntutkimuslaitoksen on ennen lokakuun 31 päivää tehtävä valtioneuvostolle ehdotus verokuutiometrin keskimääräisestä raha-arvosta kulumassa olevalta verovuodelta toimitettavaa verotusta varten. Valtioneuvoston on vahvistettava vuosittain verokuutiometrin keskimääräinen raha-arvo ennen joulukuun 10 päivää. Valtioneuvoston on kuultava verohallitusta ennen metsätalouden tuottoperusteiden vahvistamista.⁵⁶

⁵⁶ Ks. myös Kiviranta s. 6:12 sekä Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:14.

Metsäveroalueita ja kantohinta-alueita ei ole tarkistettu vuosittain, vaan pelkästään silloin, kun aluerajausten perusteena olevissa tekijöissä on todettu muutoksia. Sen sijaan verokuutiometrin raha-arvo vahvistetaan, kuten verotuslain 68a §:ssä on säädetty, kullekin vuodelle erikseen. Jos samana vuonna tehdään myös muita tarkistuksia metsätuloverotuksen tuottoperusteisiin, verokuutiometrin raha-arvosta päätetään viimeisenä.

5.3.4 Keskimääräinen vähennys

MVL:n mukaisen metsätuloverotuksen viides tuottoperuste on puun kasvatuksen kuluja vastaava keskimääräinen vähennys. MVL 11 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan metsään kohdistuvat tavalliset hoito- ja hallintomenot sekä käyttöomaisuuden poistot otetaan huomioon verokuutiometrin keskimääräistä raha-arvoa määritettäessä. Verokuutiometrin bruttoraha-arvosta vähennetään verovuonna sovellettu keskimääräinen vähennys. Keskimääräinen vähennys määritetään verovuotta edeltävien viiden vuoden puun kasvatuksen kulujen ja metsätalouden bruttoarvonlisäyksen suhteena. Muun kuin markkinapuun arvostuksessa käytetään 50 prosentin arvonalennusta. Pitkävaikutteiset menot otetaan huomioon 25 prosentin menojäännöspoistona.⁵⁷

Kun metsien keskimääräiseen tuottoon perustuva verotus alkoi vuonna 1922, tuottoverotuksen periaatetta noudatettiin myös menojen suhteen jokseenkin puhdasoppisesti. Ajan myötä puun kasvatuksen kustannuksia on kuitenkin siirtynyt keskimääräisvähennyksestä tilakohtaisesti vähennettäviksi. MVL:n säätämisen myötä metsänhoitomaksu sekä 30 prosenttia metsätien rakentamismenosta tulivat tilakohtaisesti vähennettäviksi. Metsäverotoimikunta -83:n tehtävänä oli laatia säädösehdotukset metsätaloussuunnitelmien laatimisesta, metsäteiden rakentamisesta, metsäojituksesta ja metsälannoitteista aiheutuvien menojen tilakohtaisesta vähentämisestä.⁵⁸ Lailla 941/1985 säädettiin metsätaloussuunnitelman laadintamenot, metsän kasvatuslannoituksesta aiheutuneet menot ja metsäojituksen kunnostuksesta aiheutuneet menot tilakohtaisesti vähennyskelpoisiksi. Samalla valtiolta poistettiin oikeus vähentää 30 prosenttia metsäautotien rakentamismenosta, jolloin valtiolle jäi tilakohtaisesti vähennyskelpoiseksi menoksi pelkästään metsänhoitomaksu. Vuonna 1991 voimaan tulleiden (L 718/1990) uusien tilakohtaisten vähennysten myötä alkuperäinen tuottoverotuksen periaate kääntyi menojen osalta pääläelleen: pääosa puun kasvatuksen kuluista on tilakohtaisesti vähennyskelpoisia. Tosin metsänuudistamisen ja taimikonhoidon menojen osalta sovelletaan tuotto- ja tuloverotuksen välimuotoa: vähennys tehdään tilakohtaisesti, mutta vähennyksen suuruus ei perustu kyseisen kuvion todellisiin menoihin vaan koko maan vastaavan työläjien keskimääräisiin menoihin. Tilakohtaisten vähennysten lisäämistä on perusteltu pääasiassa metsäpoliittisilla argumenteilla.

⁵⁷ Kiviranta s. 6:13.

⁵⁸ KM 1983: 53.

Puun kasvatuksen kustannuksissa on samanlainen, joskin hieman lievempi suhdannevaihtelu kuin kantorahatuloissa. Kustannusten suhdannevaihe on kuitenkin pari vuotta jäljessä kantorahatulojen vastaavasta suhdannevaiheesta. Kun keskimääräisvähennyksen määrittämisessä käytetään viiden vuoden aikajaksoa, suhdannevaihtelu tasoittuu lähes kokonaan. Metsätalouden bruttoarvonlisäykseen lasketaan markkinahakkuiden bruttokantorahasumma lisättynä vakuutuskorvauksilla sekä puolella kotitarvepuun ja hakkuusäästön arvosta.

Metsäveroasetuksen 15 §:n (1037/1999) mukaan vuodelta 1999 toimitettavassa verotuksessa keskimääräinen vähennys vaihtelee Etelä-Savon metsäkeskuksen toimialueen viidestä prosentista Lapin metsäkeskuksen toimialueella sovellettavaan 12 prosenttiin. Asetuksen 20 §:ssä on esimerkkiluettelo keskimääräiseen vähennykseen luettavista menoeristä. Tällaisia menoja ovat pystykarsinnasta, metsänlannoituksesta, metsätuhojen torjunnasta, pysyvien metsäteiden kunnossapidosta, talviteiden pohjanteosta, alle 0,5 hehtaarin suuruisten metsänuudistusalojen uudistamisesta sekä metsän uudistamisen, taimikonhoidon, ojituksen ja metsäteiden rakentamisen suunnittelusta ja työnjohdosta aiheutuneet menot. Samoin metsätaloussuunnitelman laatimisesta, metsäkeskusten ja metsänhoitoyhdistysten toimitusmaksuista, ammattiavusta sekä metsätalouteen kohdistuvista pakollisista eläkevakuutusmaksuista, tapaturmavakuutusmaksuista, ryhmähenkivakuutusmaksuista ja metsävuakuutusmaksuista aiheutuneet menot luetaan keskimääräiseen vähennykseen.⁵⁹

Keskimääräiseen vähennykseen luetaan kaikki sellaiset taimikonhoidon kulut, jotka eivät kuulu tilakohtaisesti vähennettävään taimikkovähennykseen. Näitä ovat muun muassa muissa kuin yksityismetsissä ennen vuotta 1991 perustettujen taimikoiden hoitomenot, alle 0,5 hehtaarin suuruisten taimikoiden hoitomenot sekä yksityismetsälain tai metsälain vastaisen hakkuun jälkeen syntyneen taimikon hoidosta aiheutuneet menot.

Keskimääräiseen vähennykseen luetaan niin ikään metsänomistajien matkakustannukset, ammattilehtien tilausmaksut, ammattikirjallisuuden hankkimismenot, työmarkkinajärjestön jäsenmaksut, metsätalouden lainojen leimaverot ja luotonvorausprovisiot (ks. KHO 1984 T 6072), hallinnosta ja puun myynnistä aiheutuneet yleiskulut sekä Suomen metsäsäätiölle maksetut avustukset. Edellytyksenä kaikille keskimääräiseen vähennykseen luettaville menoille kuitenkin on, että kysymys on metsänomistajan maksamasta menosta. Siten esimerkiksi metsätalouteen saatuja valtion ja EU:n tukia ei lueta keskimääräiseen vähennykseen, vaikka tuet perustuisivat todellisuudessa aiheutuneisiin menoihin. Metsänomistajan oman työn arvoa ei lueta keskimääräiseen vähennykseen.⁶⁰

⁵⁹ Kiviranta s. 6:14.

⁶⁰ Ibid. s. 6:15.

Tapauksessa KHO 4.9.1997 T 2102 Osuuskunta Metsäliitto suunnitteli sääntöjensä mukaista ylijäämän palautusta jäsenilleen siten, että jako toimitettaisiin sen puutavaramäärän raha-arvon mukaan, jonka Metsäliitto on tilivuonna jäseniltä ostanut. MVL:n mukaisen metsätuloverotuksen piirissä oleva metsänomistaja haki ennakotietoa siitä, kuuluisiko ylijäämän palautus MVL 11 §:ssä säädettyyn metsän puhtaaseen tuottoon. KVL:n 6.2.1997 antaman päätöksen n:o 30/1997 mukaan suunniteltu ylijäämän palautus kuuluu hakijan pinta-alaperusteisen metsätuloverotuksen tuottoon. Veroasiamiehen KHO:een toimittamassa valituksessa todettiin muun muassa, että ylijäämän palautus perustuu jäsenyyteen Metsäliitossa ja on siten varallisuuden kerryttämää tuloa. Metsäliiton kannalta ylijäämän palautus on voitonjakoa. Palautusta ei siten ole pidettävä metsätalouden tulona. Veroasiamies vaati suunnitellun ylijäämän palautuksen verottamista pääomatulona TVL 32 §:n mukaisesti. KHO päätti äänin 4–1 pitää KVL:n päätöksen voimassa. Vähemmistöön jäänyt hallintoneuvos piti ylijäämän palautusta TVL 32 §:n mukaisena pääomatulona.⁶¹

Tapauksessa Lapin LO 22.10.1998/618 metsänomistaja oli aloittanut rantakaavan toteuttamiseen liittyvät työt. Työt käsittivät kaavan pohjakartan laatimista varten tehtävää linjojen raivausta, kiintopisteiden ja nurkkapaalujen tekemistä, rantojen raivausta, vanhojen latojen purkua ja siltojen tekoa. Alueelle oli myös istutettu puustoa, ja tilalta oli myyty puutavaraa. Lääninoikeus katsoi, ettei työllistämistukea ollut käytetty elinkeinotoiminnassa, maataloudessa tai metsätaloudessa. Siten työllistämistuki oli TVL 143,7 §:n nojalla verovapaa. Ne menot, joita työllistämistuki ei kattanut, saatiin vähentää vasta tonttien luovutusvoittoverotuksessa. Osa työllistämistuesta oli käytetty metsätalouteen, ja tämä osa oli veronalaista. Kun metsänomistaja oli valinnut MVL:ssä säädetyn metsäverotuksen, ei hänellä ollut oikeutta erikseen vähentää metsurille maksamiaan palkkoja.⁶²

MVL 11 a §:n (726/1998) mukaan metsäverolukuihin ja verokuutiometrin rakenteeseen tehdään valtakunnan metsien yhdeksännessä inventoinnissa saatujen tietojen perusteella muutokset, kun tämä inventointi on päättynyt koko maassa. Jos inventointi keskeytetään ennen kuin siihen liittyvät mittaukset on tehty koko maassa, inventointi katsotaan päättyneeksi koko maassa. Säännös syrjäyttää verotuslain 68 a §:n, jonka mukaan tuottoperusteita on muutettava silloin, kun todetaan metsäveroluvuissa tai verokuutiometrin rakenteessa tapahtuneen muutos, joka aiheuttaa tuoton lisääntymisen tai vähenemisen vähintään viidellä prosentilla. Metsäntutkimuslaitoksen arvion mukaan valtakunnan metsien yhdeksäs inventointi päättyy koko maassa vuonna 2003, joten sen antamia tuloksia sovellettaisiin vuosilta 2003–2005 toimitettavissa verotuksissa.

⁶¹ Linnakangas et al (1997 s. 461) pitävät KHO:n ratkaisua perusteltuna.

⁶² Ks. myös Linnakangas et al 1999 s. 90–93.

Säännöksen perusteluissa todetaan, että Metsäntutkimuslaitoksen antaman selvityksen perusteella ei ole mahdollista laskea luotettavia tuottoperusteita metsäkeskuskohtaisesti valtakunnan metsien yhdeksännen inventoinnin jo tuottamien tietojen perusteella. Tämä johtuu siitä, että inventoinnin otanta-aineiston alueelliseen tasoitukseen tarvitaan tietoja myös alueen ulkopuolelta. Tuottoperusteet voitaisiin laskea riittävän luotettavasti vasta metsäkeskusalueita huomattavasti suuremmille alueille. Valtakunnan metsien seitsemännen ja kahdeksännen inventoinnin tulosten pohjalta lasketuissa tuottoperusteissa on sovellettu ilmastokorjausta. Pohjois-Savosta ja Keski-Suomesta jo saatujen yhdeksännen inventoinnin tulosten perusteella vaikuttaa siltä, että ilmastokorjaukseen tulee mahdollisesti olemaan tarvetta myös valtakunnan metsien yhdeksännen inventoinnin yhteydessä.⁶³

1950-luvulla alkanut ja 1970-luvun alkupuolelle kestänyt metsänhoito- ja metsänparannustöiden määrien huomattava nousu on aiheuttanut näihin päiviin asti jatkuneen metsien kasvun kiihtymisen. Tästä johtuen valtakunnan metsien inventoinnin tuottamat uudet tiedot ovat yleensä merkinneet metsätuloveropohjan selvää laajenemista. Tämä on tehnyt uuden inventoinnin tulosten käyttöönoton verotuksen perustana poliittisesti vaikeaksi. 1950-luvun alussa valmistuneen valtakunnan metsien kolmannen inventoinnin tietoja sovellettiin metsätuloverotuksen tuottoperusteina aina vuoteen 1976 asti. Maatilatalouden tuloveroasetuksen muutos (1042/1976) nosti metsätuloverotuksen tuottoperusteita vuosina 1977–1979 vaihteittain keskimäärin yhteensä 18 prosenttia. Nykyään tilanne on toinen, koska metsänhoito- ja metsänparannustöiden suoritemäärät eivät enää kasvaneet 1980-luvulla ja 1990-luvulla. Alustava arvio Pohjois-Savon ja Keski-Suomen metsäkeskusten alueilta näyttää yhdeksännen inventoinnin tulosten käyttöönoton alentavan metsän puhdasta tuottoa noin kolmella prosentilla.

5.3.5 Hankintatyön verotus ja tilakohtaiset vähennykset

MVL 12 §:ssä on hankintatyön arvoa koskeva viittaussäännös TVL:ään. TVL 63 §:ää on käyty läpi edellä luvussa 4.1.4, joten se sivuutetaan tässä yhteydessä. MVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa oleva metsänomistaja ei voi vähentää hankintatyöstä aiheutuneita kone- ja kalustomenoja, toisin kuin TVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa oleva metsänomistaja.

Tapauksessa KHO 1975 T 4038 verovelvollisella ei ollut oikeutta harjoittamansa metsätalouden puhtaasta tulosta tai siihen lisäystä oman hankintatyön arvosta erikseen vähentää menojaan tuon työn suorittamista varten tekemistään matkoista. Ratkaisussa KVL 1981/429 metsänomistajan suorittamaa haketusta sekä hakkeen kuljetusta hakkeen metsässä sijaitsevalta tekopaikalta hakkeen luovutuspaikalle oli pidettävä MVL 12 §:n 1 momentissa tarkoitettuna työnä.

⁶³ HE 69/1998 vp s. 2.

Alkuperäisen MVL 12 §:n mukaan kaikki hankintatyö oli veronalaista. Vuodelta 1979 toimitetussa verotuksessa maatilataloutta harjoittava verovelvolinen sai tehdä verovapaasti vuosittain 40 kuutiometriin asti hankintatyötä (L 175/1979). Seuraavalta vuodelta toimitetussa verotuksessa verovapaan hankintatyön määrä nousi 150 kuutiometriin (L 977/1979). Vuodelta 1981 toimitetusta verotuksesta alkaen hankintatyön verovapaus ulotettiin kosemaan maatilatalouden harjoittajan kotona asuvia lapsia ja muita perheenjäseniä sekä maatilataloutta harjoittavan kuolinpesän tai yhtymän osakkaita ja heidän perheenjäseniään. Hankintatyöstä johtuneet matkakulut eivät ole vähennyskelpoisia.⁶⁴ Hankintahakkuiden työryhmä esitti verovapaan hankintatyön määrän nostamista.⁶⁵ Hankintatyön yleistä verovapautta ei kuitenkaan enää laajennettu, mutta sen sijaan vuodelta 1986 toimitetusta verotuksesta lähtien sovellettiin tuhon kohteeksi joutuneissa metsissä 500 kuutiometrin hankintatyön verovapautta tuhovuotena ja sitä seuranneena vuotena (L 11.7.1986/543). Tuhoalueen metsän puustosta tuli olla tuhoutunut vähintään 30 prosenttia. 500 kuutiometrin hankintatyön verovapautta sovellettiin samalla tilalla myös tuhoalueen ulkopuolelta korjattuun puuhun (ks. KHO 30.9.1991 T 3380). TVL:n voimaantulon myötä luovuttiin tuhoalueen korotetusta verovapaudesta ja hankintatyön verovapauden yläraja aleni 125 kuutiometriin (L 30.12.1992/1541).

MVL 13 §:ssä säädetään tilakohtaisesti vähennettävistä menoista. Tilakohtaisesti vähennettäviä menoja ei oteta pykälän 8 momentin mukaan huomioon arvioitaessa 11 §:n 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettuja tavallisia hoito- ja hallintokuluja.⁶⁶ Koko MVL:n voimassaolon ajan metsänhoitomaksu on ollut tilakohtaisesti vähennettävä meno. Uuden metsänhoitoyhdistyslain (534/1998) 10 §:n tarkoittama metsäkeskuksen päätös metsänhoitomaksusta vapautumisesta on maksullinen. Maa- ja metsätalousministeriön metsäkeskusten ja metsätalouden kehittämiskeskus Tapion maksullisista suoritteista 19.3.1999 annetun päätöksen (Dnro 1192/00/99) mukaan metsänhoitomaksusta vapautumista koskevan päätöksen maksu riippuu metsämaan pinta-alasta ja sijainnista; maksu voi olla enintään 80 000 markkaa metsäkeskusta kohden. Selvää on, ettei metsänhoitomaksusta vapautumista koskevan päätöksen maksu ole MVL 13 §:ssä tarkoitettu tilakohtaisesti vähennettävä meno.

Metsänhoitomaksun tilakohtaista vähennysoikeutta perusteltiin lähinnä oikeudenmukaisuusnäkökohdilla. Metsänhoitomaksu vaihtelee paljon maan eri osissa ja osa metsänomistajista maksaa vain metsänhoitomaksun neljänneestä.⁶⁷ Säännöksen puolesta ei voi esittää metsäpoliittisia argumentteja, koska metsänhoitomaksu ei riipu siitä, miten aktiivista metsätaloutta metsänomistaja harjoittaa.

⁶⁴ Metsäverotuksen käsikirja s. 43.

⁶⁵ Hankintahakkuiden työryhmän mietintö s. 35.

⁶⁶ Kiviranta s. 6:15.

⁶⁷ HE 30/1967 vp s. 4.

Tapauksessa KHO 24.9.1975 T 3561 Hämeen yksityishoitalue ry:lle maksettua maksua ei pidetty vähennyskelpoisena metsänhoitomaksuna. Tapauksessa KHO 1981 II 536 kuolinpesä oli myynyt metsätilan vuonna 1976. Vuoden 1976 metsänhoitomaksu kannettiin vuonna 1977, jolloin kuolinpesällä ei enää ollut metsätuloa. Kuolinpesä vaati verovuoden 1976 tulosta vähennettäväksi vuonna 1977 maksetun metsänhoitomaksun. Uudenmaan LO katsoi, että metsänhoitomaksu voitiin vähentää kuolinpesän vuoden 1976 metsätalouden puhtaasta tulosta. KHO ei muuttanut LO:n päätöstä.

Vuodelta 1991 toimitetusta verotuksesta lähtien on ollut käytössä uudistamisvähennys (L 718/1990). Uudistamisvähennystä ei kuitenkaan tehdä todellisten uudistamismenojen mukaan, vaan keskimääräisenä. Lain 982/1999 mukaan uudistamisvähennyksen suuruus on luontaisen uudistamisen alueella 800 markkaa hehtaarilta, kylvöalueilla 1 800 markkaa hehtaarilta ja istutusalueilla 3 500 markkaa hehtaarilta. MVL 13 §:n 2 momentin mukaan uudistamista valmistelevalta raivauksesta ja maanpinnan käsittelystä aiheutuvat menot luetaan uudistamisvähennykseen. Näitä menoeria ei siis oteta huomioon keskimääräisvähennystä laskettaessa. Pykälän kolmannen momentin mukaan uudistamisvähennyksen edellytyksenä on, että alue on kooltaan vähintään puoli hehtaaria. Uudistamisvähennys myönnetään sinä verovuonna, jona metsän uudistaminen on loppuun suoritettu.⁶⁸

Uudistamisvähennyksellä on lähinnä metsäpoliittiset perusteet. Vähennyksen tarkoitus on kannustaa metsänomistajia metsänuudistamistöihin, jotka eivät hyvin pitkäjänteisinä investointeina ole yleensä houkuttelevia. Kysymys ei ole kuitenkaan verotuesta, koska kyseisiä menoeria ei oteta huomioon keskimääräisvähennyksessä.

Metsän uudistaminen katsotaan loppuun suoritetuksi silloin, kun metsäkeskus on hyväksynyt taimikon perustamisen. Uudistamisvähennys myönnetään myös niille taimikoille, jotka ovat syntyneet ilman, että niistä olisi aiheutunut metsänomistajalle menoja. Uudistamisvähennystä ei evätä, vaikka alue olisi aikoinaan hakattu yksityismetsälain vastaisesti. Uudistamisvähennys myönnetään myös entisille maatalousmaille, jos kohteen veroluokitus on muutettu metsämaaksi.⁶⁹

Taimikkovähennys otettiin käyttöön samaan aikaan uudistamisvähennyksen kanssa. Taimikkovähennyksen suuruus on lain 982/1999 mukaan 900 markkaa hehtaarilta. MVL 13 §:n 3 momentin mukaan taimikkovähennys myönnetään sinä verovuonna, jolloin taimikko todetaan vakiintuneeksi. Lain 14 a §:n 4 momentin mukaan taimikko katsotaan vakiintuneeksi, jos taimikon perustamisesta on kulunut alueesta riippuen 5–15 vuotta ja taimikossa on kasvupaikalle sopivia kehityskelpoisia taimia tarvittava määrä ja taimikossa on tehty sen tyydyttävän kehittymisen

⁶⁸ Kiviranta s. 6:16–6:17 ja Niskakangas s. 8:15–8:16.

⁶⁹ Maatilatalouden verotus II s. 44.

edellyttämät hoitotoimenpiteet. Taimikon vakiintumisen edellytykset selvitetään vakiintumisaikaa seuraavan viiden vuoden aikana.⁷⁰ Kuvasta 5–2 havaitaan, että 1990-luvun loppupuolella taimikonhoidon suoritemäärät onnistuttiin kääntämään nousuun.

Samoin kuin uudistamisvähennys, myös taimikkovähennys myönnetään yhteisöille, vähintään 0,5 hehtaarin suuruisille metsämaan alueille. Pinta-alaltaan pienempien taimikoiden hoitokustannukset otetaan huomioon keskimääräisessä vähennyksessä. Lain 718/1990 siirtymäsäännöksen mukaan taimikkovähennys myönnetään niille taimikoille, jotka on perustettu vuonna 1991 tai sen jälkeen, ja jotka myöhemmin vakiintuvat. Ennen vuotta 1991 vakiintuneille taimikoille vähennystä ei voi saada. Sen sijaan ne taimikot, jotka on perustettu vuosina 1976–1990 ja jotka ovat vakiintuneet vuonna 1991 tai sen jälkeen, saavat taimikkovähennyksen. Takaraja perustuu siihen, että taimikon verovapaus myönnettiin ensimmäisen kerran vuodelta 1980 toimitetussa verotuksessa niille vakiintuneille taimikoille, jotka oli perustettu vuonna 1976 (L 975/1979). Taimikkovähennykseen sisältyvät taimikon hoidosta ja täydennysviljelystä metsänomistajalle aiheutuneet menot. Menoja aiheutuu muun muassa mekaanisesta ja kemiallisesta vesakon torjunnasta, heinän torjunnasta ja taimikon perkaamisesta.⁷¹

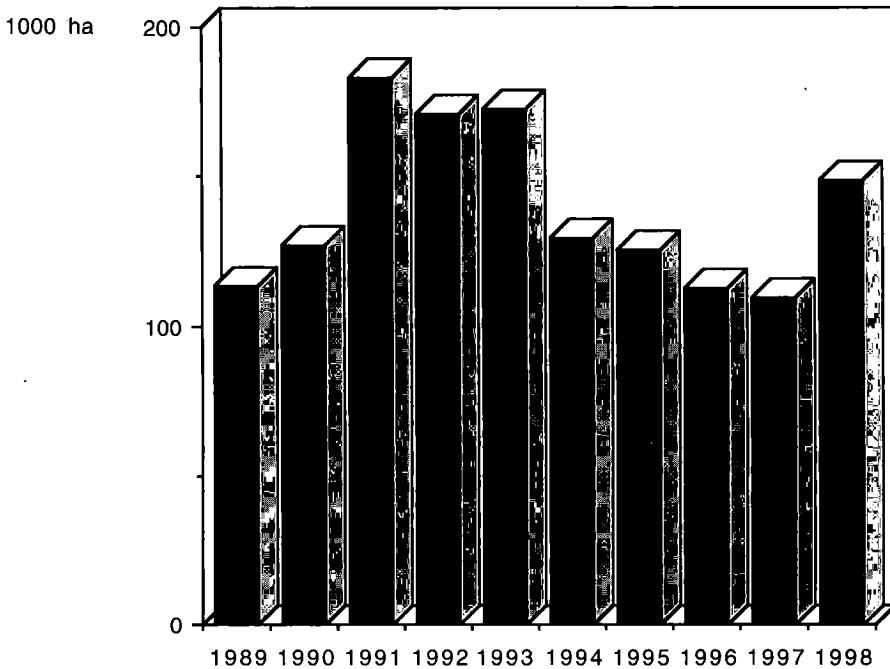
Metsäveroasetuksen 21 §:n mukaan vakiintuneessa taimikossa on oltava kasvupaikalle sopivien puulajien kehityskelpoisia taimia alueelle säännöllisesti jakautuneena vähintään 1000–1600 kappaletta hehtaarilla riippuen pääpuulajista ja alueen sijainnista. Poikkeuksellisissa kasvupaikkaolosuhteissa taimien vähimmäismäärä voidaan 2 momentin mukaan kuitenkin alittaa enintään 200 kappaleella hehtaarilla. Pykälän 3 momentin mukaan vakiintuneessa taimikossa on myös tehty taimien kehityksen turvaamiseksi tarpeelliset vesakon ja heinän torjuntatoimenpiteet, joiden seurauksena taimikossa ei ole kehityskelpoisten taimien kehitystä vaarantavaa muuta puustoa tai pintakasvillisuutta. MVL 13 §:n 4 momentin mukaan vähennetään metsänuudistamis- tai taimikkovähennyksestä vastaavaan työhön valtion varoista saatu avustus.⁷²

Kasvupaikalle sopivan puulajin ja kehityskelpoisen taimen käsitteitä ei ole määritellyt MVL:n nojalla annetuissa alemmanasteisissa säädöksissä. Käytännössä voitaneen soveltuvien osin noudattaa metsälain 8 §:ssä säädetyn metsänuudistamisvelvoitteen kriteerejä. Maa- ja metsätalousministeriön metsälain soveltamisesta antaman päätöksen 7 §:ssä säädetään kasvatuskelpoisista puulajeista. Ministeriön päätöksen 8 §:n mukaiset vähimmäistaimimäärät ovat keskimäärin noin 200 kappaletta

⁷⁰ Kiviranta s. 6:17–6:18.

⁷¹ Maatilatalouden verotus II s. 46.

⁷² Kiviranta s. 6:18–6:19.



Kuva 5-2. Yksityismetsien taimikonhoito 1989–1998. Lähde: Tapion vuositilastot 1998 s. 12.

hehtaareilla pienemmät kuin metsäveroasetuksen 21 §:n mukaiset vähimmäistaimimäärät.

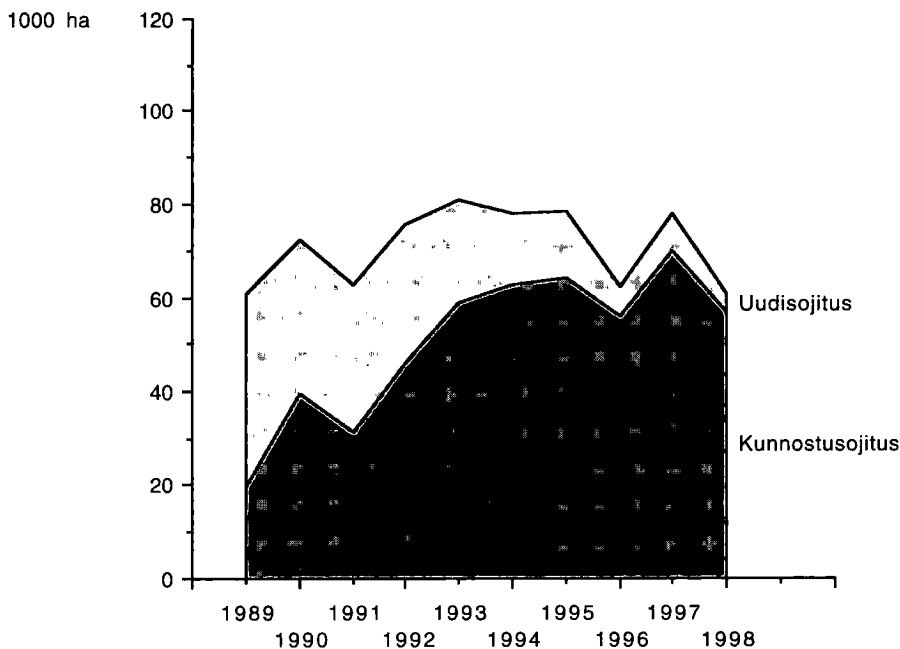
Lapin LO:n 17.4.1996 antamassa päätöksessä n:o 204 katsottiin, että työministeriön Metsähallituksen käyttöön antaman tilapäisen työvoiman kustannukset, joista työministeriö vastasi, olivat edellä mainitussa säännöksessä tarkoitettuja valtion avustuksia. Työministeriön maksamat kustannukset tuli siten vähentää Metsähallitukselle myönnettävästä uudistamisvähennyksestä. Tapauksessa KHO 1992 B 513 kunta oli myöntänyt metsänomistajalle avustusta metsäautotien rakentamiseen otetun lainan lyhennyksiin. Kunnan myöntämä avustus oli verovapaata siltä osin kuin se kohdistui metsätien rakentamisenmenon vähennyskeltvottomaan 70 prosentin osuuteen.

MVL 13 §:n 1 momentin 4 kohdan (1541/1992) mukaan tilakohtaisesti saadaan vähentää metsämaan ojituksesta aiheutuneet menot vuosittain tehtävänä 15 prosentin menojäännöspoistona.⁷³ Vähennysoikeus koskee sekä uudis- että kunnostusojituksen menoja. Kuvasta 5-3 havaitaan, että kunnostusojitus on lähes täysin syrjäyt-

⁷³ Ks. myös Niskakangas s. 8:16.

tänyt uudisojituksen. Saman momentin 5 kohdan mukaan pääosin metsätalouden kuljetuksiin kautta vuoden autolla liikennöitäviksi tarkoitettujen metsäteiden rakentamismenot vähennetään niin ikään 15 prosentin menojäännöspoistona. MVL 13 §:n 5 momentin mukaan metsämaan ojituksesta ja metsäautotien rakentamisesta aiheutuneiden menojen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä on, että toimenpide on toteutettu metsäkeskuksen antamien ohjeiden mukaisesti.⁷⁴

Metsäojitustoiminnan huippukausi ajoittui 1960-luvun loppuun. Tuolloin ojitusta ei edistetty tilakohtaisilla verovähennyksillä, vaan metsänparannustulilla. Vuodelta 1986 toimitetusta verotuksesta lähtien ojituksen kunnostuksesta aiheutuneet menot tulivat tilakohtaisesti vähennyskelpoisiksi (L 941/1985). Vuosilta 1991 ja 1992 toimitetuissa verotuksissa metsämaan ojituksesta aiheutuneet menot vähennettiin 25 prosentin menojäännöspoistona (L 718/1990).



Kuva 5-3. Yksityismetsien metsäojitus 1989–1998. Lähde: Tapion vuositilastot 1998 s. 13.

⁷⁴ Käytännössä valtaosa metsäojitus- ja metsätiehankkeista toteutetaan kestävän metsätalouden rahoituslain mukaisina töinä, jolloin metsäkeskus hyväksyy etukäteen työn toteutussuunnitelman. Jos metsänomistaja kuitenkin rakentaa metsätien ilman rahoituslain mukaista tukea, hänen tulee erikseen toimittaa tien rakentamissuunnitelma metsäkeskukselle saadakseen vähentää tien rakentamismenon MVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa.

Metsämaan uudisojitus on nykyään vähäistä muun muassa sen vuoksi, että kestävän metsätalouden rahoituksesta annetun lain mukaista tukea myönnetään vain kunnostusojitukseen. Säännöksen sanamuodon mukaan pelkästään metsämaalla tehdystä ojituksesta aiheutuneet menot ovat vähennyskelpoisia. Siten esimerkiksi kitumaaksi luokitellun suon ojituksesta aiheutuneet menot eivät ole tilakohtaisesti vähennyskelpoisia. Kitu- ja joutomaiden sekä maatalousmaiden poikki johdettujen ojien kaivamisesta aiheutuneet menot ovat kuitenkin vähennyskelpoisia, jos nämä ojat ovat välttämättömiä metsämaan kuivatukselle.⁷⁵ Metsän uudistamisen yhteydessä joudutaan hienojakoisilla mailla tekemään usein varsinaista ojitusta pienimuotoisempaa vesitalouden järjestelyä. MVL:n mukaan toimitettavassa verotuksessa tästä aiheutuneet menot eivät ole tilakohtaisesti vähennyskelpoisia.

MVL 13 §:n 1 momentin 4 kohtaa on tulkittu siten, että myös vanhan metsätien perusparannusmenot saa vähentää maatilakohtaisesti. Sen sijaan vuotuiset tien kunnossapitomenot sisältyvät keskimääräisvähennykseen. Metsätien, samoin kuin metsäojituksen, suunnittelu- ja työnjohtomenot eivät ole tilakohtaisesti vähennyskelpoisia.⁷⁶ Kuvasta 5-4 havaitaan, että metsätienrakennuksen trendi oli 1990-luvulla laskeva. Sekä metsäojien että metsäteiden osalta laissa säädetty poistoprosentti ei ole enimmäisprosentti, vaan ainoa sovellettava prosentti. Sen sijaan metsänomistaja voi päättää olla tekemättä metsätien tai metsäojan hankintamenosta poistoa lainkaan. Koska MVL:n mukaiseen metsätuloon sovelletaan progressiivista ansiotulojen verokantaa, saattaa poistojen tekemättä jättäminen jonakin vuotena olla verosuunnittelun kannalta perusteltua.

Metsätien rakentamismenot ovat olleet tilakohtaisesti täysimääräisesti vähennyskelpoisia vuodelta 1991 toimitetusta verotuksesta lähtien (L 718/1990). Vuosilta 1991 ja 1992 toimitetuissa verotuksissa metsätien rakentamismenot vähennettiin 25 prosentin menojäännöspoistona.

Lisäksi metsäautotien tulee perustua metsäkeskuksen ennen työhön ryhtymistä hyväksymään suunnitelmaan. MVL 13 §:n 6 momentin mukaan verovuoden poiston määrän tulee olla vähintään 500 markkaa tai tätä pienempi koko menojäännöksen määrä.

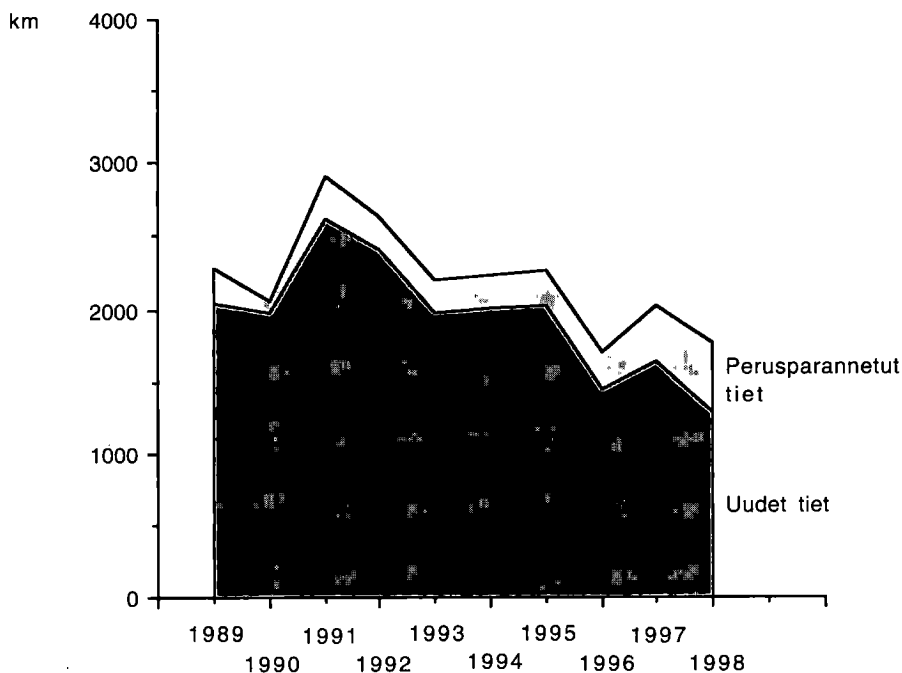
Tapauksessa KHO 1992 T 3638 kunta oli myöntänyt avustusta metsänomistajalle metsäautotien rakentamislainan lyhentämiseen. Siltä osin kuin avustus kohdistui metsäautotien rakentamismenojen poiston verotuksessa vähennyskelvottomaan 70 prosentin osuuteen avustus oli metsänomistajalle verovapaata tuloa.

Metsätalouteen kohdistuvat korot ovat MVL 13 §:n 1 momentin 6 kohdan (1541/1992) mukaan tilakohtaisesti vähennyskelpoisia. Metsätalouden korkojen vähentä-

⁷⁵ Maatilatalouden verotus II s. 48.

⁷⁶ Ibid. s. 47.

minen MVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa poikkeaa muiden korkojen vähentämisestä siinä suhteessa, että korot vähennetään ansiotulosta.⁷⁷ Sen sijaan metsätalouden velasta maksetut luotonvarausprovisiot, toimitusmaksut ja muut vastaavat menot sisältyvät keskimääräisvähennykseen (KHO 1984 T 6072). Momentin 7 kohdan mukaan kiinteistövero on tilakohtaisesti vähennyskelpoinen siltä osin kuin se kohdistuu metsätalouden käytössä olevaan kiinteistöön. Kysymys on siinä määrin harvinaisesta tilanteesta, että vähennys on perusteltua tehdä tilakohtaisesti. MVL 13 §:n 8 momentin mukaan jos tilakohtaisten vähennysten yhteismäärä ylittää säädettyjen veronhuojennusten jälkeen lasketun metsän puhtaasta tuoton, ylimenevä osa otetaan huomioon seuraavana verovuonna metsätalouden puhtaasta tulosta erikseen vähennettävänä menona.⁷⁸



Kuva 5-4. Yksityismetsien metsäautoteiden rakentaminen 1989–1998. Lähde: Tapion vuositilastot 1998 s. 14.

⁷⁷ Ks. tarkemmin Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:15.

⁷⁸ Kiviranta s. 6:21.

Säännöksen perustelujen mukaan metsätalouden korot eivät voisi muodostaa erillistä metsätalouden tappiota kuten aiemmin. Metsätalouden korot muodostaisivat yhdessä muiden metsätalouden puhtaaseen tuloon kohdistuvien vähennysten kanssa siirtyvän erän, jos vähennysten yhteismäärä on suurempi kuin metsätalouden puhdas tulo. Siirtyvä erä oli aiemminkin seuraavan vuoden metsätalouden puhtaasta tulosta tehtävä erillinen vähennys. Siirtyvää erää vähennetään niin kauan, että se tulee kokonaan vähennetyksi.⁷⁹ Vuodelta 1992 toimitettuun verotukseen asti sovellettiin MVL 17 §:ää, jonka mukaan maatilatalouden tulosta vähennettiin maatilataloudesta johtuneen velan korot sekä indeksi- ja kurssitappiot.

5.3.6 Veronhuojennukset

Merkittävien metsätuhojen kohdalla tehdään poikkeus tuottoverotuksen yleisperiaatteesta. Jos metsämaan puuntuotos on metsäpalon, luonnontuhoon tai muun vastaavan tuhon seurauksena oleellisesti vähentynyt, saa tuhoalueelle MVL 14 §:n mukaan verovapauden. Verovapaus kestää Lapin ja Oulun lääneissä enintään 25 vuotta ja muualla maassa enintään 20 vuotta. Omistajanvaihdos ei lakkauta veronhuojennusta, jos uusi omistaja on jakamaton kuolinpesä tai edellisen omistajan aviopuoliso, lapsi, aviopuolison lapsi, ottolapsi, lapsen tai ottolapsen rintaperillinen, isä, äiti, ottoisä, ottoäiti, sisar, veli taikka veli- tai sisarpuoli.⁸⁰

Alkuperäisen MVL 14 §:n mukaan metsätuhoon seurauksena myönnettiin enintään 15 vuoden verovapaus. Säännöstä sovellettiin vuodelta 1981 toimitettuun verotukseen asti. Lailla 1034/1982 MVL 14 §:ää muutettiin siten, että verovapausajat pitenivät nykyiseen pituuteensa. Verovapaus säilyi kuitenkin edelleen maatilakohtaisena. Vuodelta 1987 toimitetusta verotuksesta lähtien verovapaus on ollut rajattu verovelvolliseen tai hänen lähiomaiseensa. Lain 131/1987 voimaantulosäännöksen mukaan ennen vuotta 1987 myönnettyyn metsätuhoalueen verovapauteen sai hakemuksesta 5–10 vuotta jatkoaikaa, jos puusto oli tuhoutunut vähintään 50-prosenttisesti ja verovelvollinen oli oikeutettu huojennukseen vielä vuonna 1986. Jatkoaika ei ole maatilakohtainen.

Valtiovarainministeriön MVL 14 §:n säännöksen soveltamisesta verotuksessa antaman päätöksen (26/1969) 2 §:n mukaan puuntuotoksen olennaiseksi alentumiseksi katsotaan puuston vähintään 30 prosentin tuhoutuminen. Päätöksen 3 §:n (217/1987) mukaan vähintään 30 prosentin tuhoutuminen johtaa kymmenen vuoden verovapauteen Oulun ja Lapin läänissä sekä viiden vuoden verovapauteen muualla maassa. Vähintään 40 prosentin tuhoutuminen johtaa Oulun ja Lapin läänissä 15 vuoden verovapauteen ja muualla maassa kymmenen vuoden verovapauteen. Jos

⁷⁹ HE 204/1992 vp s. 5.

⁸⁰ Kiviranta s. 6:25–6:27 sekä Niskakangas s. 8:15.

tuhoutumisprosentti on vähintään 50, verovapausaika on Oulun ja Lapin läänissä 25 vuotta ja muualla maassa 20 vuotta. Veronhuojennuksen saamisen edellytyksenä on 4 §:n mukaan metsäkeskuksen todistus tuhoalueen suuruudesta ja tuhoutumisprosentista. Veronhuojennukseen oikeuttavalle tuhoalueelle ei ole säädetty vähimmäispinta-alaa.⁸¹

Verovapauteen oikeuttavaksi metsätuhoksi katsotaan muun muassa metsäpalo, myrskytuho, satunnainen lumituho, tulvatuho, pakkastuho sekä hirvieläinten, hyönteisten ja sienien aiheuttamat tuhot. Myös kuusikon tyvilahon seurauksena voidaan myöntää verovapaus kerran kiertoajassa, jos puuston ikä on Etelä-Suomessa alle 100 vuotta ja Pohjois-Suomessa alle 150 vuotta. Jos tuho aiheutuu kasvupaikan pysyvistä ominaisuuksista, se otetaan huomioon veroluokituksessa, eikä erillistä verovapautta myönnetä. Pysyväksi ominaisuudeksi katsotaan esimerkiksi vuosittain toistuvat tykkylumi- ja tulvatuhot sekä saastevauriot. Tuhoutuneeksi katsotaan tuhon johdosta kallellaan olevat, kaatuneet, pirstoutuneet, katkenneet sekä kuolleet puut. Jos tuho on korvattu valtion varoista, kuten esimerkiksi hirvieläinten aiheuttamat tuhot voidaan hakemuksesta korvata, ei verovapautta myönnetä. Ylispuita tai alikasvosta ei oteta huomioon tuhoprocenttia määritettäessä.⁸²

Tapauksessa KHO 30.9.1991 T 3380 (ään. 3–2) verovapaus myönnettiin 0,2 hehtaarin suuruiselle tuhoalueelle, kun maatilan metsämaan pinta-ala oli 52,8 hehtaaria ja tuhoalueen tuhoprocentti 30.

MVL 14 a §:n (718/1990) mukaan metsämaan uudistusalan taimikko saa verovapauden tietyillä edellytyksillä.⁸³ Metsäkeskuksen on ensinnäkin hyväksyttävä taimikko perustetuksi. Metsää luontaisesti uudistettaessa siemenpuut on poistettava ennen verovapauden myöntämistä. Taimikon syntyä edeltävä hakkuu on tullut suorittaa metsälainsäädännön vaatimalla tavalla. Verovelvollisen laiminlyönnin johdosta taimikko ei saa olla joutunut yksityismetsälain tai metsälain vastaiseen tilaan. Uudistuslalle ei saa olla muulla perusteella aiemmin myönnetty verovapautta. Verovapaus alkaa taimikon perustamisvuodesta ja kestää 15–30 vuotta alueen sijainnista riippuen. Verovapauden määrä lasketaan verovapauden edellytykset täyttävän taimikon pinta-alan mukaisena osuutena maatilan metsän puhtaasta tuotosta.⁸⁴

Jos alueelle on aiemmin myönnetty MVL 15 a §:n mukainen metsämaan vakiintuneen taimikon veronhuojennus, voidaan veronhuojennus kuitenkin myöntää uudelleen silloin, jos taimikko on perustettu uudelleen edellisen

⁸¹ Kiviranta s. 6:25–6:26.

⁸² Maatilatalouden verotus II s. 52–53.

⁸³ Esimerkiksi kitumaalle tai maatalousmaalle perustettu taimikko voi saada verovapauden vasta sen jälkeen, kun alueen veroluokitustieto on muutettu metsämaaksi.

⁸⁴ Kiviranta s. 6:28–6:31 sekä Niskakangas s. 8:15.

veronhuojennuksen myöntämisen jälkeen esimerkiksi metsätuhoon seurauksena.⁸⁵ Vuonna 1991 tai sen jälkeen myönnetyt uudistusalan verovapaudet siirtyvät ilman rajoituksia omistajanvaihdoksissa, jos tila ylipäättään säilyy MVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa. Vuosina 1976–1990 perustettujen taimikkojen verovapaus säilyy omistajanvaihdoksessa vain, jos saaja on luonnollinen henkilö, kuolinpesä tai näiden muodostama yhtymä.

Tapauksessa KHO 17.10.1986 T 4053 yhteismetsällä ei ollut oikeutta MVL 15 a §:ssä säädettyyn metsämaan uudistusalan veronhuojennukseen, kun yhteismetsän osakkaina oli luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien lisäksi myös kunta, valtio ja puutavarayhtiöitä. Yhtiö- ja yhteisöosakkaiden osuus yhteismetsässä oli 7,8 prosenttia ja lukumäärä vain 0,95 prosenttia osakkaista. Tapauksessa KHO 27.11.1985 T 5523 metsämaan uudistusalan veronhuojennus jaettiin tilan myynnin jälkeen ostajan ja myyjän kesken omistusaikojen suhteessa, vaikka myyjä oli maksanut kaikki metsän uudistamisen menot.

Taimikon verovapaus on siinä mielessä ehdollinen, että jos taimikon hoito on laiminlyöty siten, ettei taimikkoa voida katsoa vakiintuneeksi, verovapaus menetetään MVL 14 a §:n 3 momentin mukaan laiminlyönnin toteamisvuotta seuraavalta vuodelta toimitettavasta verotuksesta alkaen, jollei taimikon vakiintumisen turvaavia toimenpiteitä ole sitä ennen suoritettu.⁸⁶ MVL 14 a §:n 6 momentin mukaan metsäkeskus valvoo taimikon verovapauden edellytyksiä. Taimikon vakiintumisen edellytykset selvitetään sen jälkeen, kun vakiintumisaika lisättynä enintään viidellä vuodella on kulunut. Vakiintumisaika on saman pykälän 5 momentin mukaan 5–15 vuotta alueesta riippuen. Jos sama alue olisi oikeutettu kahdella perusteella verovapauteen, otetaan huomioon pitkäkestoisempi verovapaus.⁸⁷

Verohallitus on 15.2.1991 antanut metsälautakunnille määräyksen n:o 448/44/91 uudistusalojen verovapauteen liittyvästä valvonnasta. Määräyksen mukaan metsälautakuntien tulee valvoa verovelvollisten tekemiä ilmoituksia uudistusaloista maastotarkastuksilla. Tarkastettavat kohteet valitaan ensisijaisesti satunnaisotannalla. Otannan laajuus on 5–10 prosenttia kunnittaisista ilmoitusten lukumääristä. Metsälautakunnan tehtävänä on valvoa verovapauden edellytyksiä siten, ettei samalle alueelle kohdistu päällekkäisiä verovapauksia ja että verovapaiksi tarkoitetut alueet sijaitsevat metsämaalla. Jos metsänomistaja ei ilmoita taimikkoa perustetuksi, asiaa ei selvitetä verotusta varten. Jos metsänomistaja ei tee taimikon vakiintumisilmoitusta, taimikkoa ei voida hyväksyä vakiintuneeksi, ellei vakintumista muutoin todeta.

⁸⁵ Maatilatalouden verotus II s. 58–59.

⁸⁶ Oikeus verovapauteen ei palaudu, vaikka taimikonhoito tehtäisiin verovapauden menettämisen jälkeen.

⁸⁷ Kiviranta s. 6:31.

Verohallituksen ja verotoimiston edustajalla on oikeus tarkastaa verovapaiden alueiden tiedot verovapausalueiden kartoista ja muista asiakirjoista. Verotoimistojen edustajat käyttivät tarkastusoikeuttaan kaikissa metsäkeskuksissa, kun oli syntynyt epäselvyyttä siitä, oliko lain 718/1990 voimaantulosäännöstä tulkittu liian laajasti. Tarkastusten seurauksena tehtiin veronoikaisuja verovelvollisten vahingoksi, mutta osassa tapauksia ei katsottu olevan edellytyksiä veronoikaisuun.

Tapauksessa KHO 6.5.1998 T 776 verotoimisto oli 20.10.1994 päättänyt oikaista metsänomistajan verotusta vuodelta 1991 poistamalla myönnetty uudistamisvähennys ja taimikon verovähennys. Asian käsittelyn ollessa kesken lääninoikeudessa lääninverovirasto päätti 19.9.1996 poistaa tehdyn veronoikaisun, koska juuri annetussa päätöksessä KHO 8.8.1996 T 2429 ei katsottu olevan veronoikaisun edellytyksiä samanlaisessa asiassa. Lääninoikeus katsoi, ettei asiassa ollut edellytyksiä veronoikaisuun. KHO päätti kuitenkin äänin 4–1 kumota LO:n päätöksen ja saattaa verotuksen oikaisulautakunnan tekemän veronoikaisun voimaan.

Tapauksessa KHO 1996 B 537 lääninoikeus oli niin ikään kumonnut verotoimiston tekemän veronoikaisun, jossa vuodelta 1991 myönnetty uudistamisvähennys ja taimikon verovapaus oli poistettu. KHO päätti äänin 3–2 pitää LO:n päätöksen voimassa.⁸⁸ Oikeustila oli vuonna 1991 voimaan tulleiden uudistamis- ja taimikkovähennysten metsänomistajan vahingoksi jälkikäteen tehtävien veronoikaisujen osalta vakiintumaton, mihin verotuksen oikeusturvatyöryhmä (TM 1997: VM 36) kiinnitti huomiota. Oikeustilaa selvennettiin verotusmenettelylain 56 §:n muutoksella (477/1998).⁸⁹ Metsätuloverotuksen uusien tilakohtaisten vähennysten voimaantuloon vuonna 1991 liittynyt sekaannus on esimerkki siitä, että hallinnollisesti monimutkaiset verosäännökset ovat omiaan heikentämään verotuksen ennustettavuutta.

Kaikilla metsänomistajilla on vuodesta 1991 lähtien ollut oikeus saada MVL 14 a §:n mukainen taimikon verovapaus. Lailla 718/1990 kumottiin MVL 15 a §. MVL 15 a §:n (975/1979) mukaan luonnolliset henkilöt, kuolinpesät ja näiden muodostamat yhtymät saivat metsämaan uudistusalan vähintään puolen hehtaarin suuruisesta taimikosta veronhuojennuksen, joka vastasi taimikon 7–16 vuoden puhdasta tuottoa ja myönnettiin pääsääntöisesti vakiintumisvuoden verotuksessa. Lain 718/1990 soveltamissäännöksen mukaan 14 a §:ssä säädetty verovapaus myönnetään metsämaan uudistusaloille myös silloin, kun verovelvollisella olisi muuten ollut oikeus 15 a §:ssä tarkoitettuun veronhuojennukseen, mutta taimikkoa ei ole todettu vakiintuneeksi. Nämä taimikot voivat kuitenkin lain 975/1979 voimaantulosäännöksen perusteella saada verovapauden vain silloin, jos uudistushakkuu on

⁸⁸ Ks. myös Linnakangas et al 1998b s. 176–182.

⁸⁹ Ks. myös Savolainen–Teperi 2000 s. 22–31.

tehty vuonna 1975 tai sen jälkeen tai metsänviljely on tapahtunut vuonna 1976 tai sen jälkeen.⁹⁰

Taimikko katsotaan perustetuksi ennen vuotta 1991 muun muassa silloin, jos metsänviljelyn maastotyöt on suoritettu loppuun vuonna 1990 tai aiemmin tai jos luontaisen uudistamisen tarkoituksessa tehty hakkuu, ylispuiden poisto sekä tarpeellinen täydennysviljely ja vesakonpoisto on tehty vuonna 1990 tai aiemmin tai jos aiemmin aukeana ollut metsämaa on metsittynyt luontaisesti vuonna 1990 tai aiemmin. Sen sijaan vuonna 1991 perustetuksi katsotaan sellainen taimikko, jossa metsänviljely on suoritettu metsälautakunnan hyväksymällä tavalla loppuun vuonna 1991 tai jossa luontaisesti uudistetun taimikon kasvua haittaavat ylispuut on poistettu vuonna 1990 ja taimikon täydennysistutus tai perustamisvaiheeseen liittyvä muu hoitotoimi on tehty vuonna 1991. Vuonna 1991 perustetuksi katsotaan myös sellainen ilman uudistushakkuuta syntynyt luonnontaimikko, jonka päältä on poistettu ylispuut vuonna 1991 sekä sellainen ennestään aukealla metsämaalla oleva luonnontaimikko, jonka pituus oli 10–20 senttimetriä vuonna 1991.⁹¹

5.3.7 Ensiharvennusvähennys

Ensiharvennusvähennyksestä säädetään MVL 15 b §:ssä (718/1990) seuraavasti:

”Luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä ja näiden muodostamalla yhtymällä on oikeus maatilan metsätalouden puhtaasta tulosta tehdä vähennys verovuonna ostajalle luovutetusta ensiharvennushakkuussa kertyneestä puutavarasta (*ensiharvennusvähennys*).

Ensiharvennusvähennyksen määrä lasketaan siten, että se vastaa hakkuussa kertyvän ja luovutetun puutavaran puolta määrää kerrottuna verovuoden verokuutiometrin keskimääräisellä raha-arvolla, kuitenkin enintään metsätalouden puhtaaseen tuottoon kohdistuvien lailla säädettyjen veronhuojennusten ja 13 §:ssä tarkoitettujen vähennysten jälkeen laskettua metsätalouden puhtaan tuoton kokonaismäärää verovuonna.

Vähennyksen myöntämisen edellytyksenä on edellä 1 momentissa säädetyn lisäksi, että

- 1) hakkuu on kohdistunut metsämaahan, jonka puuston läpimitta (*keskiläpimitta*) ennen hakkuuta 1,3 metrin korkeudelta maanpinnasta mitattuna on vähintään 8 cm ja enintään 16 cm;
- 2) hakkuuta ei ole toteutettu metsälain vastaisella tavalla;
- 3) yhdelle ostajalle luovutetun puutavaran määrä on vähintään 20 kiinto-kuutiometriä;
- 4) luovutettu puutavara täyttää puumarkkinoilla yleisesti sovellettavat puutavaran mitta- ja laatuvaatimukset;

⁹⁰ Kiviranta s. 6:28–6:29.

⁹¹ Maatilatalouden verotus II s. 59–60.

5) veroilmoitukseen on liitetty puun ostajan antama todistus vähennykseen oikeuttavan puutavaran määrästä.

Keskiläpimitan mittaustavasta annetaan tarkemmat säännökset asetuksella.

Ensiharvennusvähennystä ei pidetä 13 §:n 8 momentissa tarkoitettuna menona.⁹²

Ensiharvennusvähennys voi olla enintään metsätalouden puhtaaseen tuottoon kohdistuvien veronhuojennusten ja tilakohtaisten vähennysten jälkeen lasketun metsätalouden puhtaan tuoton kokonaismäärän suuruinen, koska pykälän 5 momentin mukaan ensiharvennusvähennystä ei pidetä 13 §:n 8 momentissa tarkoitettuna menona. Ensiharvennusvähennys ei voi siis johtaa siihen, että metsätalouden puhdas tuotto muodostuisi tappiolliseksi, eikä mahdollisesti vähentämättä jäävää osaa ensiharvennusvähennyksestä voi vähentää seuraavan verovuoden metsätalouden puhtaasta tulosta.⁹³

Ensiharvennusvähennys on ollut käytössä vuodelta 1991 toimitetusta verotuksesta lähtien. Vähennyksen käyttöönotolla on pääasiassa metsäpoliittiset perusteet. Ensiharvennukset ovat metsien tulevan kehityksen kannalta tärkeitä. Ensiharvennuspuulle ei ole kuitenkaan kovin paljoa kysyntää, minkä vuoksi ensiharvennus tuottaa vain vähän tai ei lainkaan kantorahatuloja. Niinpä ensiharvennuksia on tehty huomattavasti metsänhoidollista tarvetta vähäisempi määrä. Vuosilta 1991 ja 1992 toimitetuissa verotuksissa myös yhteismetsillä oli oikeus ensiharvennusvähennykseen. Koska yhteismetsillä ei ollut oikeutta jäädä MVL:n mukaiseen metsätuloverotukseen, MVL 15 b §:stä poistettiin yhteismetsän oikeus ensiharvennusvähennykseen (L 1541/1992).

Ensiharvennusvähennyksen suuruus määritetään käyttäen leimikon sijaintia vastaavan kantohinta-alueen verokuutiometrin raha-arvoa. Jos maatilan metsät sijaitsevat yhtä useammalla kantohinta-alueella eikä verovelvollinen esitä selvitystä leimikon sijainnista, vähennys lasketaan vaihtoehtoista alimman verokuutiometrin raha-arvon mukaan.⁹⁴ Keskimäärin ensiharvennusvähennys on Etelä-Suomessa 2000–3000 markkaa ja Pohjois-Suomessa noin 1000 markkaa hehtaarilta. Yhden hehtaarin ensiharvennusvähennyksen suuruus vastaa noin 5–10 hehtaarin metsämaan puhdasta tuottoa. Jos tilalla on merkittävästi muita metsän puhtaaseen tuottoon kohdistuvia vähennyksiä tai huojennuksia, saattaa osa ensiharvennusvähennyksestä jäädä hyödyntämättä.

⁹² Ks. myös Kiviranta s. 6:22–6:25 ja Niskakangas s. 8:17.

⁹³ Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:15.

⁹⁴ Maatilatalouden verotus II s. 69.

Metsäveroasetuksen 22 §:n mukaan puuston keskiläpimitalla tarkoitetaan metsikön vallitsevan jakson elävien puiden pohjapinta-alan jakauman mediaanipuun läpimittaa.⁹⁵ Vähennyksen saadakseen metsänomistajan tulee liittää veroilmoitukseen puun ostajan antama todistus vähennykseen oikeuttavan puutavaran määrästä. MVL 20 §:n 1 momentin mukaan hankinta- ja käteiskaupoissa metsäkeskus antaa metsänomistajalle todistuksen ensiharvennuksen edellytyksistä.⁹⁶ Säännös perustuu siihen, ettei puun ostajalla ole yleensä tietoa ensiharvennusvähennyksen edellytysten täyttymisestä hankinta- ja käteiskaupoissa, kun metsänomistaja vastaa puunkorjuusta.⁹⁷

Tapauksessa KHO 27.03.1997 T 731 verotuksen oikaisulautakunta oli hylännyt luonnollisen henkilön vaatimuksen ensiharvennusvähennyksen myöntämisestä kunnalle luovutetusta polttorangasta. Kaikkiaan puutavaraa oli luovutettu 28 kuutiometriä, josta 25 kuutiometriä oli leppää. Metsänomistaja vaati LO:ssa ensiharvennusvähennystä, koska sitä koskeviin säännöksiin ei sisälly puulajirajoitusta. Verotuksen oikaisulautakunnan tulkinta perustui verohallituksen ohjeeseen, jonka mukaan ensiharvennusvähennykseen hyväksytyjä puulajeja ovat mänty, kuusi, koivu ja lehtikuusi. Metsän tuoton arvioinnista poisluettuja muita lehtipuita (esimerkiksi haapa, paju, pihlaja ja leppä) ei ohjeen mukaan lueta vähennykseen oikeuttavaksi puutavaraksi. Ohje on virheellinen ja lisäksi ensiharvennusvähennyksen metsäpoliittisen tarkoituksen vastainen.

Pohjois-Karjalan LO katsoi päätöksessään 31.8.1995 n:o 542, ettei kunnalle luovutettu puutavara ole täyttänyt MVL 15 b §:n 3 momentin 4 kohdassa tarkoitettuja puumarkkinoilla yleisesti sovellettavia puutavaran mitta- ja laatuvaatimuksia. Siten puutavaraerän osalta ei voitu myöntää ensiharvennusvähennystä. Yksi läänin-oikeuden jäsen olisi kuitenkin hyväksynyt valituksen, koska kysymyksessä oleva puutavara on täyttänyt polttohakkeelle tuolloin asetetut mitta- ja laatuvaatimukset. Asian esittelijä läänin-oikeudessa olisi hylännyt valituksen sillä perusteella, että MVL 11 §:ssä tarkoitettua metsäverolukua määritettäessä lehtipuista vain koivun arvioitu vuotuinen kasvu lasketaan mukaan. Koska leppä ei kuulu tuottoperusteisiin, sen osalta ei voida myöntää ensiharvennusvähennystä. KHO hylkäsi valituksen ja jätti LO:n päätöksen voimaan.⁹⁸

MVL 19 §:n mukaan maatilán uudella omistajalla on oikeus tehdä rakennusten, koneiden, kaluston ja laitteiden sekä 10 §:ssä tarkoitettujen hyödykkeiden hankinta-

⁹⁵ Metsäveroasetustyöryhmä -90 tarkasteli kaikkiaan kuutta eri vaihtoehtoa määritellä keskiläpimitta ja päätyi tähän määritelmään (TM 1991: VM 2 s. 9–11). Määritelmä vastaa metsätaloudessa yleisesti sovellettua menetelmää määrittää puuston keskiläpimitta relaskoopin avulla.

⁹⁶ Metsäkeskuksen todistuksena voidaan käyttää oikeaksi todistettua kopiota tilakohtaisen metsäsuunnitelman kuviotiedoista hakkuukohteella (Maatilatalouden verotus II s. 70).

⁹⁷ Kiviranta s. 6:23.

⁹⁸ Linnakangas et al (1997 s. 471) pitävät ratkaisua perusteltuna.

ja perusparannusmenoista samat poistot sekä 13 §:n 1 momentissa tarkoitetuista menoista samat vähennykset kuin edellinen omistaja olisi saanut tehdä, jos omistusoikeus maatilalla on siirtynyt perintönä, lahjana, testamentilla tai muulla vastikkeettomalla saannolla. Ensiharvennusvähennys ei siten siirry lainkaan omistajanvaihdoksessa. Muutkaan tilakohtaiset vähennykset eivät siirry vastikkeellisissa saannoissa uudelle omistajalle.

Tapauksessa KHO 1993 B 511 metsänomistaja aikoi siirtyä TVL:n mukaiseen metsätuloverotukseen. Verovuodelta 1992 toimitetussa verotuksessa hänellä oli erityisen suuri uudistamisvähennys, joka ylitti yli 30 000 markalla metsätalouden puhtaasta tulon. Lisäksi metsänhoitomaksu oli vähennyskelpoista menoa. Metsänomistaja haki ennakkotietoa siitä, voisiko hän vähentää vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa pääomatuloistaan vuodelta 1992 MVL 13 §:n 8 momentin mukaan siirtyvän metsätalouden vähennyksen. KVL antoi asiasta päätöksen 27.5.1993. Päätöksen mukaan hakija ei voi vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa vähentää metsätalouden pääomatulosta eikä muista pääomatuloista MVL 13 §:n 8 momentin mukaista metsätalouden siirtyvää vähennystä, jos hän valitsee TVL:n mukaisen metsätuloverotuksen. Perusteena oli, ettei verovelvollinen voi metsätuloverotuksen siirtymäsäännösten perusteella hyödyntää samanaikaisesti vanhaan ja uuteen metsätuloverotusjärjestelmään liittyviä etuja.

Metsänomistaja haki KVL:n päätökseen muutosta sillä perusteella, että tuloverotuksen perusteiden mukaista ei ole, että puun myyntitulojen verotuksen piiriin aikanaan tuleviin hakkuutuloihin kohdistuvat metsänkasvatuksen menot jäisivät tuloverotuksessa kokonaan vähentämättä. KHO ei muuttanut KVL:n päätöstä. Perusteena oli, että TVL 140 §:n mukaan metsätalouden pääomatulosta vähennyskelpoiseksi menoksi ei ole säädetty vuodelta 1992 vähentämättä jäänyttä metsätalouden menoa. Sanottu määrä ei voi tulla vähennettäväksi myöskään TVL 150 §:n perusteella, koska MVL 13 §:n mukaan metsätalouden puhtaasta tulosta tehtävät vähennykset otetaan huomioon seuraavana verovuonna metsätalouden puhtaasta tulosta erikseen vähennettävänä menona. Niiden osalta ei siten tule vahvistettavaksi tappiota.

Tapauksessa KHO 1993 T 4272 katsottiin ennakkotietona, että kun TVL:n mukaan metsätalouden verotus toimitetaan vuodelta 1993 puun myyntitulojen perusteella, metsätalouden pääomatulosta vähennyskelpoista menoa ei ole TVL 140 §:ssä säädetty vuodelta 1992 toimitettavassa verotuksessa metsän uudistamismenoista metsätalouden puhtaasta tulosta vähentämättä jäänyt, MVL 13 §:n 8 momentissa tarkoitettu määrä. Sanottu määrä ei voi tulla vähennettäväksi myöskään TVL 150 §:n perusteella verovuotta 1993 edeltäneen verovuoden tappiona, koska MVL 13 §:n mukaan metsätalouden puhtaasta tulosta erikseen tehtävät vähennykset otetaan huomioon seuraavana verovuonna metsätalouden puhtaasta tulosta erikseen vähennettävänä menona eikä niiden osalta siten tule vahvistettavaksi tappiota.

Muutakaan perustetta vähennyksen myöntämiseen ei ole siirryttäessä puun myyntitulojen verotukseen.

MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen päättyessä vuoden 2005 lopussa siirtyvä erä ei tule vähennettäväksi vuodelta 2006 TVL:n mukaan toimitettavassa verotuksessa.⁹⁹ Esko Kiviranta tosin on sitä mieltä, että koska ratkaisussa KHO 1993 T 4272 (vrt. KHO 1993 B 511) siirtyvään erään sisältyi vain uudistamisvähennystä ja metsänhoitomaksua, niin metsäojituksen ja metsätienrakennuksen osuus siirtyvässä erässä olisi mahdollisesti vähennyskelpoinen myös TVL:n mukaan toimitettavassa metsätuloverotuksessa.¹⁰⁰ Niin ikään metsätalouden korot ovat MVL:n mukaan toimitettavassa verotuksessa siirtyvässä erässä (jos yhteenlasketut menot ylittävät metsän tuoton), kun taas TVL:n mukaan korot vähennetään vuosivähennyksenä.

Metsäpoliittisesta näkökulmasta tarkasteltuna TVL 140 §:ään olisi tarkoituksenmukaista lisätä uusi momentti, jonka mukaan MVL 13 §:n 8 momentissa tarkoitettu siirtyvä erä olisi vuonna 2006 vähennyskelpoinen TVL:n mukaan toimitettavassa metsätuloverotuksessa. Tällä muutoksella vähennettäisiin riskiä, että vanhaan verojärjestelmään jääneet metsänomistajat vähentäisivät investointejaan metsätalouteen siirtymäkauden viimeisinä vuosina. Metsätalouden investointien trendi on ollut laskeva, ja metsäpolitiikan keskeisimpiä tavoitteita on lisätä metsätalouden investointeja. Tämä on fiskaalisesta näkökulmasta perusteltua, koska metsätalouden investoinnit vaikuttavat metsätuloverotuksen tulevaan veropohjaan.

5.4 Yhteenveto

MVL:ssä säädetty metsätalouden puhdas tulo verotetaan ansiotulona. Riippumatta metsätuloverojärjestelmän valinnasta siirtymäkaudella maatalouden tulona verotetaan tilan omasta metsästä saatujen puiden pienimuotoinen sahaustoiminta. Niin ikään maatalouden tulona verotetaan metsästysoikeuden vuokratulo, säkkeihin pakattujen polttopuiden myyntitulo sekä pellolla kasvatettujen puun taimien myyntitulo. Joulukuusten myyntitulon sekä pakkaamattomana myytävän polttopuun katsotaan sisältyvän metsän puhtaaseen tuottoon. MVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen siirtymäkaudeksi jääneillä tiloilla maatalouden käyttöön omasta metsästä otetun puutavaran hankintamenoksi maatalouden tulolähteessä katsotaan puolet puutavaran kantoraha-arvosta. MVL:ssä säädettyä metsätuloverotusta voidaan soveltaa ainoastaan maatilana pidettävään kiinteistöön.

Metsätalouden puhdas tulo määritetään viiden tekijän perusteella: veroluokitus, puun tuotoksen määrä (metsäveroluvut), verokuutiometrin rakenne, hintaperuste ja

⁹⁹ Henkilöverotuksen käsikirja s. 14:15.

¹⁰⁰ Kiviranta s. 5:22.

keskimääräinen vähennys. Näistä tekijöistä veroluokitus laaditaan maastossa tilakohtaisena, kun taas neljä muuta tekijää määritetään tilastoaineistosta suuralueittain. Veroluokitusten uusiminen lopetettiin vuoden 1993 pääomaverouudistuksen seurauksena. Osa käytössä olevista veroluokituksista on monta vuosikymmentä vanhoja. Verovelvollisen vaatimuksesta veroluokitusta korjataan muuttuneita olosuhteita vastaavaksi jos tilalle on esimerkiksi rakennettu metsätie. Neljää muuta tuottoperustetta pidetään Metsäntutkimuslaitoksen ja verohallinnon toimesta ajan tasalla metsäverotuksen siirtymäkaudella.

Kun metsän puhtaaseen tuottoon perustuva verojärjestelmä otettiin 1920-luvulla käyttöön, verojärjestelmä oli puhtaasti keskimääräinen. Viime vuosikymmenten aikana verojärjestelmään lisättiin tilakohtaisesti huomioon otettavia vähennyksiä ja veronhuojennuksia. Vastaavasti metsän puhtaan tuoton laskennassa käytettävää keskimääräistä vähennystä on pienennetty sitä mukaa kun menoeriä on siirretty tilakohtaisesti vähennettäviksi. Merkittävimmät tilakohtaiset vähennykset liittyvät metsäpoliittisesti tärkeinä pidettäviin metsän uudistamiseen, taimikonhoitoon ja ensiharvennukseen. Myös metsätien rakentamisen sekä metsäojituksen menot vähennetään tilakohtaisesti. Metsämaan uudistusalat sekä metsätuhoalueet vapautetaan määräajaksi metsän puhtaan tuoton verotuksesta.

Tyypillisen, pohjoissuomalaisen 50 hehtaarin maatilametsänomistajan MVL:ssä säädetty metsätuloverotus voisi vuonna 2000 näyttää seuraavalta:

- tilan verokuutiometrien määrä 100
- verokuutiometrin raha-arvo 70 mk
- metsän puhdas tuotto 7 000 mk
- verovapaata taimikkoa 8 ha, puhdas tuotto 1 400 mk
- metsän veronalainen puhdas tuotto 5 600 mk
- metsänhoitomaksu 400 mk
- luontaisesti uudistettu 2 ha, uudistamisvähennys 1 600 mk
- metsäojituksen poistamaton hankintameno 10 000 mk, vuosipoisto 1 500 mk
- vähennykset yhteensä 3 500 mk
- metsätalouden puhdas tulo 2 100 mk verotetaan ansiotulona

VI METSÄTULON VEROTTAMINEN EVL:N PERUSTEELLA

6.1 Yleiset säännökset

Tässä jaksossa tarkastellaan ensinnäkin, mitä tilanteita EVL:ssä säädetty metsätuloverotus koskee. Keskeisenä tarkasteltavana kysymyksenä on liiketoiminnan tunnusmerkit metsätaloudessa. Edelleen jaksossa käydään läpi vuoden 1993 pääomaverouudistuksessa luotu tulolähdejaottelu. Eri tuloverolakien soveltamista metsätulon verottamiseen käsitellään pääpiirteissään. Lopuksi tarkastellaan verovuoden elinkeinotoiminnan tuloksen määrittämistä ja jakoa eri tulolajeihin.

6.1.1 Elinkeinotoiminta metsätaloudessa

EVL 1 §:n mukaan elinkeinotoimintaan kuuluvat liike- ja ammattitoiminta. Käsitteitä ei ole laissa tarkemmin määritelty. Yleisesti ottaen liiketoiminnan tunnusmerkeinä pidetään voiton tavoittelua joko lyhyellä tai pitkällä tähtäyksellä. Voiton käyttöön ei kuitenkaan kiinnitetä huomiota. Liiketoiminta on itsenäistä, suunnitelmallista toimintaa, jossa otetaan riskejä voiton saamiseksi. Liiketoiminta suuntautuu laajahkoon henkilökoukoon. Ammattitoiminta muistuttaa liiketoimintaa, mutta on sitä pienimuotoisempaa. Ammatinharjoittajan henkilökohtainen ammattitaito on ammattitoiminnassa ratkaiseva. Ammattitoiminnan riskit ovat vähäisempiä kuin liiketoiminnan riskit. Ammattitoiminnan ja palkkatyön välisessä erotelussa kiinnitetään huomiota siihen, missä määrin henkilö toimii itsenäisesti ilman toisen johtoa ja valvontaa ja toisaalta missä määrin henkilö käyttää omia työvälineitään.¹

Suurimmat yksityisten henkilöiden omistamat metsälöt Suomessa ovat muutamien tuhannen hehtaarin suuruusluokkaa. Tällaisen metsälön liikevaihto on keskimäärin 0,5–2,0 miljoonaa markkaa vuodessa. Toimintaa ei kuitenkaan katsota liiketoiminnaksi, ellei siihen liity myös puun jalostamista.² Samalla tavoin käsitellään maatalouden yhteydessä harjoitettavaa metsätaloutta, vaikka tilan liikevaihto muodostuisi pääosin metsätalouden tuloista ja menoista.

¹ Andersson–Ikkala 2000 s. 13–16. Ks. myös Lähteenoja 1999.

² Andersson–Ikkala 2000. s. 38–42.

Metsätalouden kiinnostavuus sijoituskohteena on viime aikoina kasvanut, kun muun muassa maa- ja metsätilojen kauppaa koskevaa sääntelyä on asteittain purettu. Markkinoilla saattaa kehittyä uusia muotoja sijoittaa metsätalouteen osallistumatta itse varsinaiseen metsätalouden harjoittamiseen. Kiinteistörahastolaki (1173/1997) voi johtaa metsärahastojen syntyyn. Metsärahaston osakkeita myytäisiin pörssin välityksellä, ja rahasto sijoittaisi varat metsäomaisuuteen ja harjoittaisi metsätaloutta. Rahaston alkupääoma koottaisiin esimerkiksi muutaman institutionaalisen sijoittajan omistamista metsistä. Alkupääomaksi riittäisi muutama sata miljoonaa markkaa.³ Metsärahaston toiminta muodostuisi käytännössä paljolti liiketoiminnan kaltaiseksi metsätalouden harjoittamiseksi.⁴

Jotkut metsäteollisuusyhtiöt ovat myyneet yhtiön omat metsät, jotta yhtiöön sijoitettu pääoma tuottaisi paremmin. Suomessa näin ei ole yleensä toimittu, mikä johtunee suomalaisesta metsänomistusrakenteesta. Kun hakkuumahdollisuuksista yli 75 prosenttia on ei-teollisissa yksityismetsissä, metsäteollisuusyhtiön oma metsä on strateginen resurssi, jonka säilyttämisestä ollaan valmiita maksamaan. Metsätalouden liittäminen metsäteollisuusyritykseen on esimerkki vertikaalisesta integraatiosta, kun taas maatilalla harjoitettavan maa- ja metsätalouden välillä vallitsee horisontaalinen integraatio.⁵ Metsäteollisuusyrityksen näkökulmasta metsänomistus pienentää puun saantiin liittyvää epävarmuutta.⁶ Toisaalta esimerkiksi yrityksen kireä rahoitusasema on toisinaan johtanut niin voimakkaaseen omien metsien käyttöön, että puuntuotantomahdollisuudet pitkällä aikavälillä ovat alentuneet. 1990-luvulla metsäteollisuusyritysten omille metsille tuli uusi käyttötarkoitus. Yrityksen metsien hoidon ja käytön ekologiseen kestävyyteen kiinnitetään erityistä huomiota, ja ”vihreää” metsänhoitoa käytetään puun jalosteiden markkinoinnissa.

Pelkästään metsätalouden harjoittamista ei yleensä pidetä EVL:ssä tarkoitettuna elinkeinotoimintana.⁷ Esimerkiksi yhteismetsiä ei veroteta EVL:n, vaan TVL:n mukaan metsätalouden tulosta. Metsätalouden harjoittamiseen ei sisälly kovin suuria riskejä siinä mielessä, että metsätalouteen kohdistetut panokset menetettäisiin kokonaan tai suurelta osin. Metsätalouteen sitoutuu kuitenkin paljon pääomaa, jonka kiertonopeus on alhainen. Metsätalouteen sidottu pääoma saattaisi tuottaa paremmin, jos se kohdistettaisiin johonkin muuhun liiketoimintaan. Toisaalta jokseenkin kaikessa liiketoiminnassa tuotto korreloi positiivisesti riskiin nähden.⁸

³ Metsärahasto täydentämään osuuspankkien metsäpalvelua (Osuuspankin maa- ja metsälehti 3/97).

⁴ Kiinteistösijoitusyhtiöistä ks. Andersson-Ikkala 2000 s. 27–28.

⁵ Holopainen 1984 s. 13.

⁶ Holopainen 1976 s. 52–53.

⁷ Andersson-Ikkala 2000 s. 38.

⁸ Kivirannan et al (1999 s. 195) mukaan vuosina 1972–1996 metsä antoi Suomessa keskimäärin 10,0 prosentin vuosituoton, kun vuotuinen vaihtelu eli riski oli 14,8 prosenttia. Vastaavasti osakkeiden keskimääräinen vuosituotto oli 14,8 prosenttia ja riski 27,1 prosenttia.

Tapaus KHO 13.3.1997 T 611 edustaa poikkeusta tästä säännöstä. Tapauksessa työnantaja oli perustanut työntekijöiden eläkkeiden maksamisen turvaamiseksi eläkesäätiön, joka oli selvitystilassa. Eläkesäätiö oli sijoittanut varoja muun muassa metsäkiinteistöihin ja muihin kiinteistöihin. Sijoitustarkoituksessa hankitut kiinteistöt oli säätiön tilinpäätöksessä merkitty sijoitusomaisuuteen. Säätiön elinkeinotoiminnan tulos vuodelta 1993 oli vahvistettu säätiön ilmoituksen mukaan siten, että metsätulot oli luettu elinkeinotuloiksi. Metsätuloista oli vähennetty elinkeinotulolähteen aiempia tappioita siten, että verovuoden elinkeinotoiminnan tulos muodostui nolllaksi.

Valtionasiamies vaati asiassa veronoikaisua sillä perusteella, että niin sanottua tavanomaista metsätaloutta harjoittavien yhteisöjen metsätulot ja niihin kohdistuvat menot sisältyvät henkilökohtaisen tulolähteen tulokseen. Tavanomaisena metsätaloutena pidetään sellaista toimintaa, jossa tulot ovat lähes pelkästään puun myyntituloja ja menot puun kasvatuksen menoja. Asiamies vaati säätiön metsätulojen ja muiden kiinteistötulojen lukemista henkilökohtaisen tulolähteen tuloksi, josta ei voi vähentää elinkeinotulolähteen tappiota. Verotuksen oikaisulautakunta hyväksyi asiamiehen vaatimuksen. Oikaisulautakunta katsoi, että kiinteistöjä käytettiin pääasiassa muihin kuin elinkeinotoimintaa edistäviin tarkoituksiin, joten ne kuuluvat henkilökohtaiseen tulolähteeseen.

Säätiö haki oikaisulautakunnan päätökseen muutosta lääninoikeudelta. Lääninoikeus hyväksyi valituksen. Lääninoikeus katsoi, että säätiön tulot ovat muodostuneet työnantajan maksamista kannatusmaksuista sekä sijoitusomaisuuden tuotamasta tulosta. Säätiön kulut ovat muodostuneet maksetuista eläkkeistä, toiminnan hoitokuluista sekä sijoitustoiminnan kuluista. Kiinteistöt kuuluvat säätiön elinkeinotulolähteeseen ja niistä saadut tulot ovat elinkeinotuloa. Veroasiamies haki KHO:lta valituslupaa ja lausui valituksessaan, että säätiö ei ole käyttänyt metsätulojen puustoa tai kiinteistöjä omassa toiminnassaan eikä muussakaan elinkeinotoiminnaksi yleisten kriteerien mukaan luokiteltavassa toiminnassa. Säätiön metsätalous ja kiinteistön vuokraus voivat kuulua elinkeinotoiminnan piiriin vain samanlaisilla kriteereillä kuin muiden verovelvollisten vastaavat toiminnot. Samanlaatuisen toimintaan tulee soveltaa samaa lakia riippumatta omistajan juridisesta luonteesta. KHO myönsi valituslupan ja hylkäsi valituksen.

Metsätalouden tuloa verotetaan EVL:n mukaan pääsääntöisesti muun elinkeinotoiminnan yhteydessä. Tyypillisimmin näin tapahtuu metsäteollisuusyrityksessä, joka käyttää omistamastaan metsästä korjattua puuta tuottaakseen edelleen markkinoitavia hyödykkeitä.⁹ Yhtiöt omistavat noin kaksi miljoonaa hehtaaria eli vajaa kahdeksan prosenttia Suomen koko metsätalousta.¹⁰ Yhtiöiden omistamista metsistä yli-

⁹ Kiviranta s. 5:24.

¹⁰ Metsätalastollinen vuosikirja 1999 s. 45.

voimainen enemmistö on metsäteollisuusyhtiöiden metsiä. Yhtiöt omistavat Etelä-Suomen metsistä suhteellisesti suuremman osan kuin Pohjois-Suomen metsistä.

Viime vuosikymmenten aikana markkinahakkuista on kohdistunut 5–20 prosenttia yhtiöiden omiin metsiin. Kuvasta 6–1 havaitaan, että osuus vaihtelee voimakkaasti puumarkkinatilanteesta riippuen: silloin kun yksityismetsien puun tarjonta on ollut heikkoa suhteessa kysyntään, puuta on korjattu runsaasti yhtiöiden omista metsistä. Metsäteollisuuden kannalta tärkeimmässä kilpailijamaassa Ruotsissa sikäläinen metsäteollisuus omistaa monin verroin enemmän metsää. Suomessa puun saantiin liittyvää epävarmuutta vähennettiin vuoteen 1991 asti vallinneilla keskiteytyillä puun hintasuositussopimuksilla, jotka voidaan nähdä metsäteollisuuden kannalta vertikaalisen integraation substituuuttina.¹¹ Kaiken kaikkiaan metsätulojen verotus EVL:n mukaan koskee harvalukuista joukkoa metsänomistajista, mutta keskimäärin noin kymmenesosaa korjatusta puumäärästä.

Yhtiöiden metsänomistus ei ole merkittävää fiskaaliselta kannalta tarkasteltuna. Erään arvion mukaan osakeyhtiöt ja osuuskunnat olisivat maksaneet vuonna 1992 metsätuloveroa valtiolle 100 milj. mk ja kunnille 60 milj. mk. Verouudistuksen seurauksena valtiolle maksettaisiin vuonna 1993 veroa 40 milj. mk ja kunnille 30 milj. mk.¹² Valtio on ilmeisesti korvannut kunnille pääomaverouudistuksessa menetettyt verotulot. Toisaalta metsäteollisuuspaikkakunnat kokivat hävinneensä uudistuksessa, koska yhteisöverokertymän jako kuntien kesken on määräytynyt yritysverotuksen osalta yritysten vuosien 1991–1992 verotettujen tulosten mukaan. Metsäteollisuus oli tuolloin syvässä lamassa. Sen sijaan metsävaltaiset kunnat hyötyivät, koska metsätulon perusteella määrättyihin äyrihin metsäteollisuuden vaikeudet eivät heijastuneet.¹³ Joissakin kunnissa metsistä saatavat verotulot olivat 1990-luvun alussa 30–35 prosenttia kunnan kaikista verotuloista.¹⁴

Vuoteen 1993 asti metsäteollisuusyrityksiä verotettiin omistamistaan metsistä MVL:n mukaan, kun taas kirjanpidossa esiintyivät todelliset tulot.¹⁵ Intensivisen metsänhoidon ansiosta yritysten todellinen metsätulo oli jokseenkin aina verotuksessa arvioitua keskimääräistä tuottoa korkeampi. Tämän vuoksi verotukseen muodostui aiemmassa järjestelmässä verovapaa erä.¹⁶ Toisaalta MVL:ssä säädetyn verotuksen kohteena ollutta metsää luovutettaessa syntyi helposti kahdenkertaista verotusta.¹⁷ Ennen vuotta 1993 vallinneen tilanteen

¹¹ Uusivuori–Mykkänen 1996 s. 61.

¹² Lovén 1992.

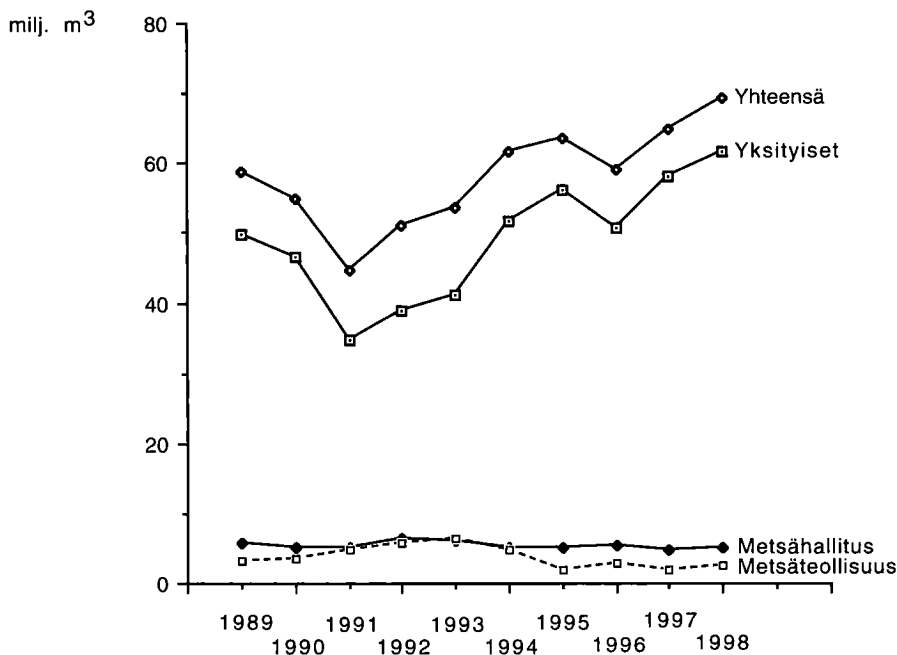
¹³ Yritysten verojen jaosta kiistellään kuntaliitossa (Helsingin Sanomat 22.11.1996).

¹⁴ Taatila 1993 s. 3.

¹⁵ Kirjanpidon ja verotuksen välisistä jaksotuseroista ks. Engblom 1999 s. 34–56. Laskennallisen verovelan ja -saamisen kirjaamisesta ks. Järvinen et al 1998 s. 459–466.

¹⁶ Tikka 1975 s. 84–85.

¹⁷ Mannio 1993 s. 106.



Kuva 6-1. Metsien kokonaispoistuma omistajaryhmittäin 1989–1998. Lähde: Tapion vuositilastot 1998 s. 5.

epäkohtiin kiinnitti huomiota yritysverotuksen uudistamistoimikunta. Toimikunta esitti, että EVL:n mukaan verotettavien yhteisöjen metsätulojen osalta siirryttäisiin todellisen tulon verottamiseen.¹⁸ Vaikka tuottoverotusta puollettiin sen puun tarjontaa vahvistavien vaikutusten vuoksi, ei tämä perustelu ole relevantti metsäteollisuusyritysten omien metsien osalta. Verotuskohtelun neutraalius eri verovelvollisryhmien välillä lieenee puoltanut tuottoverotusta myös EVL:n mukaan verotettavien verovelvollisten osalta. Verottomasta voitosta tapahtuvan voitonjaon estäminen vaati siirtymistä todellisten tulojen verottamiseen. Siirtymävaiheeseen ei liittynyt erityisiä ongelmia. Jos pinta-alaverotuksen soveltamisajan loppupuolella puhtaaksi hakatut metsämaat siirrettäisiin omistajan perustamalle osakeyhtiölle, ei uutta yhtiötä pelkkänä kiinteistönomistajana verotettaisi EVL:n mukaan. Toimikunta ehdotti myös yhtiöveron hyvitysmenettelyyn siirtymistä. Tällöin MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen haitat pienenevät, koska todellisen tulon ja verotettavan tulon erotus ei enää anna mahdollisuutta osingonjakoon verottamattomasta voitosta.

¹⁸ KM 1987: 39 s. 106–107.

Metsäteollisuusyritysten harjoittama metsätalous vastaa kohtalaisesti liiketoiminnan yleisiä tunnusmerkkejä.¹⁹ Metsäteollisuusyrityksen toiminnalle on luonteenomaista itsenäisyys, suunnitelmallisuus ja pitkäjänteisyys. Toisaalta pitkäjänteisyyteen liittyy se piirre, että esimerkiksi tietyllä metsäkiinteistöllä ei välttämättä tehdä mitään metsätaloudellisia toimenpiteitä moneen vuoteen. Metsäteollisuusyrityksen metsätalous ei perusteiltaan ja menetelmiltään eroa merkittävästi muiden metsänomistajien metsätaloudesta.

Metsien aineettomilla arvoilla ei ole yleensä yhtä suurta merkitystä metsäteollisuusyrityksen näkökulmasta kuin yhteiskunnan näkökulmasta. Viime aikoina metsien muut kuin puuntuotantoon liittyvät arvot ovat kuitenkin korostuneet metsäteollisuusyrityksen kannalta tarkasteltuna. Jos yritys esimerkiksi laiminlyö kokonaan luonnonsuojeluun liittyvät asiat omien metsiensä hoidossa, kohtaa yritys tuotteiden markkinointiongelmia. Metsäteollisuusyrityksen voidaan olettaa pyrkivän maksimoimaan koko toiminnan voittoa, mikä yrityksen metsätalouden kannalta johtaa yleensä erilaiseen toimintamalliin kuin pelkkä metsätalouden voiton maksimointi.²⁰ Voiton tavoittelun voidaan siis tiivistäen todeta metsätaloudessa tarkoittavan metsien aineellisten ja aineettomien nettohyötyjen summan maksimointia.

Liiketoiminnan tunnusmerkit eivät siltä osin täyty metsäteollisuusyrityksen metsätaloudessa, että toiminta kohdistuisi laajahkoon asiakaskuntaan. Metsätalouden lopputuote, raakapuu, siirtyy metsäteollisuusyrityksessä jalostusprosessiin. Metsäteollisuusyrityksen lopputuotekaani ei usein päädy suoraan kuluttajakauppaan, vaan sitä jalostetaan edelleen toisessa yrityksessä. Metsäteollisuusyrityksen metsätaloutta ei siten yleensä voida pitää itsenäisenä liiketoimintana, vaan osana yrityksen liiketoimintaa. Tämä pätee myös metsäteollisuuskonsernissa, jossa metsätalouden harjoittaminen on erotettu omaksi tytäryhtiökseen.

6.1.2 Elinkeinotoiminnan tulolähde

Verovelvollisen harjoittama liike- ja ammattitoiminta muodostaa EVL 2 §:n mukaan elinkeinotoiminnan tulolähteen.²¹ Eri liikkeistä tai ammateista saadut tulot lasketaan siten yhteen, ja saatu summa muodostaa elinkeinotoiminnan tulon. Verovelvollisen harjoittama maatalous muodostaa yhden tulolähteen. Metsätalous ei uudessa tulolähdejaottelussa enää kuulu maatalouden tulolähteeseen. Metsätalous luetaan joko henkilökohtaisten tulojen tai elinkeinotulojen tulolähteeseen. Sellainen tuloerä, joka ei liity elinkeinotoimintaan eikä maatalouteen, luetaan henkilökohtaisten tulojen tulolähteeseen. Tulolähdejaottelu vastaa EVL:n, TVL:n ja MVL:n sovel-

¹⁹ Esimerkiksi keskinäisen voimalaitosyhtiön, joka myy osakkailleen sähköä omakustannushintaan, toiminta on katsottu liiketoiminnaksi (Andersson–Ikkala 2000 s. 16).

²⁰ Duerr 1960 s. 53–55.

²¹ Ks. tarkemmin Penttilä 1997 s. 99–102.

tamisaaloja. Eri tulolähteiden tappioita ja voittoja ei voi TVL 30 §:n mukaan kuitata keskenään.²²

Osakeyhtiön henkilökohtainen tulolähde on keinotekoinen konstruktio. Viime aikoina muuttamat osakeyhtiöt ovat ostaneet metsää yhtiön rahavarojen sijoitustarkoituksessa. Jos osakeyhtiön ostamalla metsällä ei ole toiminnallista yhteyttä yhtiön elinkeinotoimintaan, metsä kuuluu henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Metsätalouden verotettava tulo lasketaan elinkeinotoiminnan tuloksesta erillään, eikä metsätalouden tulolla voi kuitata elinkeinotoiminnan tappiota. Lopputulos on keinotekoinen, kun otetaan huomioon, että yhtiö on alun perin hankkinut metsää sijoittaakseen elinkeinotoiminnan rahavaroja tuottavasti ja turvallisesti, eli hankittu metsä rinnastuu luonteeltaan rahoitusomaisuuteen.²³

Ennen vuotta 1993 tulolähdejaottelulla oli keskeinen merkitys, koska kunnallisverotuksen veronsaaja määräytyi tulolähteen mukaan. Kunnallisverotuksessa ei toisen tulolähteen tappiota saanut vähentää toisen tulolähteen voitosta. Kukin itsenäinen ammatti sekä liiketoiminta kokonaisuudessaan muodostivat omat tulolähteensä. Metsäkiinteistöt luettiin aina maatilatalouden tulolähteeseen, vaikka verovelvollinen ei olisi harjoittanutkaan maataloutta. Metsäyhtiöiden elinkeinotoimintaansa varten omistamat metsäkiinteistöt eivät kuuluneet liiketulolähteeseen, eikä liiketulolähteen tappiota voinut vähentää metsän puhtaasta tuotosta. Metsätila saattoi kuitenkin kuulua liikeomaisuuteen.²⁴

Tapauksessa KHO 10.10.1972 T 3850 osuusmeijeri oli myynyt omistamansa metsätilan, jonka avulla se oli varmistanut meijerissä tarvittavien halkojen saannin. Koska tilalla oli harjoitettu metsätaloutta, sen ei katsottu kuuluvan elinkeinotulolähteeseen, ja tilan luovutuksesta saatua voittoa pidettiin sen vuoksi henkilökohtaisena tulona. Ratkaisua puolustaa se seikka, että metsätaloudessa pyritään yleensä ainespuun tuottamiseen, ja polttopuuta saadaan lähinnä sivutuotteena. Toiseen ratkaisuun päädyttiin tapauksessa KHO 1975 II 506, jossa pankki oli pakkohuutokaupassa huutanut saatavansa turvaamiseksi metsäkiinteistön, joka oli pankin sijoitusomaisuutta. Kiinteistön tuottoa verotettiin elinkeinotulosta erillisenä tulolähteenä, mutta kiinteistön luovutuksesta saatu hinta oli veronalaista elinkeinotuloa. – KHO:n antamien päätösten prejudikaattiluonteen arvioiminen on aina rätätilityötä.²⁵

Metsäkiinteistö kuuluu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen silloin, kun kiinteistöä käytetään yksinomaan tai pääasiassa elinkeinotoimintaa edistäviin tarkoituk-

²² Andersson–Ikkala 2000 s. 39–40.

²³ Ks. myös Andersson 1998 s. 127–129.

²⁴ Andersson–Ikkala 2000 s. 39.

²⁵ Myrsky 1991 s. 76.

siin.²⁶ Tällaisia kiinteistöjä ovat esimerkiksi puutavaran hankinnassa käytettävät puunjalostusyrityksen metsät.²⁷ Tällaiselta kiinteistöltä saatu nettotulo määritetään EVL:n perusteella. Puutavaran ottaminen metsästä yrityksessä jalostettavaksi ei aiheuta veroseuraamuksia, koska kysymyksessä on saman tulolähteen sisällä tehtävä siirto käyttöomaisuudesta vaihto-omaisuuteen. Puutavaran arvo verotetaan osana yrityksen tuotteiden myyntihintaa. Kiinteistön luovutushinta on veronalaista elinkeinotulota.²⁸

EVL 53 §:n mukaan elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluvat yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin käytettävät kiinteistöt, kuten tehdas-, työpaja-, liike- tai hallintotarkoituksiin taikka henkilökunnan asumis- tai sosiaalitarkoituksiin käytettävät kiinteistöt.²⁹ Elinkeino-toimintaa välillisesti edistäväksi metsäkiinteistöksi voitaneen katsoa esimerkiksi tuotantolaitosten ympärille istutettu metsä, jonka tarkoituksena on toimia suojavyöhykkeenä tehtaan ja asutuksen välissä. Toinen esimerkki on metsäteollisuusyrityksen metsäkiinteistölle rakennettu vapaa-ajan asunto, jota käytetään edustustarkoituksiin.³⁰

Elinkeinoimintaa harjoittavalla verovelvollisella voi olla myös muita kuin elinkeinoimintaan käytettäviä kiinteistöjä.³¹ Kysymyksessä ovat lähinnä sijoitustarkoituksessa omistetut kiinteistöt. Tällaiselta kiinteistöltä saatavaa metsätulota verotetaan TVL:n perusteella. Kirjanpitovelvollisen elinkeinonharjoittajan tulot ja menot jaksetaan EVL:n mukaan, joten tässäkin tapauksessa verotettava tulo muodostuu suurelta osin EVL:n perusteella. Merkittävin ero on, että TVL:n perusteella verotettavasta metsäkiinteistöstä voi luonnollinen henkilö, kuolinpesä ja näiden muodostama yhtymä tehdä metsävähennyksen ja menovarauksen, toisin kuin EVL:n perusteella verotettavasta metsäkiinteistöstä.³² Henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvasta kiinteistöstä aiheutunut tappio ei ole vähennettävissä elinkeinotoiminnan tuloksesta, mutta on vähennettävissä muista pääomatuloista.

Henkilökohtaiset tulot muodostavat edelleenkin oman tulolähteensä. Ennen EVL:a esimerkiksi alkuperäisen hankintahinnan ylittävä osa käyttöomaisuuden luovutushinnasta verotettiin satunnaisena myyntivoittona eli henkilökohtaisena tulona. EVL:n mukaan kaikki liikeomaisuuden tuottamat luovutushin-

²⁶ Kiviranta s. 5:24.

²⁷ HE 203/1992 vp s. 16. Ks. myös Tikka–Nykänen s. 6:27 ja 16:4.

²⁸ Tikka–Nykänen s. 6:23–6:24 sekä Andersson–Ikkala 2000 s. 88.

²⁹ Ks. myös Helminen–Ossa 1998 s. 148–149.

³⁰ Tikka (1987 s. 8) huomauttaa, että TVL:n ja EVL:n väliset soveltamisalaongelmat tulevat helpommin esille toimittaessa useana eri yhtiönä kuin jos toimittaisiin yhtenä konsernina.

³¹ Kiviranta s. 5:25.

³² Andersson–Ikkala 2000 s. 88.

nat, korvaukset ja muut vastaavat tuotot kuuluvat elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. Edward Andersson katsoo, että osakeyhtiön tuloksen jakamisesta verotuksessa eri tulolähteisiin tulisi luopua. Erot elinkeinotulolähteen ja henkilökohtaisen tulolähteen tuloksen laskennassa ovat vähäisiä, minkä vuoksi olisi perusteltua säätää, että kaikki osakeyhtiön tulo on elinkeinotuloa. Tämä vastaisi Ruotsissa vallitsevaa oikeustilaa. Yksittäiselle verovelvolliselle Suomen nykyinen oikeustila voi aiheuttaa kohtuutonta lisäverorasitusta silloin, kun yhteisön toinen tulolähde on voitollinen ja toinen tulolähde on tappiollinen. Osakeyhtiön henkilökohtaisesta tulolähteestä luopuminen merkitsisi käytännössä EVL 53 §:n kumoamista. EVL 53 § voi aiheuttaa melkoista vaihtelua verorasituksessa sellaiselle verovelvolliselle, jonka omistaman liikekiinteistön oman ja vieraille vuokratun käytön osuudet ovat lähes yhtä suuret ja vaihtelevat vuosittain.³³

Käytännössä esiintyy tilanteita, joissa tiettyä kiinteistöä käytetään osittain elinkeinotoimintaan. Tällöin arvioidaan lähinnä pinta-alasuhteiden perusteella, katsotaanko kiinteistö kuuluvaksi elinkeinotoiminnan tulolähteeseen.³⁴ Pääasiallinen käyttö tarkoittanee useimmiten sitä, että yli puolta kiinteistön pinta-alasta käytetään elinkeinotoimintaan. Kiinteistö kuuluu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen myös silloin, jos kiinteistö on hankittu elinkeinotoiminnan tarkoituksiin, mutta sen käyttö tähän tarkoitukseen on tilapäisesti keskeytynyt. Metsätaloudelle on luonteenomaista, että tietty kiinteistö saattaa olla monta vuotta metsätaloudellisten toimenpiteiden ulkopuolella. Vuokralle annettu kiinteistö ei yleensä kuulu enää elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, ellei vuokrauksella ole selvää liiketoiminnallista yhteyttä elinkeinotoimintaan. Asiaan vaikuttaa niin ikään se, kuuluvatko vuokralleantaja ja vuokraaja samaan konserniin.³⁵

Jos kiinteistöä on käytetty vähäisessä määrin elinkeinotoimintaan ja pääasiassa muuhun toimintaan, vähennetään elinkeinotoimintaa vastaava osa kiinteistön menoista elinkeinotulolähteessä. Tällaisessa tilanteessa EVL 53 §:n soveltaminen johtaa siihen, että osaakaan kiinteistön arvosta ei oteta huomioon elinkeinotoiminnan nettovarallisuutta laskettaessa, mikä alentaa elinkeinotoiminnan pääomatulo-osuutta. EVL 53 § synnyttää joko tai -tilanteen elinkeinotoiminnan nettovarallisuuslaskennassa. Seppo Penttilä asettuu sille kannalle, että nettovarallisuuslaskennassa voitaisiin ottaa huomioon elinkeinotoimintaa vastaava osa kiinteistön arvosta.³⁶

³³ Andersson 1998 s. 127–129.

³⁴ Penttilä 1997 s. 113.

³⁵ Pallonen 1991 s. 49–53. Esimerkiksi liikkeen toimitilojen tilapäisestä vuokraamisesta toimiston muuton yhteydessä saadut tulot katsotaan yleensä liike tuloksi. Metsäkiinteistöillä ei esiinny tilapäistä vuokrausta.

³⁶ Penttilä 1997 s. 112–117.

Jos yksityinen elinkeinonharjoittaja valitsi metsätuloverotuksen siirtymäkaudeksi MVL:n mukaan toimitettavan metsätuloverotuksen, määritetään metsätalouden tulo MVL:n perusteella. Tällöin metsätulo ei kuulu elinkeinotulolähteeseen, ja metsätulo verotetaan kokonaisuudessaan ansiotulona (TVL 61 § 3 mom.). Jos MVL:n mukaan verotettava metsäkiinteistö kuuluu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, kiinteistöstä saatu luovutushinta verotetaan EVL:n perusteella (ks. KHO 1991 T 3615 ja KHO 1995 T 5230). TVL:n mukaan toimitettavan metsätuloverotuksen valinneitten elinkeinonharjoittajien elinkeinotoimintaan liittyvä metsätulo verotetaan EVL:n perusteella. Verotettava tulo lasketaan tällöin samojen perusteiden mukaan kuin muillakin elinkeinonharjoittajilla.³⁷

Varsinaisten metsäteollisuusyhtiöiden lisäksi puuta jalostetaan myös pienemässä mittakaavassa. Jos pienimuotoista puunjalostusta voidaan pitää itsenäisenä elinkeinona, verotus tapahtuu EVL:n mukaan. Laajamittainen puun jatkojalostustoiminta maatilán yhteydessä verotetaan EVL:n mukaan, jolloin elinkeinonharjoittaja on kirjanpitovelvollinen. Maataloudesta erillisen tulolähteen tunnusmerkkejä ovat muun muassa merkittävät pääoma- ja työpanokset, jotka eivät kohdistu varsinaiseen maatilatalouteen. Maatilatalouden tavanomaisista toiminnoista poikkeava toiminta voidaan katsoa erilliseksi tulolähteeksi. Esimerkiksi ulkopuolisille töitä tekevä metalliverstas katsotaan yleensä erilliseksi liikkeeksi, vaikka se sijaitaisikin maatilalla. Niin ikään maatilalla harjoitettava sahaustoiminta, jossa sahataan pääasiassa muita kuin tilan omia puita, katsotaan yleensä eri liikkeeksi.³⁸

Ajatellaan esimerkiksi tilannetta, jossa luonnollinen henkilö A harjoittaa sahausta höyläystoimintaa. Hänellä on 50 hehtaaria omaa metsää, josta saatavaa puutavaraa hän jalostaa. Pääasiassa hän kuitenkin jatkojalostaa muiden omistamaa puutavaraa. Sahaus- ja höyläystoiminta on laatunsa ja laajuutensa puolesta katsottu maatalouden tulolähteestä erilliseksi elinkeinotoiminnaksi. Omistamalleen metsälle hän valitsi MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen vuosille 1993–2005. Olkoon MVL:n säännösten perusteella määritetty metsän puhdas tulo 20 000 markkaa. Sahaus- ja höyläystoiminnan tulos, joka koostuu siis sekä omasta metsästä saadun puutavaran jatkojalostuksesta saadusta myyntitulosta että muille tehdystä puutavaran sahauksesta ja höyläyksestä, oli 100 000 mk tappiollinen. A joutuu maksamaan ansiotulon veron 20 000 markan metsän puhtaasta tulosta, ja A:n elinkeinotoiminnan tappioksi vahvistetaan 100 000 mk.

Maatilalla harjoitettava pienimuotoinen puun jatkojalostus verotetaan MVL:n perusteella. Maatalouden sivuansiot toiminnan tunnusmerkkejä ovat, että toimintaa harjoitetaan pääasiassa yrittäjäperheen omin voimin ja käyttäen pääasiassa tilalla

³⁷ Tikka–Nykänen s. 6:24 sekä Andersson–Ikkala 2000 s. 89.

³⁸ Kiviranta s. 5: 24.

ennestään olevia koneita ja laitteita. Esimerkiksi oman puutavaran sahaus ja metsätalouden kalustolla toiselle korvausta vastaan tehty työ verotetaan useimmiten MVL:n mukaan. Metsätalouden sivuansiot, kuten joulukuusista, jäkälästä, koristeoksista ja varvuista saadut tulot verotetaan MVL:n perusteella, vaikka metsätulo muuten verotettaisiin TVL:n mukaan.³⁹

Maatalouden sivuansiotoinnin kehittämiseen panostetaan tätä nykyä paljon. Tavoitteena on luoda korvaavia työpaikkoja supistuvalla perustuotannolle ja sitä kautta tasoittaa taloudellisen kehityksen alueellisia eroja. Kansallisten toimenpiteiden ohella myös EU rahoittaa maaseudun kehittämisohjelmia. Metsään ja puuhun perustuvalla pienimuotoisella elinkeinotoiminnalla on merkittävä osuus erilaisissa maaseudun kehittämissankkeissa. Tyypillisiä kehittämishankkeita ovat puun mekaanisen jalostuksen sekä puun energiakäytön edistäminen. Puun energiakäytön lisäämistä perustellaan maaseutu- ja aluepoliittisten perusteiden ohella ympäristönsuojelullisilla sekä metsänhoidollisilla argumenteilla. Kun fossiilisia polttoaineita korvataan puulla, ilmakehään vapautuvien kasvihuonekaasujen päästöt pienenevät. Metsänhoidollinen hyöty syntyy siitä, että nuorten metsien hoidosta korjattavalle puulle saadaan uusi käyttökohde. Kansallisessa metsäohjelmassa yhtenä tavoitteena on lisätä puun polttokäyttöä viidellä miljoonalla kuutiometrillä vuodessa vuoteen 2010 mennessä.⁴⁰

6.1.3 Elinkeinotoiminnan tulos

Verotusta toimitettaessa veronalaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot jaksotetaan EVL 3 §:n mukaan kunkin verovuoden tuotoiksi ja kuluiksi.⁴¹ Elinkeinotoiminnan tulos on verovuoden tuottojen ja kulujen erotus. Saman pykälän 2 momentin mukaan elinkeinotoiminnan tulos otetaan huomioon verovuoden tuloa laskettaessa TVL:ssa säädetyllä tavalla. Verotusmenettelylain 3 §:n 2 momentin mukaan verovuosi on kalenterivuosi tai, jos verovelvollisen tilikausi poikkeaa kalenterivuodesta, se tai ne tilikaudet, jotka ovat kalenterivuoden aikana päättyneet. 3 momentin mukaan maatilataloudesta saadusta tulosta ja MVL:ssä tarkoitettusta metsätalouden puhtaasta tulosta verotetaan kuitenkin muita verovelvollisia kuin yhteisöjä ja yhteisetyksia lähinnä edelliseltä kalenterivuodelta.⁴²

Samana kirjanpitovelvollisen eri liikkeillä tulee KPL 1 luvun 4 §:n 2 momentin mukaan olla sama tilikausi. Tilikauden pituus on yleensä 12 kuukautta. Liiketoimintaa aloitettaessa, lopetettaessa tai tilikautta muutettaessa sen pituus voi olla muukin

³⁹ Uudistettu kirjanpitolainsäädäntö s. 19–20.

⁴⁰ Kansallinen metsäohjelma 2010 s. 17.

⁴¹ Säännös ilmentää meno-tulo-teorian peruseriaatetta.

⁴² Ks. tarkemmin Ikkala–Andersson 2000 s. 46–48.

kuin 12 kuukautta, mutta enintään 18 kuukautta.⁴³ Maatalouden tulo määritetään kassaperiaatteella. MVL:n mukaan metsätulo verotetaan periaatteessa metsän kasvun mukaan. Esimerkiksi sellainen luonnollinen henkilö, joka harjoittaa metsätaloutta ja sahaustoimintaa, sai mahdollisuuden pysyä MVL:n mukaisessa metsätulo-verotuksessa vuoteen 2005 asti. Jos sahaustoimintaa verotetaan erillisenä liikkeenä, sahaustoiminnan tilikausi voi poiketa kalenterivuodesta. Tällöin syntyy tilanne, jossa samalla verovelvollisella on kaksi eri tilikautta. MVL:n mukaisen metsätulo-verotuksen luonteesta johtuen tilanteeseen ei kuitenkaan liity merkittäviä verosuunnittelumahdollisuuksia.

TVL 30 §:n 1 momentin mukaan elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulos laskeaan kumpikin erikseen ja otetaan aikaisempien vuosien vahvistettujen tappioiden vähentämisen jälkeen huomioon jaettavana yritystulona. TVL 38 §:n 1 momentin mukaan jaettava yritystulo katsotaan pääomatuloksi siihen määrään saakka, joka vastaa elinkeinotoimintaan verovuotta edeltäneen verovuoden päättyessä kuuluneelle nettovarallisuudelle laskettua 18 prosentin vuotuista korkoa. Jaettava yritystulo katsotaan kuitenkin 2 momentin mukaan nettovarallisuudesta riippumatta pääomatuloksi siihen määrään asti, joka vastaa elinkeinotoiminnan käyttöomaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja arvopaperien luovutusvoittoja.⁴⁴

Oma kysymyksensä on, sovelletaanko TVL 38,2 §:ää elinkeinotoiminnan käyttöomaisuuteen kuuluvan kiinteistön tai arvopaperin yksityisottoon. Penttilä toteaa, että yksityiskäyttöönotto ei voi olla saanto (vrt. KHO 1991 B 531). Tämän vuoksi kysymyksessä ei liene myöskään luovutus, joten TVL 38,2 §:ssä tarkoitettua luovutusvoittoa ei muodostune. Toisaalta TVL 38,2 §:n toinen virke voidaan tulkita luovutusvoiton yleiseksi määritelmäksi. Tältä kannalta tarkasteltuna myös yksityisotto voitaisiin tulkita kuuluvaksi TVL 38,2 §:n soveltamisalaan. Tätä tulkintaa tukee ratkaisu KVL 1994:105, jossa osakkaan tulo-osuus elinkeinoyhtymästä, siltä osin kuin kiinteistön yksityiskäyttöönotosta aiheutuneesta tuloutumisesta ei ollut muodostettu jälleenhankintavarausta, katsottiin TVL 40,4 §:n mukaan kokonaan pääomatuloksi nettovarallisuudesta riippumatta.⁴⁵

TVL 30 §:ssä säädetty verotettavan tulon jako ansio- ja pääomatuloon koskee vain luonnollisia henkilöitä ja kuolinpesiä. TVL 29 §:n 2 momentin mukaan yhteisön ja yhteisetuuden muuhun tuloon kuin elinkeinotuloon ja maatalouden tuloon sovelletaan soveltuvin osin pääomatulon laskemista koskevia säännöksiä. Esimerkiksi yhteismetsä on TVL 5 §:n mukaan yhteisetuus, jolloin yhteismetsän metsätalouden tuloon sovelletaan pääomatulon laskemista koskevia säännöksiä. TVL 18 §:n mukaan yhteisetuutta verotetaan erillisenä verovelvollisena.

⁴³ Ks. tarkemmin Järvinen et al 1998 s. 61–66.

⁴⁴ Nettovarallisuuslaskennasta ks. tarkemmin Penttilä 1997 s. 122–206.

⁴⁵ Penttilä 1997 s. 279–281.

TVL 4 §:ssä tarkoitettu yhtymä ei ole erillinen verovelvollinen. TVL 16 §:n 1 momentin mukaan yhtymälle vahvistetaan elinkeinotoiminnan tulos, joka jaetaan aikaisempien verovuosien tappioiden vähentämisen jälkeen osakkaiden verotettavaksi tuloksi. Elinkeinoyhtymän verotus poikkeaa verotusyhtymän verotuksesta siinä suhteessa, että TVL 15 §:n 2 momentin mukaan verotusyhtymässä jaetaan voiton ohella myös tappio osakkaille. TVL 17 §:n 2 momentin mukaan kuolinpesää verotetaan erillisenä verovelvollisena, mutta elinkeinotoimintaa harjoittavaa kuolinpesää verotetaan kolmen vuoden jälkeen yhtymänä.

Yhteenvetona voi todeta, että EVL:n mukaan metsätuloa verotetaan tyypillisesti tilanteessa, jossa elinkeinonharjoittaja käyttää omasta metsästä korjattua puuta elinkeinotoiminnassaan. Pelkkää metsätalouden harjoittamista ei veroteta EVL:n perusteella. Elinkeinotoimintaa harjoittavalla verovelvollisella voi olla myös sellaisia metsäkiinteistöjä, joita ei käytetä elinkeinotoiminnassa. Tällainen kiinteistö kuuluu henkilökohtaiseen tulolähteeseen, ja siltä saatua metsätuloa verotetaan TVL:n perusteella. Yksityinen elinkeinonharjoittaja saattoi valita MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen siirtymäkaudelle 1993–2005. Elinkeinotoiminnan tulos lasketaan maatalouden ja henkilökohtaisen tulolähteen tuloksesta erillään. Aiempien vuosien elinkeinotoiminnan mahdollisten tappioiden kattamisen jälkeen saadaan jaettava yritystulo.

6.2 Tulon veronalaisuus ja menon vähennyskelpoisuus

Seuraavaksi tarkastellaan, missä tilanteissa EVL:n tulolähteeseen kuuluvasta metsästä otettu puu tai muu metsän tuottama tulo katsotaan veronalaiseksi. Samoin käsitellään elinkeinotoiminnan tulolähteen sisällä sekä tulolähteestä toiseen siirretyn puutavaran arvostamista. Elinkeinotoiminnan menojen osalta tarkastellaan lähinnä teolliseen metsänomistukseen liittyvien menoerien vähennyskelpoisuutta.

Käsiillä olevassa luvussa käydään pääpiirteissään läpi elinkeinotoiminnan omaisuuserät. Tarkastelun kohteena on metsätalouden merkittävimmän omaisuuserän, metsäkiinteistöjen, lukeminen liikeomaisuuteen. Keskeinen kysymys on, missä vaiheessa metsäteollisuusyrityksen omasta metsästä korjattu tai vieraalta ostettu puutavara voidaan lukea elinkeinotoiminnan vaihto-omaisuuteen. Myös liikeomaisuuden hankintamenon määrittämistä käsitellään.

6.2.1 Veronalainen elinkeinotulo

Veronalaisen elinkeinotulon käsite on laaja.⁴⁶ EVL 4 §:n mukaan elinkeinotoiminnassa rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot ovat veronalaisia elinkeinotu-

⁴⁶ Andersson–Ikkala 2000 s. 59 sekä Tikka–Nykänen s. 7:1.

loja. Veronalaisia elinkeinotuloja ovat 5 §:n esimerkkiluettelon mukaan muun ohessa liikeomaisuudesta saadut vastikkeet, palveluksesta saadut korvaukset, elinkeinomaisuuden tuottamat osingot, korot ja vuokratuotot, rahoitusomaisuudesta saadut voitot sekä vakuutusyhtiöiden ja -laitosten ja eläkesäätiöiden kirjanpidossaan tekemä sijoitusomaisuuden arvonnkorotus.⁴⁷

EVL 5 §:n 1 momentin 7 kohdan mukaan veronalaisia elinkeinotuloja ovat muun ohessa:

”puutavaran sekä runkopuun hakkuuoikeuden luovutuksesta saatu tulo.”

EVL 5 §:n 1 momenttiin lisättiin vuoden 1993 verouudistuksessa 7 kohta lähinnä selventävänä säännöksenä. Lain esitöiden mukaan kaiken metsästä luovutetun puutavaran sekä hakkuuoikeuden luovutuksesta saatu tulo on veronalaista elinkeinotuloa silloin, kun metsä kuuluu elinkeino-omaisuuteen.⁴⁸ Erona TVL 43 § 1 momenttiin nähdessä on, että EVL:n mukaan myös muusta kuin ensimmäisestä vastikkeellisesta luovutuksesta saatu metsätalouden tulo on veronalaista. Siten esimerkiksi metsäteollisuusyhtiöiden välinen puukauppa yhtiöiden metsänomistajilta ostamilla puilla on EVL:n mukaan veronalaista. EVL:ssä ei ole puutavaran alkuperää koskevia rajoituksia; vaikkapa Venäjältä tuodun puun myymisestä Suomessa saadut tulot ovat veronalaisia.⁴⁹

Ennen vuotta 1993 metsäteollisuusyritys joutui pitämään erillistä kirjanpitoa verotusta varten. Verokirjanpidon tulos saattoi poiketa paljonkin todellisesta, tavanomaisen kirjanpidon näyttämästä tuloksesta. Tuloksen korjauserien valvonta oli verotarkastusten erityinen ongelma.⁵⁰ Verotuksen yksinkertaistamiseksi olisi ollut perusteltua siirtää yritysten metsätuloverotuksessa todellisten tulojen verotukseen jo aiemmin kuin vuoden 1993 alussa. Suhteellisesti ottaen yritykset tosin käyttivät metsiensä hakkuumahdollisuuksia keskimäärin vähemmän voimaperäisesti hyväksi kuin yksityiset metsänomistajat. Suhdannevaiheittain tarkasteltuna yksityismetsien ja yhtiöiden metsien hakkuut korreloivat negatiivisesti: yhtiöt hakkaavat omia metsiään eniten matalasuhtanteiden loppupuolella, jolloin yksityismetsien hakkuut ovat vähäisiä.⁵¹ Yhtiöiden metsien ja yksityismetsien välisiä hakkuuintensiteettivertailuja vaikeuttaa se, että yhtiöiden metsät sijaitsevat keskimäärin vähätuottoisemmillä alueilla kuin yksityismetsät.

⁴⁷ Ks. myös Helminen–Ossa 1998 s. 151–155.

⁴⁸ HE 203/1992 vp s. 19.

⁴⁹ Ks. myös Andersson–Ikkala 2000 s. 87–89.

⁵⁰ TM 1987:VM 28 s. 20–21.

⁵¹ Koljonen 1985 s. 14–17.

Elinkeinotoimintaan kuuluvan metsän puuston vahingoittumisesta saatavia vakuutuskorvauksia ei ole EVL:ssä erikseen säädetty veronalaiseksi elinkeinotuloksi. Vastikkeeksi katsotaan EVL 50 §:n mukaan myös vahingon-, vakuutus- ja muu sellainen korvaus. Puustosta saatu vahingonkorvaus luetaan 5 §:n 1 kohdassa tarkoitetuksi, käyttöomaisuudesta saaduksi muuksi vastikkeeksi. Sitä on pidettävä 4 §:n mukaisena elinkeinotoiminnasta saatuna tulona. Niin ikään metsätalouden sivutuotteista, kuten kannoista, oksista, tervasta ja mahlasta, saadut tulot ovat veronalaisia, jos kysymys on elinkeinotoiminnasta.

Julkisyhteisöjen elinkeinotoiminnan tukemiseksi antamat avustukset katsotaan yleensä veronalaiseksi elinkeinotuloksi.⁵² EVL 8 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan käyttöomaisuuden hankintaan saatua julkisen yhdyskunnan tukea ei lueta käyttöomaisuuden vähennyskelpoiseen hankintamenoon. Julkisyhteisöjen tuki metsätaloudelle on suunnattu lähinnä ei-teollisille yksityismetsänomistajille (niin sanotulle perhemetsätaloudelle) metsäpoliittisista syistä johtuen. Joissain tapauksissa EVL:n mukaisen metsätuloverotuksen piirissä oleva verovelvollinen kuitenkin saa julkista tukea.⁵³

Realisointiperiaatteen mukaan vain realisoitunut tulo voi olla veronalaista. EVL 4 §:n sanamuoto heijastaa realisointiperiaatetta. Realisoitumaton arvonnousu ei ole veronalaista.⁵⁴ Esimerkiksi metsäteollisuusyhtiön metsän puuston kasvu ei ole veronalaista.⁵⁵ Metsäteollisuusyhtiön omistamasta metsästä kaadetuista puista saadaan tuloa yleensä vasta siinä vaiheessa, kun puusta jalostetut tuotteet myydään. Metsätalouden tuloon luetaan kuuluvaksi puun kantoraha-arvon lisäksi myös puun korjuun ja kuljetuksen arvo. Elinkeinotoiminnan veronalaiseksi tuloksi katsotaan myös elinkeino-omaisuuteen kuuluvan metsäkiinteistön myymisestä tai vuokraamisesta saatavat tulot.

EVL 51 §:n 2 momentin mukaan elinkeinotulolähteen sisällä tapahtuva puutavaran siirtäminen ei aiheuta veroseuraamuksia.⁵⁶ Elinkeinotoimintaa harjoittavilla luonnollisilla henkilöillä oli kuitenkin oikeus valita MVL:n mukainen metsätuloverotus vuoden 2005 loppuun asti. Tällaisessa tapauksessa elinkeinotulolähteen sisäisissä siirroissa puutavaran hankintamenoksi luetaan puutavaran kantoraha-arvo.

⁵² Avustuksen veronalaisuus ei riipu siitä, onko avustus luonteeltaan perustamis- vai ylläpitoavustus, koska tulon veronalaisuus ei EVL:ssä riipu tulon käyttötarkoituksesta. Julkisyhteisön avustukseen ei liity pääomasijoituksen piirteitä eikä muutakaan avustuksen verovapauteen viittaavaa. (Andersson-Ikkala 2000 s. 62.)

⁵³ EU:n maaseutu- ja aluepolitiikkaa kehitettäessä lähinnä eteläiset jäsenmaat ovat esittäneet EU:n metsätaloustukia suunnattavaksi jopa julkisyhteisöille.

⁵⁴ Andersson-Ikkala 2000 s. 71–72.

⁵⁵ Vuoden 1993 verouudistukseen asti oikeustila oli päinvastainen.

⁵⁶ Säännös ilmentää realisointiperiaatetta.

Elinkeinotoiminnasta toiseen tulolähteeseen siirretyn rahoitus-, vaihto- ja sijoitusomaisuuden luovutushinnaksi katsotaan 51 a §:n 1 momentin mukaan omaisuuden alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Esimerkiksi elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluvan metsäkiinteistön siirtäminen verovelvollisen henkilökohtaiseen tulolähteeseen tuottaa veronalaista elinkeinotuloa kiinteistön hankintamenon tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan mukaan. Verovelvollisen omasta metsästä toiseen tulolähteeseen siirretyn puutavaran luovutushinnaksi katsotaan kuitenkin puutavaran käypä arvo.⁵⁷

Laajamittainen sahaustoiminta katsotaan elinkeinotoiminnaksi. Jos sahayrittäjä on valinnut MVL:n säännösten mukaisen metsätuloverotuksen elinkeinotoimintaan kuuluvalla metsällä, siitä sahaustoimintaan otettavan puun hankintamenoksi katsotaan puutavaran kantoraha-arvo. Jos taas sahayrittäjä on siirtynyt puun myyntitulon verotusjärjestelmään, puutavaran otto ei aiheuta veroseuraamuksia. Omasta metsästä otetun puutavaran arvo tuloutuu tässä tapauksessa vasta sahatavaraa myydessä. Käytännössä ei esiintyne tilanteita, joissa sahayrittäjä ottaisi sahaustoimintaan puuta sellaiselta omalta kiinteistöltä, joka ei kuulu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen.

Yhteenvedona puutavaran siirto elinkeinotoiminnan tulolähteen sisällä sekä tulolähteestä toiseen arvostetaan elinkeinotoiminnan tulolähteessä seuraavasti:

1. Elinkeinotoiminnan tulolähteen sisällä:
 - a) puun myyntitulon verotuksessa ei veroseuraamuksia (EVL 51,2 §)
 - b) MVL:n säännösten mukaisessa metsätuloverotuksessa: puutavaran kantoraha-arvo (EVL 51,2 §)
2. Elinkeinotoiminnan tulolähteestä maatalouden tulolähteeseen: käypä arvo (EVL 51a,1 §)
3. Elinkeinotoiminnan tulolähteestä henkilökohtaisten tulojen tulolähteeseen: käypä arvo (EVL 51a,1 §)
4. Maatalouden tulolähteestä elinkeinotoiminnan tulolähteeseen: käypä arvo (EVL 51a,2 §)
5. Henkilökohtaisten tulojen tulolähteestä elinkeinotoiminnan tulolähteeseen: käypä arvo (EVL 51a,2 §)

Puutavaran arvostaminen poikkeaa varsin paljon muiden hyödykkeiden arvostamisesta tulolähdesiirroissa. Perussy on se, että puu muodostuu metsän kasvusta ja

⁵⁷ Ikkala–Andersson 2000 s. 88. Ks. myös Tikka–Nykänen s. 16:4–16:7 sekä Kiviranta s. 5:26.

kuuluu esineoikeudellisessa mielessä kiinteistöön hakkuuseen asti. Tämän vuoksi puutavaralle ei varsinaisesti muodostu hankintamenoa, josta voitaisiin tehdä poistojä. Toisaalta todennäköinen luovutushinta on yleensä vaikeuksitta selvitettävissä tietyllä puutavaerälle. Todennäköinen luovutushinta vastaa puutavaran käypää hintaa. Sen sijaan puutavaran kantoraha-arvo on näitä alempi, koska kantoraha-arvoon eivät sisälly puun hankinnan menot.⁵⁸ Puutavaran arvostamista tulolähdessierroissa koskevia erityissäännöksiä ei sovelleta silloin, kun koko metsäkiinteistö siirretään tulolähteestä toiseen.

EVL 6 §:ssä on luettelo eristä, joita ei pidetä veronalaisena tulona.⁵⁹ Veronalaista tuloa ei ole muun muassa pääomansijoituksena saadut erät, liittymismaksut, erillisenä verovelvollisena verotettavasta kuolinpesästä saatu osuus kuolinpesän tulosta eikä yhtymän osakkaan saama voitto-osuus yhtymästä. Luovutuksena ei 5 momentin mukaan verovelvollisen vaatimuksesta pidetä luonnonsuojelulain nojalla suojelualueeksi luovutettavan kiinteistön vaihtamista toiseen kiinteistöön. Vaihdoissa saadun kiinteistön hankintamenoksi katsotaan luovutetun kiinteistön verotuksessa poistamatta oleva hankintamenon osa.⁶⁰

6.2.2 Vähennyskelpoinen meno

EVL 7 §:n mukaan elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset ovat vähennyskelpoisia. Säännöksen esitöiden mukaan menon vähennyskelpoisuuden kannalta ratkaisevaa on, että meno on suoritettu todellisessa ja vakaassa tulon hankkimis- ja säilyttämistarkoituksessa.⁶¹ Menon ei siis välttämättä ole tarvinnut johtaa tulon saamiseen tai säilyttämiseen. Myös välillisesti tulon hankkimiseen tai säilyttämiseen tarkoitettu meno on vähennyskelpoinen.⁶² Esimerkiksi henkilökunnan virkistystoiminnan tukeminen tähtää yleensä epäsuorasti tulonhankkimiseen.

EVL:n teoreettisena esikuvana voidaan pitää meno-tulo -teoriaa. Vähennyskelpoisen menon laajuuden määrittely 7 §:ssä ei kuitenkaan ole täysin analoginen 4 §:n tulon veronalaisuuden laajuuden määrittelyn kanssa. Tulon edellytyksenä on, että kysymyksessä on rahana tai rahanarvoisena etuutena saatu suoritus. Vähennyskelpoisen menon ei sen sijaan 7 §:n sanamuodon mukaan tarvitse olla reaalinen erä:

⁵⁸ Andersson-Ikkala 2000 s. 88.

⁵⁹ Andersson-Ikkala (2000 s. 92) toteavat, ettei luetteloa voi pitää täydellisenä, vaikka EVL:n tulokäsite on laaja.

⁶⁰ Säännös vastaa TVL 48 §:n 4 momenttia.

⁶¹ HE 172/1967 vp s. 7. Niin sanotun subjektiivisen teorian mukaan menon vähennyskelpoisuus ratkeaa sen mukaan, minkälaisessa tarkoituksessa meno on suoritettu. Selvää kuitenkin on, että verovelvollisen subjektiivinen tarkoitus päätellään objektiivisista ulkoisista tunnusmerkeistä.

⁶² Tikka-Nykänen s. 8:1.

Pääsääntönä toki voidaan pitää, että vähennyskelpoinen meno on myös todellisuudessa suoritettu erä.

Poikkeuksen säännöstä muodostaa edellisessä luvussa käsitelty EVL 51 a §:n 2 momentti, jonka mukaan verovelvollisen omasta metsästä elinkeinotoimintaan siirtämän puutavaran arvoksi katsotaan käypä arvo. Tällaisessa tulolähdesiirrossa ei ole tehty mitään reaalista oikeustointa, mutta siitä huolimatta kysymyksessä on elinkeinotulolähteen tulosta vähennyskelpoinen meno. Muita poikkeuksia ovat 8 §:n 1 momentin 1 kohta sekä 15 §.

Menon ohella myös elinkeinotoiminnan menetykset ovat vähennyskelpoisia. Menetyksellä ei tosin ole hankintamenoa. Menetyksen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä on, että se on aiheutunut tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä. Tällaisista menetyksistä on esimerkkiluettelo EVL 17 §:ssä. Muun muassa rahoitusomaisuuteen kohdistuvasta rikoksesta, myyntisaamisten arvonalenemisesta ja muun rahoitusomaisuuden lopullisiksi todetuista arvonalenemisistä aiheutuvat menetykset ovat vähennyskelpoisia. EVL 7 §:ssä säädetyn menon ja menetyksen vähennyskelpoisuuden voidaan katsoa kattavan kaikki elinkeinotoiminnan riskit.⁶³

EVL 8 §:ssä on esimerkkiluettelo vähennyskelpoisista menoista. Vähennyskelpoisia ovat muun muassa vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintamenot, elinkeinotoimintaan käytettyjen maa-alueiden ja tilojen vuokrat, elinkeinotoiminnassa työskennelleistä henkilöistä aiheutuneet menot, mainonnan menot, tuotekehitystoiminnan menot sekä liikkeen perustamisen aiheuttamat menot. Edustusmenojen vähennyskelpoisuus on 1 momentin 8 kohdassa rajattu puoleen, koska edustusmenojen erottelu vähennyskelpoisten luonnollisten vähennysten ja vähennyskeltvottomien elantomenojen välillä on hankalaa.⁶⁴ Niin ikään työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut, vakuutuslaitosten lakisääteiset rahastosiirrot, talletuspankkien vakuusrahastosuoritukset, työmatkasta aiheutuneet elantokustannusten lisäykset, ydinlaitosten ydinjätehuutomaksut, henkilöstörahastosiirrot sekä kiinteistövero ovat vähennyskelpoisia.

Vaikka metsätalouteen käytettävät rakennukset ovat harvinaisia, joitain tapauksia esiintyy käytännössä. Jos esimerkiksi metsäteollisuusyritys on hankkinut oman puunkorjuukaluston korjatakseen puuta yhtiön omista metsistä, kaluston huoltoon ja säilytykseen tarvittavat rakennukset ovat pääasiallisesti metsätalouteen käytettäviä rakennuksia. Rakentamaton metsätalousmaa on

⁶³ Andersson-Ikkala 2000 s. 123–124. KPL 5 luvun 14 §:n mukaan annetuista sitoumuksista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset on tietyissä tilanteissa vähennettävä (ks. Järvinen et al 1998 s. 436–445).

⁶⁴ Alun perin EVL 8 §:n 8 kohdan mukaan vain liikkeen toimialaan sekä toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden kohtuulliset edustusmenot olivat vähennyskelpoisia.

kiinteistöverolain (654/1992) 3 §:n mukaan vapaa kiinteistöverosta. Taajaman lähellä sijaitsevaan metsäkiinteistöön voi kuulua tontteja, joita ei ole kiinteistöimituksessa erotettu omiksi kiinteistöyksiköikseen. Tällöin kiinteistöä peritään kiinteistöveroa. Verotuskäytännössä alle kahden hehtaarin tilat tulkitaan usein muuksi kuin metsätalouskäytössä olevaksi kiinteistöksi, josta peritään kiinteistövero.⁶⁵

EVL 8 §:n 1 momentin 16 kohdan mukaan elinkeinotoiminnassa vähennyskelpoisia menoja ovat muun ohessa:

”metsän uudistamiseen sekä puun kasvatukseen ja korjuuseen liittyvät menot.”

Säännöksen perustelujen mukaan metsätalouden todellisen tulon verotukseen siirryttäessä elinkeinotoiminnan käytössä olevaan metsään liittyvät menot tulevat vähennyskelpoisiksi elinkeinotoimintaan liittyvinä luonnollisina vähennyksinä.⁶⁶ Siten periaatteessa kaikki metsätalouden harjoittamisesta elinkeinotoimintaan kuuluvassa metsässä aiheutuvat menot ovat vähennyskelpoisia, vaikka laissa on mainittu vain keskeisimpiä menoryhmiä.⁶⁷

Metsätaloudellisen toimenpiteen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä on kuitenkin, että toimenpide voidaan suoritetun vakaassa tulon hankkimisen tai säilyttämisen tarkoituksessa. Esimerkiksi avosuon ojittaminen ja metsittäminen saattaa suotuisissa oloissa vaikuttaa edelleenkin liiketaloudellisesti perustellulta, jos käytetään alhaista laskentakorkokantaa. Siten nämä toimenpiteet voitaisiin joissain tilanteissa katsoa tehdyiksi vakaassa tulonhankkimistarkoituksessa. Käytännössä avosoiden ojittamisesta on kokonaan luovuttu toisaalta ympäristösyistä, toisaalta heikon kannattavuuden vuoksi.

Metsäteollisuuden metsätalous poikkeaa siinä suhteessa ei-teollisesta yksityismetsänomistuksesta, että teolliseen metsänomistukseen ei liity puun markkinointikustannuksia, jolloin puun markkinoinnista ei myöskään synny vähennyskelpoista menoa. Elinkeinotulosta vähennyskelpoisia metsätalouden menoja ovat muun muassa palkat, eläkkeet ja vakuutusmaksut sekä kulutuksesta, uudistusalojen valmistamisesta, metsänviljelystä, taimikonhoidosta, pystypuiden karsinnasta ja lannoittamisesta johtuvat menot. Samoin metsäteihin liittyvät menot ja metsätalouteen liittyvien rakennusten ja rakennelmien hankinta- ja korjausmenot, metsänhoitomaksut, metsänhoitoyhdistysten ja metsäkeskusten toimitusmaksut sekä metsäsuunnittelumenot ja metsään liittyvästä tutkimus- ja kehitystoiminnasta johtuvat menot ovat vähennyskelpoisia.⁶⁸

⁶⁵ Verottaja perii alle 2 hehtaarin metsätiloista kiinteistöveroa (Maaseudun Tulevaisuus 4.2.1999).

⁶⁶ HE 203/1992 vp s. 20.

⁶⁷ Ks. myös Andersson–Ikkala 2000 s. 177–179.

⁶⁸ Tutkimusmenojen vähennyskelpoisuudesta ks. Tikka–Nykänen s. 8:33–8:34.

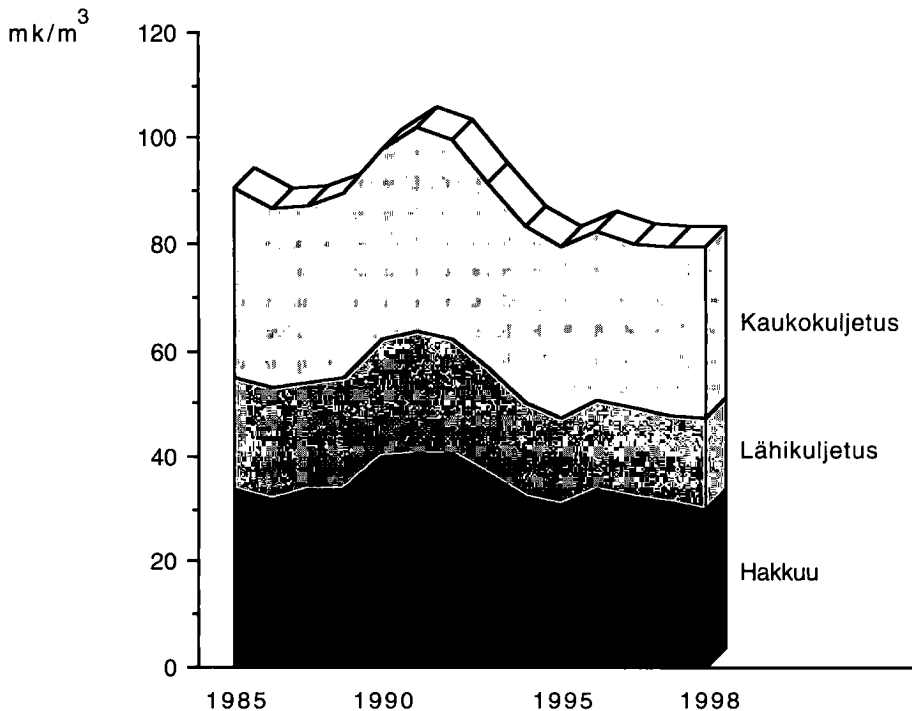
Metsäteollisuusyrityksen taimituotantoon voi liittyä metsänjalostuksen alaan kuuluvaa tutkimus- ja kokeilutoimintaa. Taimitarhan perustamis- ja ylläpitomenot ovat vähennyskelpoisia EVL:n perusteella. Jos yhtiöllä ei olisi omaa taimitarhaa, se joutuisi ostamaan taimet yrityksen ulkopuolelta. Taimet tuottavat aikanaan tuloa puuta korjattaessa. Sen sijaan metsänjalostuksen kustannusten vähennyskelpoisuus on jossain määrin tulkinnanvarainen asia, vaikka useimmiten päädyttäneenkin vähennyskelpoisuutta puoltavalle kannalle. Metsänjalostuksen perusongelmana on hyvin pitkä aikajänne, minkä vuoksi metsänjalostus on Suomessa käytännössä lähes kokonaan valtion rahoittamaa. Yksityistä metsänjalostusta esiintyy lähinnä lyhytkiertoiseen metsänkasvatukseen liittyen.

EVL 8,1 §:n 6 kohdan mukaan liikkeen kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menot ovat vähennyskelpoisia. Metsänjalostuksen tavoitteena on lisätä puiden kasvua ja parantaa niiden laatua, jolloin metsätalouden tuotto kohoaa. Metsänjalostuksella on näin ollen tulon hankkimiseen liittyvä tavoite. Tutkimustoiminnan luonteeseen liittyy merkittävä epäonnistumisen riski. Epäonnistumisesta huolimatta metsänjalostuksen menot ovat vähennyskelpoisia, jos jalostusta on harjoitettu vaakaassa tulonhankkimistarkoituksessa (vrt. KHO 1970 II 539, jossa paperitehdas-yhtiö sai vähentää osuutensa atomien energian käyttöä teollisuudessa selvittävän yhtiön tappiosta).

Kuvasta 6-2 havaitaan, että puunkorjuun kustannukset laskivat 1990-luvulla. Kustannusten aleneminen aiheutui erityisesti puunkorjuun koneellistumisesta. Puunkorjuu ja -kuljetustoiminnot hoidetaan nykyään lähes täysin metsäteollisuusyrityksen ulkopuolisten urakoitsijoiden toimesta myös yrityksen omien metsien osalta. Urakoitsijoille maksetut palkkiot muodostavat keskeisen osan suurten metsäyritysten metsätalouden menoista. Suurilla metsäteollisuusyrityksillä on oma metsäosasto, joka yleensä vastaa sekä puun hankinnasta muualta että yhtiön omien metsien hoidosta ja käytöstä. Myös yhtiöiden yhteisiä puunhankintayhtiöitä esiintyy, mutta ne ovat viime aikoina vähentyneet. Joissain yrityksissä on eriytetty yhtiön kiinteistönhoito, mukaanlukien metsäkiinteistöt, omaksi tytäryhtiökseen. Organisaatiomuodosta riippumatta metsätaloutta varten perustetun organisaation kustannukset ovat vähennyskelpoisia metsätalouden menoja. Suuri osa näistä menoista on henkilöstöön liittyviä menoja.

Henkilökulujen suurin ryhmä muodostuu palkoista ja niihin liittyvistä eläkemaksuista. Henkilökuluja on kuitenkin varsin monilukuinen joukko. Esimerkiksi henkilöstön koulutuksesta aiheutuvat menot ovat EVL:n perusteella vähennyskelpoisia, samoin kuin tavanomaiset palkkiolahjat. Koska välillisesti elinkeinotoimintaa edistävät menot ovat vähennyskelpoisia, koskee vähennysoikeus pääsääntöisesti työnantajan suorittamia henkilöstön virkistysmenoja.

Pieniä metsäteollisuusyrityksiä toimii markkinoilla lukumäärältään suuri joukko. Näissä yrityksissä yrittäjän oma panos on usein suuri puunkorjuussa ja metsän-



Kuva 6-2. Raakapuun korjuun ja kuljetuksen yksikkökustannukset vuosina 1985–1998. Lähde: Metsätilastollinen vuosikirja 1999 s. 192.

hoidossa. EVL:n perusteella ei ole mahdollista vähentää yrittäjän oman työn arvoa metsätalouden menona. Sen sijaan esimerkiksi yrittäjän matkakustannukset elinkeinotulolähteeseen kuuluvalle metsätilalle ovat vähennyskelpoisia. Matkakulujen ja muiden kustannusten tulee kuitenkin olla järkevässä suhteessa metsätalouden laajuuteen. Matkasta ei välttämättä tarvitse jäädä näkyvää jälkeä tilalle. Esimerkiksi leimikon suunnittelu, puunkorjuun valvonta tai taimikon kunnon tarkastus ovat metsätalouteen liittyviä normaaleja töitä ja niihin liittyvät kustannukset ovat siten vähennyskelpoisia.⁶⁹ Elinkeinotoimintaan liittyvästä verovelvollisen tai hänen puolisonsa tilapäisestä matkasta aiheutunut elantokustannusten lisäys on niin ikään

⁶⁹ Länsiluoto 1996 s. 55.

vähennyskelpoinen.⁷⁰ Yrittäjän asunnon ja metsätilan välistä matkaa ei kuitenkaan pidetä tilapäisenä.

EVL 16 §:ssä säädetään menoista, joita ei katsota tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneiksi.⁷¹ Vähennyskeltvottomia ovat verovelvolliselle, hänen puolisolleen tai alle 14-vuotiaalle perheenjäsenelleen maksetut palkat, eläkkeet ja muut etuudet.⁷² Niin ikään verovapaan tulon hankkimisesta aiheutuneet menot, eräät liittymismaksut, arvonimestä perittävä leimavero, sakot ja muut rangaistusluonteiset maksuseuraamukset sekä TVL 31 §:n 5 momentissa tarkoitettu sijaisosinko eivät ole vähennyskelpoisia.⁷³

EVL 16 §:n 5 kohdan perusteella on selvää, että metsärikkomuksesta tai metsärikkoksesta metsälain 18 §:n nojalla tuomittu sakko ei ole elinkeinotulosta vähennyskelpoista menoa. Sen sijaan liikevarallisuuteen kohdistuva konfiskaatio muodostaa rajatapauksen (ks. KHO 1985 II 529, jossa hyväksyttiin vähennyskelpoiseksi valuuttamääräysten rikkomisesta tuomittu menetys).⁷⁴ Jos elinkeinonharjoittaja esimerkiksi kaataa kaikki puut metsälain 10 §:ssä tarkoitettusta erityisen tärkeästä elinympäristöstä, kysymyksessä on metsälain vastainen toimenpide, josta voi seurata rikosoikeudellisia seuraamuksia sekä metsälain perusteella tuomittava laittomasti saadun hyödyn menetys valtiolle. Jos puut on jo kaadettu ja kuljetettu yrityksen tuotantolaitokselle, tullaan ne käytännössä jalostamaan eteenpäin ja ne tuottavat siten yritykselle tuloa. Tällöin tulkinta näyttäisi kallistuvan lainvastaisesti hakattujen puiden korjuusta ja kuljetuksesta aiheutuneiden kustannusten vähennyskelpoisuuden puolelle.

Metsälakia edeltäneessä yksityismetsälaissa (412/1967) säädettiin ankarammasta konfiskaatiosta kuin metsälaissa.⁷⁵ Yksityismetsälain vastaisesti hakatut puut voitiin takavarikoida ja myydä huutokaupalla metsäkeskuksen lukuun. Huutokaupasta saadut varat käytettiin luvottomasti hakatun metsän kunnostamiseen, ja ylimenevä osa tuloutettiin valtiolle. Siten yksityismetsälain vastaisesti hakattujen puiden korjuukustannuksen vähennyskelpoisuus on epäselvempi kuin metsälain vastaisesti hakattujen puiden korjuukustannuksen vähennyskelpoisuus. Jos hakkuun lainvas-

⁷⁰ Verohallituksen liikkeen- ja ammatinharjoittajan työmatkasta aiheutuneen elantokustannusten lisäyksen vähentämisestä vuodelta 1999 toimitettavassa verotuksessa antaman päätöksen (1156/1998) 3 §:n mukaan vähennyskelpoinen elantokustannusten lisäys on 55 markkaa yli kuuden tunnin matkasta ja 104 markkaa yli kymmenen tunnin matkasta kultakin matkavuorokaudelta.

⁷¹ Ks. myös Helminen–Ossa 1998 s. 162–163.

⁷² Säännöksen tarkoituksena lienee lähinnä estää yritystulon kanavoiminen yrittäjän ansiotuloksi, mikä on yleensä kannattavaa alhaisella tulotasolla. Säännös koskee pelkästään yksityisiä liikkeen- ja ammatinharjoittajia.

⁷³ Ks. myös Wikström 1985 s. 230–232.

⁷⁴ Andersson–Ikkala 2000 s. 248–250.

⁷⁵ Kiviniemi 1997 s. 164–166.

taisuus suhteessa yksityismetsälakiin oli jo etukäteen arvioiden selvää, elinkeinonharjoittajan oli vaikeaa osoittaa, että hänellä olisi ollut vakaa tarkoitus hankkia tuloja hakattavista puista.

EVL 18 § täydentää 8 §:n luetteloa vähennyskelpoisista menoista. Vähennyskelpoisia ovat myös vuosi- ja vaihtoalennukset, osto- ja myyntihyvitykset ja muut vastaavat oikaisuerät sekä osuuskunnan ostojen tai myyntien perusteella jakama ylijäämäpalautus kokonaisuudessaan.⁷⁶ Niin ikään elinkeinotoiminnasta johtuneen velan korot, velasta tai saamisesta aiheutuneet indeksi- ja kurssitappiot sekä talletuspankin valtiolle tai valtion vakuusrahastolle maksamat pääomasijoituksen korot ovat vähennyskelpoisia. Elinkeinotoiminnasta johtuneena ei kuitenkaan pidetä 2 momentin mukaan sitä osaa korosta, jonka katsotaan kohdistuvan yksityisottojen vuoksi syntyneeseen negatiiviseen oman pääoman jäännökseen.

EVL:n piiriin kuuluvassa metsätuloverotuksessa ei sovelleta TVL:n mukaista metsävähennystä eikä menovarausta.⁷⁷ Metsävähennyksen puuttumista on perusteltu sillä, että metsäkiinteistö on luonteeltaan arvonsa säilyttävää, kulumatonta käyttöomaisuutta.⁷⁸ Käytännössä kuitenkin maan osuus muodostaa vain murto-osan metsäkiinteistön hankintahinnasta, koska hinta määräytyy lähinnä puuston perusteella. Vaikka puuston hankintahinnan poisto-oikeuden puolesta voidaan esittää teoreettisia perusteita, olisivat puuvaraston toistuvat inventoinnit nykymenetelmillä vielä kohtuuttoman työläitä. TVL 111 §:ssä säädetyn menovarauksen tarkoituksena on lähinnä kohdistaa tulot ajallisesti lähemmäksi vastaavia menoeriä. Jos metsänomistus on laajaa, kuten EVL:n piiriin kuuluvassa metsätuloverotuksessa asianlaita usein on, voidaan ajatella eri metsikkökuvioilta saatavien tulojen ja niihin kohdistuvien menojen vastaavan toisiaan siten, ettei erillistä menovarausta tarvita.

Metsävähennys ei ole lainkaan mahdollinen osakeyhtiöille, mikä vaikeuttaa pienmetsänomistuksen siirtämistä osakeyhtiömuotoon.⁷⁹ Metsävähennyksen ja metsätalouden pääomatulosta myönnettävän menovarauksen rajaaminen pelkästään luonnollisten henkilöiden, kuolinpesien ja näiden muodostamien yhtymien sekä yhteisetuoksien henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvaan metsään perustuneen lähinnä metsäpoliittisiin syihin. Metsänomistuksen rakennemuutoksen myötä on kuitenkin tarpeen kehittää metsän yhteisomistusmuotoja. Vuonna 1999 mietintönsä jättänyt metsän yhteisomistusmuotojen

⁷⁶ Voipio (1979 s. 94–97) pitää osuuskuntien ylijäämäpalautuksen vähennyskelpoisuutta poikkeuksellisenä. Ylijäämäpalautus voidaan nähdä voitonjakoeränä, joka muistuttaa osakeyhtiön jakamaa osinkoa. Osuuskunnilla voidaan katsoa tältä osin olevan tietynlainen veroetu ainakin osakeyhtiöihin verrattuna.

⁷⁷ Kiviranta s. 5:24.

⁷⁸ HE 203/1992 vp s. 16–17.

⁷⁹ Mannio 1993 s. 115.

kehittämistyöryhmä esitti metsävähennyksen ja metsätalouden menovarauksen soveltamisalan laajentamista sellaiseen osakeyhtiöön, jonka toimialana on metsätalousmaan omistaminen ja metsätalouden harjoittaminen ja jonka osakkeita omistavat vain luonnolliset henkilöt tai niiden muodostamat kuolinpesät.⁸⁰

Metsätalouden menoja on perusteltua tarkastella myös muusta kuin kassavirtalaskelman lähtökohdasta, koska alaan liittyy merkittävästi ulkoisvaikutuksia. Investointia harkittaessa saatetaan laskea investoinnin vaihtoehtoiskustannus. Esimerkiksi pellon metsityksen vaihtoehtoiskustannus muodostuu niistä tuotoista, jotka olisi ollut mahdollista saada, jos metsitettävää aluetta olisi edelleen käytetty peltona. Tuotannon haittavaikutukset, esimerkiksi saastuminen, ovat varteenotettava seikka, vaikkei niistä aiheutuisikaan välitöntä menoerää. Yhteiskunnallinen kustannus puolestaan tarkoittaa sitä nettomenevyyttä, joka yhteiskunnalle aiheutuu tietystä investoinnista, toisin sanoen mitä yhteiskunnallista hyötyä olisi saatu aikaan toisenlaisella resurssien allokoinnilla.⁸¹

6.2.3 Elinkeinotoiminnan omaisuuserät

Elinkeinotoiminnan omaisuus on EVL:ssä jaettu neljään ryhmään: rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuus.⁸² Elinkeinotoiminnan omaisuuteen kuuluvat sekä liiketoimintaa välittömästi että myös välillisesti palvelevat omaisuuserät. EVL 9 §:n mukaan rahoitusomaisuutta ovat rahat, pankki- ja tilisaamiset, saamavekselit ja muut vastaavat rahoitusvarat.⁸³ Säännöksen perustelujen mukaan määritelmä on tarkoituksellisen väljä sen vuoksi, että rahoitusmarkkinoiden kehityksen myötä syntyvät uudet rahoitusinstrumentit on mahdollista lukea rahoitusomaisuuteen.⁸⁴ Rahoitusomaisuudessa on siis kysymys sellaisesta omaisuudesta, joka palvelee yrityksen rahoitusta. Yleensä rahoitusomaisuus on likvidissä muodossa. Liikeomaisuuden jaottelussa ratkaisevaa on kuitenkin omaisuuserän käyttötarkoitus yrityksessä eikä hyödykkeen laatu.⁸⁵

Vaihto-omaisuutta ovat EVL 10 §:n mukaan elinkeinotoiminnassa sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet sekä elinkeinotoiminnassa kulutettaviksi tarkoitetut tarvikkeet. Esimerkiksi teollista valmistustoimintaa har-

⁸⁰ TM 1999: MMM 5 s. 84–85.

⁸¹ Price 1989 s. 23–25.

⁸² Liikeomaisuuden jaottelulla on merkitystä lähinnä EVL:n III osan jaksotussäännösten soveltamisessa. Liikeomaisuuden kirjanpidollisen arvostuksen suhteesta EVL:n säännöksiin ks. Puranen 1999 s. 114–115.

⁸³ Rahoitusomaisuuden ja henkilökohtaisen tulolähteen välisestä rajauksesta ks. Penttilä 1997 s. 105–108.

⁸⁴ HE 172/1967 vp s. 10.

⁸⁵ Andersson–Ikkala 2000 s. 190–192.

joittavan yrityksen valmistusprosessissa tarvittavat raaka-aineet, puolivalmisteet sekä tarvike- ja apuaineet luetaan vaihto-omaisuuteen. Niin ikään vähittäis- tai tukkukauppaa harjoittavan kauppiaan kauppatavaran varasto luetaan vaihto-omaisuuteen. Myös elinkeinotoiminnassa käytettävät eläimet voidaan lukea vaihto-omaisuuteen. Kiinteistöjen ostoa ja myyntiä harjoittavan yrittäjän kiinteistöt luetaan vaihto-omaisuuteen.

Tulonhankkimistarkoituksessa tapahtuva eläinten pito verotetaan useimmiten MVL:n mukaan. Esimerkiksi tapauksessa KHO 1976 II 517 noin 21 hehtaaria käsittävällä tilalla 6–8 omalla ja 10–12 hoidettavana olevalla hevosella harjoitettu ratsutalli- ja ratsastuskoulutoiminta katsottiin MVL:n piiriin kuuluvaksi. Maataloudesta erilliseksi liikkeeksi on yleensä katsottu laajamittainen turkistarhaus, jossa maatalouden tuotantopanosten käyttö on vähäistä (esim. KHO 16.1.1976 T 163).

EVL 11 §:n mukaan sijoitusomaisuutta ovat raha-, vakuutus- ja eläkelaitosten varojen sijoittamiseksi tai sijoitusten turvaamiseksi hankkimat arvopaperit, kiinteistöt ja vastaavat hyödykkeet.⁸⁶ Saamisia ei kuitenkaan lueta sijoitusomaisuuteen. Rahalaitosten saamiset kuuluvat aina rahoitusomaisuuteen. Rahalaitoksen saamisen turvaamiseksi hankittu omaisuus sen sijaan luetaan yleensä sijoitusomaisuuteen. Sijoitusomaisuuteen kuuluvilta metsätiloilta saatu tulo on elinkeinotuloa.⁸⁷ Niin sanottu tavanomainen metsätalous kuuluu yleensä henkilökohtaiseen tulolähteeseen.⁸⁸

Tapauksessa KHO 1988 B 511 kiinteistönvälitysliikkeen muodossa harjoitetun elinkeinotoiminnan vaihto-omaisuuteen katsottiin kuuluvaksi yrittäjän omistama metsätilan määräosa. Tapauksessa KHO 1975 II 506 osuuspankin saatavansa turvaamiseksi pakkohuutokaupassa huutama kiinteistö oli pankin sijoitusomaisuutta. Tapauksessa KHO 13.3.1997 T 611 katsottiin eläkesäätiön toimintansa turvaamiseksi hankkimien metsäkiinteistöjen kuuluvan sijoitusomaisuuteen.

Liikeomaisuuden neljänteen ryhmään, käyttöomaisuuteen, kuuluvat EVL 12 §:n mukaan elinkeinossa pysyvään käyttöön tarkoitetut maa-alueet, arvopaperit, rakennukset, koneet, kalustot ja muut esineet.⁸⁹ Niin ikään patentit ja muut siirtokelpoiset aineettomat oikeudet sekä soran- ja hiekanottoaikat, kaivokset, kivilouhokset, turvesuot ja muut vastaavat hyödykkeet luetaan käyttöomaisuuteen. Maa-alueet ja

⁸⁶ KPL 4 luvun 4 §:ssä säädetään käyttö-, vaihto- ja rahoitusomaisuudesta. Sen sijaan sijoitusomaisuutta ei KPL:ssä mainita.

⁸⁷ Tikka–Nykänen s. 6:24.

⁸⁸ Andersson–Ikkala 2000 s. 89.

⁸⁹ KPL 4 luvun 3 §:n mukaan taseessa vastaaviin luettava erä katsotaan pysyväksi, jos se on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Saman luvun 4 §:n mukaan käyttöomaisuutta ovat taseen pysyviin vastaaviin kuuluvat esineet, erikseen luovutettavissa olevat oikeudet ja muut hyödykkeet. Ks. tarkemmin Järvinen et al 1998 s. 340–346.

arvopaperit ovat kulumatonta käyttöomaisuutta.⁹⁰ Esimerkiksi yrityksen toimitilat, teollisuuslaitokset koneineen sekä ATK-laitteet ja -ohjelmat ovat käyttöomaisuutta. Samaan konserniin kuuluvan yhtiön osakkeet katsotaan yleensä emoyhtiön käyttöomaisuudeksi siitä riippumatta, onko yhtiöiden välillä toiminnallista yhteyttä.⁹¹

Metsäteollisuusyhtiöiden metsäkiinteistöt luetaan jokseenkin aina käyttöomaisuuteen. Käyttöomaisuuteen kuuluvalla kiinteistöltä kaadettavan puun muuttuminen vaihto-omaisuudeksi perustuu pysyvän käytön ja kulutuksen erottamiseen toisistaan. Niin sanotun ensikäyttöperiaatteen mukaan vaihto-omaisuutta ovat sellaiset hyödykkeet, jotka vähenevät olennaisesti määrältään tai muuttuvat laadultaan osallistuuksaan ensimmäistä kertaa elinkeinotoimintaan kuuluvaan tuotantoprosessiin.⁹² Käyttöomaisuutta taas voidaan käyttää useita kertoja prosessissa. Metsätaloudessa kasvava puusto kuuluu käyttöomaisuuteen ja kaadettu puu vaihto-omaisuuteen. Luonnonpoistumaksi siirtyvä puu poistuu käyttöomaisuudesta, sillä se jää metsään lahoamaan. Rajanveto lieenee suoritettava puun kuoleamisen ajankohdan mukaan, koska puu yleensä siinä vaiheessa muuttuu jalostukseen kelpaamattomaksi.

Päinvastainen esimerkki olisi sellainen metsäkiinteistö, joka sijaitsee niin kaukana yrityksen tuotantolaitoksista, että sitä ei ole mahdollista käyttää yrityksen tuotantotoiminnassa. Tapauksessa KHO 1991 T 3615 puutavarayhtiön metsätilat, jotka myytiin lomarakennuspaikoiksi, katsottiin käyttöomaisuudeksi.

6.2.4 Hyödykkeen lukeminen vaihto-omaisuuteen

EVL 13 § (859/1981) kuuluu seuraavasti:

”Hyödyke luetaan vaihto-omaisuuteen siitä alkaen, kun se on lähetetty, toimitettu tai muuten luovutettu verovelvolliselle, siihen saakka, kun verovelvollinen on sen luovuttanut taikka se on kulutettu, tuhoutunut tai muuten menetetty. Ulkomaalta ostettu hyödyke katsotaan luovutetuksi ja siten verovelvollisen vaihto-omaisuudeksi välittömästi sen jälkeen, kun se on tuotu laivaan, annettu muulle rahdinkuljettajalle tai, milloin hyödyke on varastoitu ulkomaille, se on, sen mukaan kuin valtiovarainministeriö tarkemmin määrää, verovelvolliselle luovutettu. Metsäkauppasopimuksella määrättyltä alueelta kiinteään markkamääräiseen hintaan ostetut, laadultaan määritellyt puut luetaan ostajan vaihto-omaisuuteen. Rakennus, rakennelma, kone tai muu sellainen luovuttajan valmistama hyödyke, jonka tilaaja sopimuksen mukaan ottaa vastaan erityisen tarkastuksen toimitettuaan, luetaan luovuttajan vaihto-omaisuuteen siihen saakka, kun se on tarkastuksen jälkeen vastaanotettu.”

⁹⁰ Tikka–Nykänen s. 13:1.

⁹¹ Andersson–Ikkala 2000 s. 204.

⁹² Helminen–Ossa 1998 s. 167.

EVL 13 §:n mukaan ratkaisevaa on siis hyödykkeen hallintaoikeuden siirtymishetki. Lajitavaran kaupassa hallinnan siirtoa ei voi tapahtua ennen kuin myyty tavara on erotettu myyjän varastosta ostajalle.⁹³ EVL 13 §:n erityissäännöksen mukaan metsänhakkuusopimuksella määrätyltä alueelta kiinteään markkamääräiseen hintaan ostetut, laadultaan määritellyt puut luetaan ostajan vaihto-omaisuuteen, vaikka puut esineoikeudellisessa mielessä kuuluvat myyjän kiinteistöön siihen asti kun ne on kaadettu.⁹⁴ Säännös koskee vain toiselta ostettua puuta tai metsänhakkuuoikeutta. Jos metsäteollisuusyritys ottaa puuta omasta metsästään, luetaan puu vaihto-omaisuuteen EVL 12 §:n pääsäännön mukaisesti vasta hakkuun tapahduttua.⁹⁵

Jaakko Voipion mukaan metsänhakkuusopimuksella ostettujen puitten lukemista vaihto-omaisuuteen voidaan pitää malliesimerkkinä siitä, miten eräiden etutahojen yhteensattuvat intressit saavat aikaan lakiin tehtävän poikkeuksen pääsäännöstä.⁹⁶ Jo liikeverotuksen uudistamistoimikunta ehdotti metsänhakkuusopimuksella hankittujen, leimattujen puiden lukemista ostajan vaihto-omaisuuteen. Puiden leimaus erottaa myydyt puut myymättömistä puista. Ehdotukseen on mahdollisesti vaikuttanut metsäteollisuuden tarve ajoittaa hakkuut puun tarpeen mukaan ja kirjata puun hankinnan kulut menoiksi mahdollisimman nopeasti. Metsänomistajien tavoitteena taas on saada puukaupoista kauppahintaa mahdollisimman nopeasti eikä vasta silloin kun hakkuu tapahtuu. Suomen Teollisuusliitto ja Suomen Puunjalostusteollisuuden Keskusliitto esittivät uudistamistoimikunnan mietinnöstä antamassaan yhteisessä lausunnossa, että myös hankintakaupat, joissa metsänomistaja hoitaa puun korjuun, tulisi lukea ostajan varastoon. Muutoin hankintasopimukset joutuisivat epäedullisempaan asemaan kuin metsänhakkuusopimukset. Asiaan ei kuitenkaan puututtu tarkistustoimikunnassa eikä hallituksen esityksessä. Hallitus esitti metsänhakkuusopimuksella hankittujen, leimattujen puiden lukemista ostajan vaihto-omaisuuteen. Eduskunnassa sekä Suomen Puunjalostusteollisuuden Keskusliitto että Maataloustuottajain Keskusliitto esittivät metsänhakkuusopimuksen tilalle metsäkauppasopimusta, joka käsittää myös hankintasopimukset. Valtiovarainministeriö taipui esittämään veroliokunnassa säännösesityksen muuttamista. Hyväksytyksi tuli sanamuoto, joka kattoi sekä metsänhakkuusopimuksen että hankintasopimuksen, eikä leimausta enää edellytetty.

Puukauppaa käydään toisinaan avohintaan, jos markkinatilanne on selkiintymätön. Avohintaan tehdyllä kauppasopimuksella ostetut puut ostaja voi lukea vaihto-omaisuuteensa vasta joko siinä vaiheessa kun puutavaran hinta on muuttunut kiinteäksi tai siinä vaiheessa kun puutavara on luovutettu ostajalle.

⁹³ Andersson-Ikkala 2000 s. 209–210.

⁹⁴ HE 172/1967 vp s. 10–11.

⁹⁵ Tikka-Nykänen s. 12:9.

⁹⁶ Voipio 1979 s.101–103.

Säännöksen sanamuoto edellyttää markkamääräistä kauppahintaa. Toistaiseksi kotimaista puukauppaa käydään edelleen markkoissa, vaikka euromääräinen kaupakin on jo mahdollista. Ulkomailta Suomeen tuotavan puun kauppa on suurelta osin dollarimääräistä. Tällaista puuta ostaja ei EVL 13 §:n sanamuodon mukaisen tulkinnan mukaan voi lukea vaihto-omaisuuteensa vielä ostohetkellä.⁹⁷ Raakapuuta on tuotu Suomeen viime vuosina reilu kymmenen miljoonaa kuutiometriä vuodessa eli vajaa 20 prosenttia teollisuuden raakapuusta. Kuvasta 6-3 havaitaan, että puun tuonti lisääntyi 1990-luvulla.

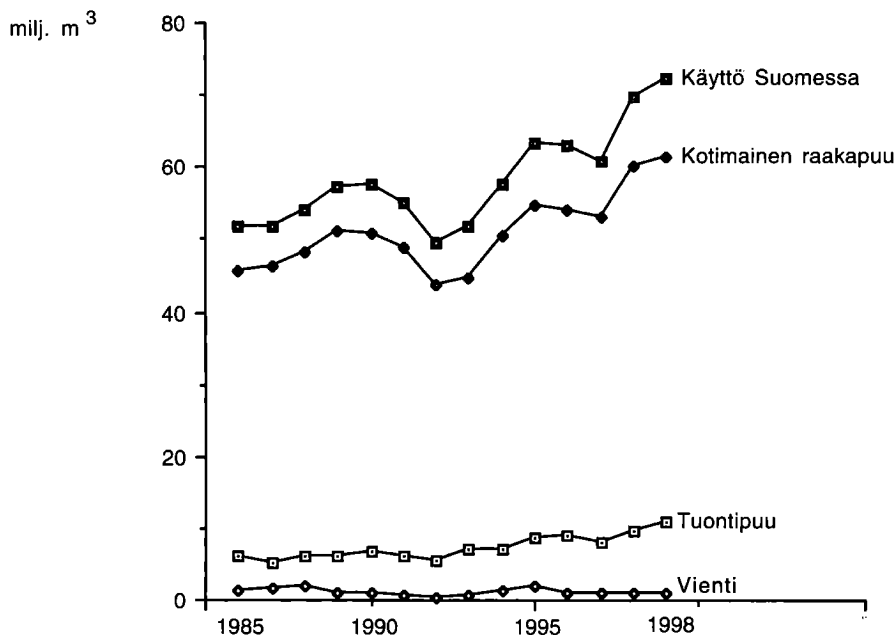
Kiinteäksi kauppahinnaksi katsotaan, että puutavaran hinta on sopimuksessa sitovasti määritelty esimerkiksi kuutiometriä tai koko myytävää erää kohden. Kiinteän hinnan vaatimukseen kuuluu, ettei hinta riipu tulevasta hintakehityksestä. Puutavaralla ei Suomessa ainakaan laajassa mitassa käydä johdannaiskauppaa, vaikka puun hintojen suuresta vaihtelusta johtuvien riskien hallintaan johdannaiskauppa olisi omiaan.⁹⁸

Tapauksessa KHO 1994 B 511 metsäteollisuusyritys tarjosi metsänomistajille kaupantekohetkellä sovittavan kauppahinnan lisäksi niin kutsutun hinnastotakuun. Yhtiö sitoutui korottamaan 15.9.1993–28.2.1994 välisenä aikana tehtävien puukauppojen hintoja, jos yhtiö korottaa omaa ohjehinnastoaan 28.2.1994 mennessä. Puun ostosopimuksissa puutavaran laatu oli määritelty ja lisäksi oli sovittu selkeä yhtenäinen alue, jota sopimus koskee. Yhtiö kirjasi ostetun puun kirjanpidossaan varastoon metsäkauppasopimuksen tekemisestä lukien. Yhtiö haki ennakkotietoa siitä, luetaanko takuuhinnalla ostetut puut yhtiön vaihto-omaisuuteen kauppasopimuksen tekemisestä vai luovutusajankohdasta lukien. KVL katsoi 1.11.1993 antamassaan ennakkotiedossa, että puut luetaan ostajan vaihto-omaisuuteen vasta puutavaran luovutusajankohdasta lukien. Perusteena oli, ettei yhtiön ollut katsottava ostavan puutavaraa kiinteään markkamääräiseen hintaan EVL 13 §:n mukaisesti.

Yhtiö perusteli muutoshakemustaan KHO:ssa sillä, että kauppahinta on kiinteä, koska se ei alene. Hinnan nousu riippuu pelkästään ostajan tahdonilmaisesta. Kysymys ei ole avohinnasta, koska hinta ei voi muuttua rajoituksetta. Takuuehtoista kauppaa voisi verrata sopimusperusteiseen, takautuvasti tehtävään kauppahinnan oikaisuun, joka on yrityskaupoissa yleistä. Kirjanpidon varovaisuusvaatimukset täyttyvät, kun puu kirjataan alimman arvon periaatteen mukaisesti. KHO ei muuttanut KVL:n päätöstä. Vähemmistöön jäänyt hallintoneuvos olisi lukenut puut ostajan vaihto-omaisuuteen kauppasopimuksen tekemisestä lukien hinnastotakuusta riippumatta. Hänen perustelunsa oli, että hinnastotakuu voi merkitä ainoastaan

⁹⁷ Vertaa Andersson–Ikkala 2000 s. 216.

⁹⁸ Puufutuurien ja puuoptioiden markkinoista ks. Vepsäläinen–Kuula 1992. Johdannaisinstrumenteista ks. Kiviranta et al 1999 s. 215–217.



Kuva 6-3. Raakapuun vienti ja tuonti sekä käyttö Suomessa vuosina 1985–1998. Lähde: Metsätilastollinen vuosikirja 1999 s. 235.

sovitun kauppahinnan korottamista siinä tapauksessa, että lyhyellä ajanjaksolla ostaja ottaa käyttöön uuden, korotetun hinnaston.

Suurilla metsäteollisuusyrityksillä on niin sanottuja metsäpalvelusopimustiloja. Sopimustiloilta korjataan nykyään noin viidennes kaikesta yksityismetsien puusta. Tyypillinen sopimustila on suurehko, vähintään sadan hehtaarin yksityismetsälö. Sopimusehtojen mukaan metsänomistaja sitoutuu myymään puuta yhtiölle, joka yleensä vastaavasti sitoutuu hoitamaan joiltain osin tilan muitakin metsäasioita. Metsänomistuksen rakennemuutos, jonka seurauksena metsänomistajat ovat entistä kauempana metsistään, on omiaan lisäämään kysyntää metsäpalvelusopimuksille. Metsäteollisuuden kannalta sopimukset varmistavat puun saantia kaikissa markkinatilanteissa, mutta toisaalta aiheuttavat ylimääräisiä kustannuksia.

Metsäpalvelusopimuksissa puun hinta on yleensä sidottu sopimuskumppanina olevan yrityksen hinnastoon. Metsäteollisuusyritykset tarkistavat omia hinnastojaan markkinatilanteen mukaan. Metsäpalvelusopimukseen saattaa sisältyä takuu-hintaehto, jonka perusteella sopimuksen nojalla korjatun puun hintaa korotetaan jälkikäteen puun hintatason noustessa. Myös erilaisia bonusjärjestelmiä pitkäaikai-

sille sopimusasiakkaille esiintyy. Koska metsäpalvelusopimusta ei tehdä kiinteään hintaan, yhtiö ei voi lukea metsäpalvelusopimuksen perusteella ostettavaa puutavaraa omaksi vaihto-omaisuudekseen ennen kuin puutavara on korjattu. Toisaalta hinta lähestyy luonteeltaan kiinteää kauppahintaa, jos metsäpalvelusopimuksen perusteella tehtävään puukauppasopimukseen kirjataan yksikäsitteisesti ne ehdot, joiden mukaan hinta määräytyy. Kun metsäpalvelusopimukset ovat metsänomistuksen rakennemuutoksen seurauksena selvästi lisääntymässä, voisi tilannetta luonnehtia toteamalla, ettei EVL 13 §:n metsäkauppasopimuksia koskeva erityissäännös enää tänä päivänä ole sanamuodoltaan metsäteollisuuden kannalta paras mahdollinen.

Metsäkauppasopimuksella hankitun puun lukeminen ostajan vaihto-omaisuuteen jo kauppasopimuksen perusteella edellyttää säännöksen sanamuodon mukaan, että puut on ostettu määrätyltä alueelta. Alueen yksilöimiseksi riittää yleensä kiinteistön yksilöiminen.⁹⁹ Metsänomistajan ja metsäteollisuusyrityksen välisessä puukaupassa on yleisesti käytössä kolme kauppamuotoa: metsänhakkuuoikeuden kauppa, hankintakauppa ja käteiskauppa. Käteiskaupassa puu on jo korjattu ja kuljetettu tienvarteen, kun kauppa tehdään. Käteiskaupassa on kysymys normaalista irtaimen omaisuuden kaupasta, johon sovelletaan EVL 13 §:n pääsääntöä. Ostaja voi lukea metsäkauppasopimuksella kiinteään hintaan määrätyltä alueelta ostetut puut vaihto-omaisuuteensa, vaikka myyjänä olisi ollut joku muu kuin metsänomistaja, esimerkiksi käyttöoikeuden haltija.

Tapauksessa KHO 1970 II 548 puutavarayhtiö oli ostanut Metsähallitukselta pinotavaraa hankintasopimuksilla, joissa hankinta-alue oli määritelty Metsähallituksen piirikuntajaon mukaan. Koska puutavaran hankinta-aluetta ei ollut yksilöity leimikkokohtaisesti, yhtiö ei voinut lukea puutavaraa vaihto-omaisuuteensa ennen luovutusta. Metsähallituksen hallinnassa olevien metsien vallitseva kauppatapa on hankintakauppa.

Hankintakaupassa metsänomistaja sitoutuu toimittamaan tietyn määrän puuta sovittuun ajankohtaan mennessä. Normaalisti hankintakaupassa yksilöidään se alue, jolta metsänomistaja aikoo puun korjata, jolloin ostaja voi lukea puun vaihto-omaisuudekseen jo sopimuksen tekemisestä lukien. Yleisin puukaupan muoto on metsänhakkuuoikeuden kauppa, jossa metsänomistaja luovuttaa ostajalle oikeuden korjata tietyltä alueelta sopimuksen mukaiset puut. Metsänhakkuuoikeuden kauppa ei ole mahdollista tehdä ilman alueen yksilöintiä. Ostaja voi kirjata niin sanotulla pystykaupalla ostamansa puut vaihto-omaisuuteensa jo kauppasopimuksen tekemisestä lukien, jos EVL 13 §:n poikkeussäännöksen kaksi muuta edellytystä täyttyvät.

⁹⁹ Andersson-Ikkala 2000 s. 215.

Kiinteän kauppahinnan ja määrätyn alueen ohella myös puutavaralajit tulee määritellä metsäkauppasopimuksessa, jotta ostaja voisi lukea puut vaihto-omaisuuteensa sopimuksen tekemisestä lukien. Puukauppaa koskevissa sopimuksissa käytetään yleisimmin vakiopuutavaralajeja (esimerkiksi mäntytukki ja kuusikuitupuu), joille määritellään vähimmäislaatuvaatimukset. Suuret metsäteollisuusyhtiöt liittävät puukauppasopimuksiinsa vakiosopimusehdot, joihin kuuluvat puutavaralajien mitta- ja laatuvaatimukset. EVL 13 §:n poikkeussäännöksessä ei sen sijaan edellytetä, että ostettu puumäärä olisi sopimuksessa tarkoin määrätty.¹⁰⁰ Lopullinen puumäärä saattaa poiketa alkuperäisestä arviosta. Tämän vuoksi vaihto-omaisuuteen alun perin kirjattua puitten arvoa joudutaan korjaamaan, kun lopullinen puumäärä selviää. Lopullinen puumäärä ei useinkaan ole alkuperäistä arviota pienempi, mikä sopii hyvin yhteen kirjanpidon varovaisuusperiaatteen kanssa.¹⁰¹

Tapauksessa KHO 1983 II 520 eräät metsäteollisuusyhtiöt olivat järjestäneet tehtaittensa puun hankinnan ja omistamiensa metsien hoidon yhteisen puunhankintayhtiön avulla. Puunhankintayhtiö toimi kunkin osakasyhtiön komissionäärinä. Kullekin tilivuodelle oli vahvistettu osakaskohtaiset ostopuun kiintiöt ja puutavaralajeittaiset puutilaukset. Tilivuoden lopullinen puun saanto-oikeus määräytyi tilivuoden päätyttyä osakkaiden todellisten puunkäyttötietojen perusteella. Puunhankintayhtiö osoitti kunkin puuerän jollekin osakkaalleen kauppakirjaan tehtävällä merkinnällä. Tilivuoden aikana puunhankintayhtiöllä oli oikeus tarpeen mukaan muuttaa puuerien osoituksia osakkaalta toiselle osakkaalle. Kirjanpidossa puunhankintayhtiön hallinnassa oleva puu oli merkitty kunkin osakkaan vaihto-omaisuuteen.

Toiminnan rationalisoimiseksi puunhankintayhtiö aikoi ryhtyä ostamaan puuta omissa nimissään osakkaiden yhteiseen lukuun. Osakkaiden tilinpäätöksiä varten puunhankintayhtiön hallinnassa olevat puut jaettaisiin osakkaiden kesken saanto-oikeuksien suhteessa. Ostettava puu ei olisi missään vaiheessa puunhankintayhtiön vaihto-omaisuutta. Ennakkotietoa haettiin siitä, voisiko osakasyhtiö tilinpäätöksessään lukea vaihto-omaisuuteensa ja aliarvostaa osakasyhtiön osuuden puunhankintayhtiön hallinnassa olevista metsänhakkuu- ja hankintasopimuksista. KVL katsoi 31.8.1981 antamassaan päätöksessä, että osakasyhtiö ei saisi lukea vaihto-omaisuuteensa puunhankintayhtiön hallinnassa olevia metsänhakkuu- ja hankintasopimuksia, koska ostettuja puita ei olisi eroteltu osakasyhtiölle. KHO kumosi KVL:n päätöksen ja lausui uutena ennakkotietona, että osakasyhtiö sai lukea vaihto-omaisuuteensa kysymyksessä olevat puuerät, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

¹⁰⁰ Andersson-Ikkala 2000 s. 215.

¹⁰¹ Ks. tarkemmin Järvinen et al 1998 s. 56.

- 1) osakasyhtiö esittää vuosittain selvityksen kaikesta puunhankintayhtiön päämiestensä yhteiseen lukuun ostamasta puutavarasta, joka tilikauden päätyessä on sen hallussa sekä tuon puutavaran jakautumisesta puutavaralajeittain kaikkien päämiesten kesken ja kullekin päämiehelle kuuluvan puutavaran hankintahinnasta;
- 2) osakasyhtiö esittää selvityksen siitä, ettei em. puutavaraa tai osaa siitä ole luettu puunhankintayhtiön vaihto-omaisuudeksi; ja
- 3) puunhankintayhtiön päämiesten kesken on voimassa sopimus, jonka mukaan vastuu puutavaraa kohdanneista vahingoista jakautuu puutavaralajeittain päämiesten kesken kunkin päämiehen osuuden mukaisessa suhteessa.

Kolmen jäsenen ja esittelijän kanta oli, ettei KVL:n päätöstä olisi muutettu. Ks. myös KVL 1970:364, KVL 1971:177 ja KVL 1971:178.

6.2.5 Liikeomaisuuden hankintameno

EVL 14 §:n mukaan vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno on hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneitten muuttuvien menojen määrä. Jos hankintameno on kirjanpidossa luettu myös kiinteitä menoja, niitä käsitellään verotuksessa samalla tavoin.¹⁰² Muuttuvilla menoilla tarkoitetaan menoja, jotka tilikauden aikana riippuvat tuotannon määrästä. Ostetun hyödykkeen hankintameno luetaan myös kuljetusmaksut ja muut mahdolliset hyödykkeeseen välittömästi kohdistuvat menot.¹⁰³ Esimerkiksi metsäteollisuusyhtiön hankkiman metsäkiinteistön hankintamenoksi katsotaan maksetun kauppahinnan lisäksi muun muassa varainsiirtovero ja muut kaupasta mahdollisesti välittömästi aiheutuneet menot.

Ratkaisussa KVL 1970:324 yhtiö sai lukea vaihto-omaisuuteensa kuuluvien hakkuusopimusten hankintameno ostetun puutavaran lisäämistarkoituksessa suoritusta metsän lannoittamisesta aiheutuvat menot, kun yhtiö osti puutavaraa 3–7 vuoden hakkuusopimuksin ja suoritti metsän lannoituksen heti oston jälkeen. Metsää ei tosin suositella hakattavaksi näin pian lannoituksen jälkeen, koska lannoituksen vaikutus kestää yleensä pidempään.

Hankintameno ei kuitenkaan voida lukea eriä, joiden suorittamisvelvollisuus ei ole vielä syntynyt. Vaikka EVL 13 §:n poikkeussäännöksen mukaan määriteltä alueelta kiinteään hintaan ostetut puut, joiden laatu on määriteltä, saadaan lukea ostajan vaihto-omaisuuteen kauppasopimuksesta lukien, ei näiden puiden korjuukustannusta voida lukea vaihto-omaisuuden hankintamenoksi ennen kuin korjuu on

¹⁰² Mahdollisuus lukea kiinteitä menoja liikeomaisuuden hankintameno toteutettiin lainmuutoksella 1539/1992, joka tuli voimaan 1.1.1993. Ks. myös Weckman 1993 s. 13.

¹⁰³ Andersson–Ikkala 2000 s. 222.

tapahtunut. Käyttöomaisuuden hankintamenoksi katsotaan 30 §:n 2 momentin ja 35 §:n mukaan myös omaisuuden laajennus-, muutos-, uudistus- ja muut vastaavat perusparannusmenot sekä verovelvollisen vaatimuksesta suurehkot korjausmenot.

Tämä sääntö pätee metsänhakkuuoikeuden kauppaan. Sen sijaan hankinta-kaupalla ostetun puun korjuukustannus on jo mukana metsäkauppasopimuksen mukaisessa hankintahinnassa, ja myös korjuukustannuksen suoritusvelvollisuus syntyy ostajalle sopimuksen tekohetkellä. Siten hankintakaupalla ostetun puun korjuukustannus kirjataan vaihto-omaisuuden hankintamenoon samalla kertaa kun hankintapuun kantohintaosuus.

Ajatellaan esimerkiksi tilannetta, jossa metsäteollisuusyritys tekee vuonna 1995 metsänhakkuusopimuksen. Sopimuksen mukainen arvioitu kauppahinta on 100 000 markkaa. Yritys kirjaa verovuonna 1995 vaihto-omaisuuteensa 100 000 markan lisäyksen. Sopimuksen mukainen hakkuu suoritetaan vuonna 1996. Hakkuussa kertyy puutavaraa 110 000 markan arvosta. Hakkuu ja puutavaran kuljetus maksavat yritykselle 25 000 markkaa. Yritys kirjaa verovuonna 1996 vaihto-omaisuuteensa 35 000 markan lisäyksen. Vaihto-omaisuuteen luettua hankintamenoa kirjataan kuluksi sitä mukaan kun yritys luovuttaa tuotteita eteenpäin.

EVL 14 §:n 2 momentin mukaan vaihto-omaisuuden suuruus verovuoden lopussa määritetään olettaen, että samanlaiset hyödykkeet on luovutettu tai kulutettu samassa järjestyksessä kuin ne on hankittu.¹⁰⁴ Jos verovelvollinen osoittaa asianlaidan toiseksi, tästä niin sanotusta FIFO-säännöstä voidaan poiketa. Arvo-osuuk-sien hankintameno määritetään 3 momentin mukaan samalla tavoin. Arvo-osuuksiin sovelletaan FIFO-oletusta riippumatta siitä, kuuluvatko arvo-osuudet rahoitus-, vaihto-, käyttö- vai sijoitusomaisuuteen. Muiden hyödykkeiden kuin arvo-osuuk-sien osalta FIFO-oletusta sovelletaan vain vaihto-omaisuuteen. Käyttöomaisuus-hyödykkeet ovat yleensä siinä määrin helposti yksilöitävissä, että todellinen han-kintameno pystytään selvittämään.

Vastikkeetta saadun liikeomaisuuden hankintamenoksi katsotaan EVL 15 §:n mukaan hyödykkeen todennäköinen luovutushinta saannon hetkellä tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta sinä hetkenä, kun hyödyke otetaan elinkeinotoimin-nan käyttöön. Jos vastikkeetta on luovutettu liike kokonaisuudessaan, vähennetään hankintameno kuitenkin samalla tavoin kuin se olisi vähennetty luovuttajan vero-tuksessa. Tulolähdesiirroissa 15 § ja 51 a § voivat tulla samalla kertaa sovellettavik-

¹⁰⁴ FIFO-säännön mukaan esimerkiksi metsäteollisuusyhtiön vaihto-omaisuudesta poistetaan tilikau-della käytettyä puumäärää vastaava osuus aloittaen vanhimmista puutavaraeristä. Tästä voidaan kuitenkin poiketa, jos yhtiö osoittaa, että tuotannossa käytetyt puutavaralajit poikkeavat FIFO-säännön osoittamista puutavaralajeista.

si.¹⁰⁵ Tällainen tilanne syntyy esimerkiksi silloin, kun liiketoiminnan tunnusmerkit täyttävää sahaustoimintaa harjoittava verovelvollinen ottaa maatalouden tulolähteen kuuluneen traktorin elinkeinotoiminnan käyttöön ja traktori on saatu perintönä. Traktorin vähennyskelpoisena hankintamenona pidetään sen todennäköistä luovutushintaa tulolähdesiirron tapahtuessa. Vastaava erä luetaan maatalouden tulolähteen tuloksi.

Tapauksessa KHO 1995 B 501 verotusasiamies oli vaatinut lääninoikeudelta, että metsäteollisuusyhtiön myymien metsäkiinteistöjen luovutusvoittoon lisättäisiin tulo- ja varallisuusverolain 70 §:n 2 momentissa tarkoitettu, viiden edellisen vuoden aikana kiinteistöiltä hakatun puun arvo. Kiinteistöt kuuluivat yhtiön käyttöomaisuuteen. Vaihtoehtoisen vaatimuksen mukaan kiinteistöjen luovutuksiin tulisi soveltaa suoraan tulo- ja varallisuusverolain myyntivoittoverotusta koskevia säännöksiä. Vastineessaan yhtiö vetosi muun muassa tapaukseen KHO 15.10.1991 T 3615, jossa puutavarayhtiön metsäkiinteistöjen myyntiin sovellettiin EVL:n luovutusvoittoa koskevia säännöksiä. Lapin LO katsoi 28.10.1994 antamassaan päätöksessä, että yhtiön luovuttamia metsäkiinteistöjä oli pidettävä sen käyttöomaisuutena, ja niiden luovutusvoittojen verotukseen oli sovellettava EVL:n säännöksiä. KHO ei muuttanut LO:n päätöstä.

Tulo- ja varallisuusverolain 70 §:n 2 momentin säännöstä vastaa TVL 46 §:n 7 momentti, jota sovelletaan pelkästään MVL:n mukaisen metsätuloverotuksen piiriin siirtymäkaudeksi jääneisiin metsiin. Sen sijaan TVL:n mukaisen metsätuloverotuksen piirissä olevien metsien luovutusvoittoa laskettaessa ei oteta huomioon luovutusta edeltäneitä hakkuutuloja.

Yhteenvetona voi todeta, että EVL:n tulo- ja menokäsite on laaja. Metsäteollisuusyrityksen metsätaloudessa oman metsän puutavaran käyttöönottoa elinkeinotoimintaan ei erikseen veroteta, vaan veronalaista elinkeinotuloa syntyy metsäteollisuustuotteita luovutettaessa. Puun korjuun ja kasvatuksen menot ovat vähennyskelpoisia. EVL:ssä säädetyssä metsätuloverotuksessa ei kuitenkaan sovelleta metsävähennystä eikä menovarausta.

Metsäteollisuusyrityksen metsätilat kuuluvat käyttöomaisuuteen. Raha-, vakuutus- ja eläkelaitosten toimintansa turvaamiseksi hankkimat metsäkiinteistöt kuuluvat yleensä sijoitusomaisuuteen. Metsäteollisuusyrityksen omasta metsästä korjattu puutavara kuuluu vaihto-omaisuuteen. Poikkeussäännöksen nojalla puun ostaja voi lukea metsäkauppasopimuksen perusteella määrätyltä alueelta kiinteään markkamääräiseen hintaan ostetut, laadultaan määritellyt puut vaihto-omaisuuteensa. Metsänhakkuoikeuden kaupassa ostaja ei voi lukea puun korjuusta aiheutuvia menoja vaihto-omaisuuteen ennen korjuuta.

¹⁰⁵ Andersson–Ikkala 2000 s. 238.

6.3 Tulon ja menon jaksottaminen

Tässä luvussa tarkastellaan verotuksellisesti relevanttien tulo- ja menoerien kohdistamista kullekin verovuodelle. Pitkävaikutteisten menojen, kuten esimerkiksi metsänhoitotöiden menojen, kuluksi kirjaamiseen joudutaan ottamaan kantaa niin verotuksessa kuin myös kirjanpidossa. Lisäksi käydään läpi vaihto-omaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenon jaksottamista. Erityisesti tarkastellaan metsäteollisuusyrityksen ostaman puutavaran ja metsäkiinteistöjen hankintamenon jaksottamista.

6.3.1 Yleiset jaksottamissäännökset

EVL 19 §:n 1 momentin mukaan tulo on sen verovuoden tuottoa, jonka aikana se on saatu rahana, saamisena tai muuna rahanarvoisena etuutena.¹⁰⁶ Koska tulo katsotaan hallituksen esityksen perustelujen mukaan suoritteesta saaduksi vastikkeeksi, ei tuloa voi syntyä ennen suoritteen luovuttamista. Sitova sopimus suoritteen luovuttamisesta ei vielä synnytä verotettavaa tuottoa, vaikka sopimuksen perusteella olisi jo saatu ennakkomaksua. Toisaalta suoritteen luovuttaminen kypsyttää tulon tuotoksi, vaikka ostajalle olisi myönnetty maksuaikaa. Jos tuotoksi kirjattu saaminen jääkin saamatta, se kirjataan kuluksi. Syntyperusteeltaan riitaista saamista ei ole aiheellista kirjata tuotoksi.¹⁰⁷

Merkitykseltään vähäiset tuloerät saadaan kuitenkin EVL 19 §:n 1 momentin mukaan lukea tuotoksi maksuperusteen mukaan. Säännöksen perustelujen mukaan maksuvuoden tuotoksi saadaan lukea poikkeuksellinen tai yrityksen liikevaihtoon nähden vähäinen tulo.¹⁰⁸ Pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo voidaan saman pykälän 2 momentin mukaan lukea tuotoksi valmistusasteen perusteella, jos kirjanpidossa on noudatettu samaa jaksotusta.

Ennakkoon saadut korot ja vuokrat jaksotetaan EVL 20 §:n mukaan verovelvollisen vaatimuksesta yhtä suurina vuotuisina erinä niiden verovuosien tuotoiksi, joilta ne on saatu. Samoin voidaan menetellä muunkin ajan kulumisen perusteella määräytyvän tuloerän osalta, jos se kohdistuu osittain tai kokonaan vähintään kahteen seuraavaan verovuoteen. Viimeksi mainittu tuloerä voidaan kuitenkin jaksottaa enintään kymmenelle vuodelle. Liiketoiminnassa yli kymmeneksi vuodeksi etukäteen saadut tulot ovat harvinaisia. Tällainen tilanne syntyy silloin, kun metsäteollisuusyritys vuokraa määräosan elinkeinotoimintaan käytettävästä metsäkiinteistöstä yli kymmenen vuoden ajaksi ja vuokra maksetaan kerralla etukäteen.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Ks. myös Wikström 1985 s. 243 sekä Helminen–Ossa 1998 s. 172–175.

¹⁰⁷ Andersson–Ikkala 2000 s. 269–270. Ks. myös Tikka–Nykänen s. 10:1.

¹⁰⁸ HE 165/1981 vp s. 3.

¹⁰⁹ Esimerkiksi puhelinyhtiöt ovat tehneet 30 vuoden maanvuokrasopimuksia linkkimastoja varten.

EVL 22 §:n mukaan meno on pääsääntöisesti sen verovuoden kulua, jonka aikana sen suorittamisvelvollisuus on syntynyt. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan meno on tuotantontekijästä suoritettu vastike. Velvoitteen erääntyminen ei ole siis menonkaan osalta edellytyksenä kuluksi kirjaamiselle. Vähäiset menot voidaan lukea kuluksi maksuperusteen mukaan. Posti-, puhelin- ja lomakemenot ovat yleensä vähäisiä. Menetykset luetaan sen vuoden kuluiksi, jonka aikana ne on todettu. Jos menetyksestä myöhemmin saadaan vakuutus- tai muu korvaus, se luetaan sen verovuoden tuotoksi, jonka aikana saamisoikeus on syntynyt (ks. EVL 5a §).

Suuressa metsäteollisuusyhtiössä pienehköjen metsänhoitotöiden menot ovat yleensä vähäisiä (tai täysin merkityksettömiä) suhteessa yrityksen liikevaihtoon ja tulokseen. Toisaalta myös menon absoluuttisella suuruudella on merkitystä sovellettaessa EVL 22 §:ää. Vaikuttaa siltä, että osa metsänhoitotöiden menoista on mahdollista kirjata kuluksi EVL 22 §:n tarkoittamana vähäisenä menoeränä maksuvuodelle. Esimerkiksi yksittäisellä metsikkökuviolla tehty taimikonhoitotyö voitaisiin joissain tapauksissa katsoa vähäiseksi menoeräksi.¹¹⁰

Korko ja vuokra sekä muu ajan kulumisen mukaan määräytyvä meno jaksotetaan EVL 23 §:n mukaan sille verovuodelle, jolta se suoritetaan. Säännös koskee sekä etukäteen että jälkikäteen suoritettuja eriä. Uuden teollisuuslaitoksen rakentamisen rahoittamisesta johtuneet rakennusaikaiset korot voidaan kuitenkin vähentää verovelvollisen vaatimuksesta enintään kymmenen prosentin vuotuisin poistoin. Perusteluna on, että teollisuuslaitoksen rakennustyötä ei normaalisti pystytä rahoittamaan tulo-rahoituksella, ja tappiontasaussäännöksistä huolimatta olisi joissain tilanteissa kohtuutonta vaatia korkoja vähennettäviksi sinä vuonna, kun koron suorittamisvelvollisuus on syntynyt.¹¹¹

Metsänhoitomaksu voitaneen katsoa ajan kulumisen perusteella määräytyväksi menoksi. Metsänhoitomaksun eräpäivä on viime vuosina ollut joulukuun alkupuolella, ja maksu koskee edellistä vuotta. EVL 23 §:n mukaan metsänhoitomaksu kirjataan siten eräpäivää edeltävän vuoden kuluksi. Suurilla metsäteollisuusyhtiöillä on yleensä ollut vanhan metsänhoitoyhdistyslain (558/1950) 8 §:n 4 momentissa tarkoitettu oikeus metsänhoitomaksun neljänneksen suorittamiseen. Neljännesmaksujen jaksottamiseen soveltuvat samat säännöt kuin täysien metsänhoitomaksujen jaksottamiseen. Uuden metsänhoitoyhdistyslain (534/1998) 10 §:n mukaan metsänomistaja voi tietyillä edellytyksillä saada vapautuksen metsänhoitomaksusta, mutta neljännesmaksuoikeutta uusi laki ei tunne.

¹¹⁰ Maksuperusteinen kirjaus merkitsee yleensä myöhemmpää ajankohtaa kuin suoriteperusteinen kirjaus. Kulukirjaamisen myöhentäminen ei verosuunnittelun kannalta ole normaalisti tarkoituksenmukaista. Toisaalta vähäisillä menoerillä ei ole merkitystä tuloksen kannalta. Ks. myös Vahtera 1993 s. 34.

¹¹¹ Ks. tarkemmin Andersson-Ikkala 2000 s. 296–301.

EVL 24 §:n mukaan kolmen tai useamman vuoden ajan tuloa kerryttävä tai säilyttävä meno vähennetään yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusaikanaan.¹¹² Jos todennäköinen vaikutusaika on yli kymmenen vuotta, meno vähennetään kymmenenä verovuotena. Tasapoistomenetelmä on siten pääsääntö. Säännös ei koske vaihto-, sijoitus- eikä käyttöomaisuuden hankintamenoja, joiden jaksottamisesta säädetään EVL III osan 2 ja 3 luvussa. Aineettoman oikeuden hankintamenon jaksottamista koskeva erityissäännös on 37 §:ssä.

Menoerän todennäköisen vaikutusajan pystyy yleensä parhaiten arvioimaan verovelvollinen itse.¹¹³ Poistoina ei kuitenkaan 54 §:n 2 momentin mukaan saa vähentää suurempaa määrää kuin mitä kirjanpidossa on verovuonna ja aikaisemmin vähennetty.¹¹⁴

Kiinteistöllä suoritettava metsänhoitotyö edustaa menoerää, jonka odotetaan tuottavan tuloa vasta huomattavan pitkän ajan jälkeen. Tästä johtuen valtaosa elinkeinotoimintaan käytettävän metsäkiinteistön metsänhoitotöiden menoista vähennetään EVL 24 §:n mukaan. Kymmenen vuoden enimmäispoistoaikaa sovelletaan ainakin metsän uudistamisen, nuoren metsän hoidon, pystykarsinnan ja metsäsuunnittelun menoihin. Metsätaloudessa on vähän sellaisia toimenpiteitä, joiden todennäköinen vaikutusaika on alle kymmenen vuotta. Kivennäismaiden kasvatuslannoituksen vaikutusaika on yleensä 6–8 vuotta. Alle kolmen vuoden vaikutusaika voidaan katsoa olevan esimerkiksi metsätien lanauksella ja tienvarren rai-vauksella. Viimeksi mainitut menot jaksotetaan EVL 22 §:n mukaan sen verovuoden kuluksi, jonka aikana työ on suoritettu.

Metsätalouden liiketaloustieteessä on perinteisesti lähdetty siitä, että metsätalouden menot jaksotetaan investoinnin todennäköisen vaikutusajan mukaan.¹¹⁵ Metsänuudistamisen menot tulisi siten periaatteessa jaksottaa koko kiertokaudelle. Käytännössä joudutaan liiketaloudellisessa tuloslaskennassakin soveltamaan lyhempää jaksotusperiodia. On selvää, ettei tuloslaskennassa sen enempää kuin verotuksessa voida jaksottaa menoja 50–100 vuoden aikavälille.

Suurmetsänomistajien metsissä metsänhoitotöitä tehdään yleensä isoina kokonaisuuksina. Koska metsikkökuvio on metsätalouden suunnittelun ja järjestelyn perusyksikkö, metsikkökuviojako vaikuttaa luontevalta myös kulukirjauksessa. Siten ison metsänhoitotyökokonaisuuden menojen vähentäminen voidaan aloittaa verovuoden aikana käsiteltyjen metsikkökuvioiden menojen osalta. Metsikkökuvion pinta-ala on yksityismetsissä keskimäärin 1–2

¹¹² Säännös ilmentää selvästi meno-tulo -teorian perusajatusta menojen kohdistamisesta vastaavien tuloerien kohdalle. Ks. myös Järvinen et al 1998 s. 47–48.

¹¹³ Andersson–Ikkala 2000 s. 302.

¹¹⁴ Ks. tarkemmin Leppiniemi 1993 s. 28–33.

¹¹⁵ Chapman 1926 s. 101.

hehtaaria ja metsäteollisuusyhtiöiden metsissä enemmän. Metsänlannoitus eroaa maataloudessa suoritettavista lannoituksista kestoajan suhteen. Kivennäismailla toteutettavat metsänlannoitukset vaikuttavat 6–8 vuotta, kun taas turvemaiden lannoitus voi lisätä puuston kasvua useamman vuosikymmenen ajan. Metsänlannoitus oli vielä 1970-luvulla yleinen toimenpide, mutta 1990-luvulla se käytännöllisesti katsoen loppui.

KPL 7 luvun mukaan ammatinharjoittaja ei ole velvollinen pitämään suoriteperusteista kirjanpitoa.¹¹⁶ EVL 27 a §:n mukaan toimitetaan myös verotus maksuperusteisesti, jos ammatinharjoittaja on pitänyt kirjanpitonsa ja laatinut tuloslaskelmansa maksuperusteisesti. Ammatinharjoittaja saa noudattaa suoriteperusteista kirjanpitoa. Ammatinharjoittajan on joka tapauksessa jaksotettava käyttöomaisuudesta saatut luovutushinnat ja muut vastikeet sekä vaihto- ja käyttöomaisuuden hankintamenot EVL III osan 2 ja 3 luvun säännösten mukaan, elleivät ne ole 19 ja 22 §:ssä tarkoitettulla tavalla vähäisiä. EVL 27 a § saattaa joissain tilanteissa tulla sovellettavaksi myös metsätalouteen.

Tällainen tapaus voisi olla esimerkiksi puuseppä, joka valmistaa huonekaluja omasta metsästään saatavasta puusta. Toiminta ei olisi luonteeltaan teollista, vaan nimen omaan käsityöhön ja puusepän ammattitaitoon perustuvaa yksittäiskappaleiden valmistusta, jolloin kysymys olisi ammattitoiminnasta. Jos metsää käytettäisiin pääasiassa huonekalujen raaka-aineeksi, se kuuluisi elinkeinotoiminnan varallisuuteen. Puuseppä voisi kirjata metsätalouden liiketahtumat EVL 27 a §:n nojalla maksuperusteisesti.

6.3.2 Vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksottaminen

Vaihto-omaisuuden hankintameno on EVL 28 §:n 1 momentin mukaan sen verovuoden kulua, jona vaihto-omaisuus on luovutettu, kulutettu tai menetetty. Verovuoden päättyessä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenosta on kuitenkin verovuoden kulua se osa, joka ylittää vastaavan vaihto-omaisuuden hankintaan verovuoden päättyessä todennäköisesti tarvittavan hankintamenon tai siitä samana ajankohtana todennäköisesti saatavan luovutushinnan. Säännöksen perustelujen mukaan vaihto-omaisuus arvostetaan niin sanotun alimman arvon periaatteen mukaisesti.¹¹⁷

Alkuperäisen EVL 28 §:n mukaan verovelvollisella oli lisäksi oikeus vähentää verovuoden kuluna enintään puolét alimman arvon mukaan määritetystä vaihto-omaisuuden arvosta. Säännös ilmensi alkuperäisen EVL:n kasvuha-

¹¹⁶ Ks. tarkemmin Järvinen et al 1998 s. 471–475.

¹¹⁷ HE 203/1992 vp s. 22.

kuisia tavoitteita. Tämä niin sanottu varaston aliarvostusmahdollisuus oli aikoinaan merkittävä tuloksentasauksen väline.¹¹⁸ Mahdollisesti joissain yrityksissä hankittiin liiketoiminnan kannalta ylisuuria varastoja aliarvostusmäärän kasvattamiseksi. Toisaalta vuotuinen inflaatiovauhti oli EVL:n voimassaolon alkuaikoina lähes kymmenkertainen nykyiseen verrattuna. Vaihto-omaisuuden aliarvostuksella pystyttiin osittain eliminoidaan inflaatiovoittoja, kun verotus toimitetaan nominalismin periaatteella. Suuret investoinnit vaihto-omaisuuteen heikensivät yritysten mahdollisuuksia laajentaa toimintaa uusille alueille ja kasvattivat pääoman suhteellista osuutta yritystoiminnassa muihin tuotannontekijöihin verrattuna. Vaihto-omaisuuden aliarvostuksen enimmäismäärää alennettiin vähitellen, ja vuoden 1993 verouudistuksessa aliarvostusmahdollisuus poistettiin kokonaan (L 1539/1992). Muutos perustui pyrkimykseen laajaan veropohjaan ja alhaiseen yhteisöverokantaan, mitkä toteutuivatkin kohtalaisesti.

EVL 54 §:n 1 momentin mukaan vaihto-omaisuuden hankintamenon vähentäminen edellyttää vastaavaa kirjausta kirjanpidossa. KPL 5 luvun 6 §:n 1 momentissa säädetään, että jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kirjattava kuluksi. Säännös ilmentää kirjanpidossa pakollisena noudatettavaa varovaisuuden periaatetta.¹¹⁹ Kirjanpitoa ja verotusta normittavat säännökset ovat tältä osin yhtenevät.¹²⁰ Todennäköinen hankintameno lasketaan sen mukaan, kuinka paljon hyödykkeen hankinnasta aiheutuisi menoja, jos hyödyke hankittaisiin tavanomaisissa erissä verovuoden päättyessä. Todennäköisellä luovutushinnalla tarkoitetaan sitä hintaa, jonka verovelvollinen olisi saanut, jos hän olisi myynyt hyödykkeen verovuoden päättyessä tavanomaisessa myyntierässään.¹²¹

Metsäteollisuusyrityksen vaihto-omaisuuden yhtenä eränä on jalostusprosessia varten hankittu puu. Puun hankintamenoon kuuluvat EVL 14 §:n nojalla puun kantohinta sekä puutavaran valmistuksesta ja jalostuspaikalle kuljettamisesta ja varastoimisesta aiheutuneet menot. EVL 28 §:n mukaan puun hankintameno kirjataan pääsääntöisesti sen verovuoden kuluksi, jolloin puusta valmistetut tuotteet on luovutettu eteenpäin. Metsäteollisuuden tuotteista valtaosa myydään ulkomaille. Ulkomaankaupassa luovutuskriteerin täytyminen riippuu sovitusta toimitusehdosta.

Vaihto-omaisuuteen kuuluvan puun hankintameno kirjataan verovuoden kuluksi myös silloin, kun puu on menetetty. On harvinaista, että yrityksen raakapuuvarasto

¹¹⁸ Andersson-Ikkala 2000 s. 316–317.

¹¹⁹ Ks. tarkemmin Järvinen et al 1998 s. 417–420.

¹²⁰ Verotuksen kirjanpitosidonnaisuudesta ks. Tikka-Nykänen s. 4:1–4:14, Tikka 1974 s. 55–58 sekä Engblom 1999 s. 94–96.

¹²¹ Andersson-Ikkala 2000 s. 318–319.

tai osa siitä tuhoutuksi tai varastettaisiin. Sahan tulipalossa tuhoutuu toisinaan myös sahatavaravarasto. Tällöin vaihto-omaisuuden menetys aiheuttaa hankintamenon kysymisen kuluksi.

Yhtenä esimerkkinä voisi ajatella tilannetta, jossa tukkivarastoa ei kesäaikaan suojata tuhohyönteisiä ja sieniä vastaan. Tukkiin laatu heikkenee nopeasti. Jos yrityksen liikeideana on nimen omaan korkealuokkaisen sahatavaran tuottaminen, muuttuvat tukit siihen tarkoitukseen kelpaamattomiksi. Tällöin kysymys on itse asiassa vaihto-omaisuuden menettämisestä, joten puun hankintameno kirjataan sen verovuoden kuluksi.

Metsäteollisuusyrityksen puuvarastossa oleva puumäärä voi olla pienempi kuin ostettu puumäärä vähennettynä puun käytöllä. Ero saattaa selittyä esimerkiksi puun kuoren kulumisella korjuun ja kuljetuksen eri vaiheissa.¹²² Erotus kirjataan verovuoden kuluksi EVL 28 §:n 1 momentin 2 virkkeen nojalla. Sama lainkohta velvoittaa kirjaamaan verovuoden kuluksi sen osan varastossa olevan puun arvosta, joka vastaa kyseisen puuerän hankinnan jälkeen tapahtunutta puun hinnan laskua. Puun hinnan voimakkaista vaihteluista johtuen tämä kulukirjaus on laskusuhdannevaiheessa suuri. Myös puun hankinnan muiden menoerien, kuten esimerkiksi puun korjuukustannusten, aleneminen aiheuttaa kulukirjauksen. Puun hankinnan muissa menoerissä kuin kantohinnoissa ei kuitenkaan yleensä tapahdu kovin nopeita muutoksia.

Vaihto-omaisuuteen kuuluvan puun hinnan laskusta aiheutuvalla kulukirjauksella voi mekaanisessa metsäteollisuudessa olla merkitystä myös yrityksen tuloksen kannalta. Tuotantolaitoksilla fyysisesti sijaitsevat puutavaravarastot ovat nykyään pienet, mutta vaihto-omaisuuteen kirjatun puun määrä on yleensä moninkertainen. Tämä johtuu EVL 13 §:n poikkeussäännöksen mukaisesta menettelystä lukea ostajan vaihto-omaisuuteen metsäkauppasopimuksella määrättyä aluetta kiinteään markkamääräiseen hintaan ostetut, laadultaan määritellyt puut.

Ajatellaan esimerkiksi tilannetta, jossa sahayritys osti metsänhakkuuoikeuden tukkivaltaiseen leimikkoon vuonna 1991. Kauppahinta oli 100 000 markkaa. Yritys kirjasi 100 000 markan lisäyksen vaihto-omaisuuteen verovuonna 1991. Leimikko pystyttiin korjaamaan ainoastaan jäätyneen maan aikana. Talvi 1991–1992 oli niin leuto, että leimikko pystyttiin korjaamaan vasta helmikuussa 1993. Vuonna 1992 puun hinnat laskivat 20 prosenttia. Yritys kirjasi 20 000 markan vähennyksen vaihto-omaisuuteen ja vastaavan suuruisen kuluerän tuloslaskelmaan verovuonna 1992.

¹²² Suomessa on 1970-luvulta lähtien mitattu raakapuu kuorellisina kiintokuutiometreinä, olipa sitten kysymys massapuusta tai sahapuusta.

6.3.3 Käyttöomaisuuden hankintamenon jaksottaminen

Käyttöomaisuutta käytetään elinkeinotoiminnassa useamman vuoden ajan, joten käyttöomaisuuden hankintameno joudutaan jaksottamaan eri verovuosille. Liiketaloustieteessä on kehitetty useita kymmeniä eri menetelmiä käyttöomaisuuden hankintamenon poistamiseen. Tasapoistojärjestelmässä hankintameno jaetaan käyttövuosien lukumäärällä, jolloin vuotuinen poisto on vakio. Geometris-degressiivisessä poistojärjestelmässä hankintamenon menojäännöksestä tehdään vuosittain vakioprosentin suuruinen poisto. Aritmeettis-degressiivisessä poistojärjestelmässä vuotuinen poisto pienenee aina vakiomäärällä. Myös substanssipoistojärjestelmiä, takapainotteisia poistojärjestelmiä sekä eri poistojärjestelmien yhdistelmiä esiintyy.¹²³

EVL 30 §:n 1 momentin mukaan koneiden, kaluston ja muun niihin verrattavan irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenosta tehdään poisto yhtenä eränä menojäännöksestä. Menojäännös on 2 momentin mukaan verovuoden aikana käyttöön otetun irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenojen ja aikaisemmin käyttöön otetun irtaimen käyttöomaisuuden poistamattomien hankintamenojen summa vähennettynä käyttöomaisuudesta saaduilla vastikkeilla. Hankintamenoksi katsotaan myös irtaimen käyttöomaisuuden laajennus-, muutos-, uudistus- ja muut vastaavat perusparannusmenot sekä verovelvollisen vaatimuksesta suurehkot korjausmenot. Irtaimen käyttöomaisuuden poisto on 3 momentin mukaan enintään 25 prosenttia menojäännöksestä. Menojäännöstä laskettaessa vähentämättä jäänyt osa irtaimesta käyttöomaisuudesta saaduista vastikkeista katsotaan 4 momentin mukaan verovuoden veronalaiseksi tuotoksi.¹²⁴ Poistoina ei saa kuitenkaan verotuksessa vähentää suurempaa määrää kuin kirjanpidossa (EVL 54,2 §).¹²⁵

Lakia 473/1998 sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1999 toimitettavassa verotuksessa. Tähän asti irtaimen käyttöomaisuuden poiston enimmäismäärä on ollut 30 prosenttia koko EVL:n voimassaoloajan. Keskimäärin ottaen 25 prosentin menojäännöspoisto vastaa kohtalaisesti irtaimen käyttöomaisuuden teknis-taloudellista kulumista ja vanhenemista. Eri hyödykkeiden välillä on tässä suhteessa kuitenkin suuria eroja. ATK-laitteista 30 prosentin menojäännöspoisto on vaatimaton. Poistosäännökset ohjaavat yritysten investointikäyttäytymistä. Perusajatuksena EVL:ssa on ollut, että omaisuuden hankintameno muodostaa poistojen laskemisperusteen ja ylärajan. Määräaikaisilla erityislaeilla tästä perusajatuksesta on joissain tilanteissa poikettu (L535/1976, L 971/1978, L 351/1982, L 462/1993).

¹²³ Vahtera 1993 s. 50–64. Ks. myös Fullerton et al 1985 s. 144.

¹²⁴ Ks. myös Tikka–Nykänen s. 14:1.

¹²⁵ Ks. tarkemmin Tuominen–Linnakangas 1995 s. 37 sekä Vahtera 1993 s. 6–7.

Metsäteollisuusyrityksessä irtain käyttöomaisuus koostuu valtaosin puun jalostukseen käytettävistä koneista ja laitteista. Metsätaloudessa käytettävää irtainta käyttöomaisuutta on yleensä vähän. Tyypillisiä käyttöomaisuushyödykkeitä ovat puun mittauksessa tarvittavat mittavälineet ja ATK-laitteet. Jos yrityksellä on omaa puunkorjuukalustoa, se kirjataan irtaimen käyttöomaisuuteen, josta yhdessä muun irtaimen käyttöomaisuuden kanssa tehdään enintään 25 prosentin menojäätös-poisto.¹²⁶

Lain 1539/1992 voimaantulosäännöksen mukaan ennen vuotta 1991 käyttöön otetun metsätalouden käyttöomaisuuden hankintameno katsottiin tulleen vähennetyksi MVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa. Vuonna 1991 käyttöön otetun käyttöomaisuuden hankintamenon poistokelpoinen osa oli puolet alkuperäisestä hankintamenosta. Vuonna 1992 käyttöön otetun käyttöomaisuuden hankintamenon poistokelpoinen osa oli 75 prosenttia alkuperäisestä hankintamenosta.¹²⁷

EVL 32 §:n mukaan irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenosta saadaan tehdä lisäpoisto, jos omaisuuden käypä arvo on verovuoden päättyessä omaisuuden arvonalenemisen, tuhoutumisen, vahingoittumisen tai muun syyn vuoksi pienempi kuin menojäätös, josta on jo tehty verovuoden poisto. Lisäpoisto alentaa menojäätöksen käypään arvoon. Käytännössä lisäpoistoihin liittyy näyttövaikeuksia. Pienhankintojen hankintameno voidaan EVL 33 §:n mukaan poistaa kokonaisuudessaan käyttöönottovuotena.¹²⁸ Edellytyksenä on, että käyttöomaisuuden taloudellinen käyttöaika on enintään 3 vuotta tai hankintameno on enintään 5000 markkaa. Pienhankintoina voidaan yhtenä verovuotena vähentää enintään 15 000 markkaa.¹²⁹

Tehdas- ja työpajarakennuksen hankintameno vähennetään EVL 34 §:n mukaan enintään seitsemän prosentin menojäätös-poistoin. Puusta tai siihen verrattavasta aineesta rakennettujen kevyiden rakennelmien hankintameno vähennetään enintään 20 prosentin menojäätös-poistoin.¹³⁰ EVL 36 §:n mukaan muun muassa vesistön pilaantumisen estämiseksi hankittujen rakennelmien hankintameno vähennetään enintään 25 prosentin vuotuisin poistoin. Metsäojitusalueen lietealtaiden ja vastaaivien rakennelmien, joiden tarkoituksena on estää kiintoaineen kulkeutuminen metsäalueelta vesistöön, hankintameno voitaneen poistaa tämän säännöksen mukaan.

¹²⁶ Puunkorjuukalustoon sitoutuu paljon pääomaa; hakkuukone on miljoonaluokan investointi. Puun korjuusta vastaavat kuitenkin normaalisti itsenäiset yrittäjät, joilta metsäteollisuusyritykset ostavat puun korjuusuoritteita.

¹²⁷ Ks. myös Kiviranta s. 5:25.

¹²⁸ Ks. tarkemmin Ranta-Lassila 1999.

¹²⁹ Alle 5000 markan käyttöomaisuushyödykkeiden kertapoistosta on säädetty lailla 473/1998, jota sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1999 toimitettavassa verotuksessa. Moottori- ja raivaussahan hankinta voidaan yleensä katsoa EVL 33 §:ssä tarkoitetuksi pienhankinnaksi.

¹³⁰ Esimerkiksi metsätoissa käytettävät taukotuvat poistetaan tämän säännöksen mukaan.

EVL 37 §:n mukaan patentin sekä erikseen luovutettavissa olevan aineettoman oikeuden hankintameno poistetaan yhtä suurin vuotuisin poistoin kymmenessä vuodessa tai sitä lyhyemmässä, verovelvollisen osoittamassa taloudellisessa käyttöajassa. Esimerkiksi puun hankinnassa ja metsätalouden suunnittelussa käytettävien ATK-ohjelmien hankintameno poistetaan tämän säännöksen mukaan. ATK-ohjelman taloudellinen käyttöaika on yleensä lyhempi kuin kymmenen vuotta. Niin sanottujen substanssihyödykkeiden, kuten soran- ja hiekanottoaikan, kaivoksen, kivilouhoksen ja turvesuon hankintamenosta poistetaan EVL 38 §:n mukaan kunakin verovuonna käytettyä ainesosamäärää vastaava osa.¹³¹

Muun kuin EVL 30–38 §:ssä tarkoitetun käyttöomaisuuden, kuten rautateiden, siltojen, laitureiden, patojen ja altain hankintameno vähennetään EVL 39 §:n mukaan vuotuisina tasapoistoina omaisuuden todennäköisenä taloudellisena käyttöaikana, kuitenkin enintään 40 vuodessa. Metsätaloudessa tällaisia hyödykkeitä ovat lähinnä metsäojat ja -tiet. Käyttöomaisuuteen kuuluvalla metsäkiinteistölle tehtäville metsäteille ja -ojille on arvioitava todennäköinen taloudellinen käyttöaika ja tehtävä vuotuiset tasapoistot sen mukaan. Metsäteiden ja -ojien perusparannuksesta aiheutuneet menot katsotaan EVL 35 §:n mukaan käyttöomaisuuden hankintamenoksi.

Avosuon ojittamismenosta saatettaisiin osa katsoa maan arvoon kuuluvaksi, koska ilman ojittamista avosuota ei ole mahdollista käyttää puuntuotantoon. Toisaalta oja ei ole kulumaton käyttöomaisuushyödyke, kuten maa, vaan oja vaatii toimiakseen huoltotoimia. Avosuon ojittamismenojen kirjaamisongelmalla ei ole käytännön merkitystä, koska avosoiden ojittamisesta metsänkasvatusta varten on kokonaan luovuttu. Kun metsäteiden ja -ojien hankintamennon vähentäminen tapahtuu TVL 115 §:n ja MVL 13 §:n mukaan 15 prosentin menojäätymäpoistoin, voitaneen elinkeinotoimintaan kuuluvalla metsäkiinteistöllä vastaavien käyttöomaisuushyödykkeiden taloudellisena käyttöaikana pitää normaalisti noin kymmentä vuotta, jolloin hankintameno vähennettäisiin noin kymmenen prosentin tasapoistoin. Jos metsäojien kunnostuksessa kaivetaan myös merkittävä määrä uusia ojia, lienee syytä katsoa kysymyksessä olevan kokonaan uusi käyttöomaisuushyödyke.

EVL:n muutosten (1539/1992) voimaantulosäännöksen 18 kohdan mukaan muut kuin metsätalouden puhtaan tulon perusteella verotettavat verovelvolliset saivat vähentää verotuksessa poistamatta olevan osan verovuonna 1991 tai sen jälkeen valmistuneen metsätien rakentamisesta ja metsän ojituksesta aiheutuneista menoista.

¹³¹ Jos soranottoalue sijaitsee kaava-alueella, saatetaan osan alueen hankintamenosta katsoa kohdistuvan maapohjaan, joka hyödynnetään rakennusmaana soranoton päätyttyä (Andersson–Ikkala 2000 s. 353).

EVL 40 §:n mukaan muun kuin 30 ja 31 §:ssä tarkoitetun kuluvan käyttöomaisuuden hankintamenosta voidaan tehdä lisäpoisto, jos verovelvollinen osoittaa omaisuuden käyvän arvon olevan verovuoden päättyessä pienempi kuin poistamaton hankintameno. Luovutetun, tuhoutuneen tai muuten menetetyn muun kuin 30 ja 31 §:ssä tarkoitetun kuluvan käyttöomaisuuden luovutushinnat ja muut vastikkeet tuloutetaan 41 §:n mukaan epäsuorasti vähentämällä poistamatta oleva hankintamennon osa sinä verovuonna, jolloin käyttöomaisuus on luovutettu tai menetetty.¹³² Kuluvan käyttöomaisuuden tuhoutuessa voidaan 43 §:n mukaan tehdä enintään kolmeksi vuodeksi jälleenhankintavaraus.¹³³

Kulumatonta käyttöomaisuutta ovat EVL 12 §:n mukaan muun muassa maa-alueet ja arvopaperit. Kulumattomasta käyttöomaisuudesta ei tehdä säännönmukaisia poistoja, koska sen katsotaan säilyttävän arvonsa. Muun kulumattoman käyttöomaisuuden kuin maa-alueen hankintamenosta voidaan kuitenkin 42 §:n 1 momentin mukaan tehdä poisto, jos omaisuuden käypä arvo on verovuoden päättyessä hankintamenoa olennaisesti pienempi.¹³⁴ Muuten käyttöomaisuuden hankintameno poistetaan 42 §:n 2 momentin mukaan sinä verovuonna, jona käyttöomaisuus on luovutettu, tuhoutunut tai vahingoittunut. Samana verovuonna tuloutetaan käyttöomaisuuden luovutushinta.

Vuoden 1993 pääomaverouudistuksen yhteydessä hallitus esitti, että käyttöomaisuusosakkeen arvonalentamisen edellytyksiä olisi tiukennettu siten, että osakkeen käyvän arvon olisi tullut alentua sekä olennaisesti että pysyvästi.¹³⁵ Valtiovarainvaliokunta kuitenkin katsoi, että pysyvyysvaatimus muuttaisi nykyistä asiantilaa ja merkitsisi poikkeamista kirjanpidossa noudatettavasta menettelystä. Tämän vuoksi valiokunta ehdotti, ettei pysyvyysvaatimusta edellytetäisi.¹³⁶ Näin myös tapahtui.

Metsää omistavassa metsäteollisuusyrityksessä metsä on yksi käyttöomaisuushyödyke. Metsä on kirjattu yrityksen taseeseen hankinta-arvostaan. Jos metsä on ollut pitkään yrityksen omistuksessa, kirjanpitoarvo on yleensä alhainen.¹³⁷ Metsäkiinteistön hankintamenosta ei voi EVL:n mukaan tehdä säännönmukaisia poistoja, vaan hankintameno poistetaan vasta, kun metsä luovutetaan. Kiinteistöllä kasvavan puuston hankintamenosta ei niin ikään voi tehdä säännönmukaisia poistoja.¹³⁸

¹³² Ks. tarkemmin Andersson–Ikkala 2000 s. 369–370.

¹³³ Ks. myös Wikström 1985 s. 258–259.

¹³⁴ Ks. tarkemmin Helminen–Ossa 1998 s. 185–186.

¹³⁵ HE 203/1992 vp s. 29.

¹³⁶ VaVM 76/1992 vp s. 5.

¹³⁷ Puuta käyttävälle yritykselle metsä on strateginen resurssi, jolla ei yleensä käydä aktiivisesti kauppaa. Niinpä metsäteollisuuden metsänomistukselle on luonteensa puolesta pitkäaikaisuus.

¹³⁸ Andersson–Ikkala 2000 s. 177.

TVL 55 §:n kaltainen metsävähennys olisi teoreettisesti perusteltu myös EVL:n mukaan toimitettavassa metsätuloverotuksessa, koska kiinteistöllä kasvava puusto ei ole luonteeltaan kulumatonta käyttöomaisuutta.¹³⁹ Esineoikeudellisessa mielessä kasvava puusto kuuluu kiinteistöön siihen asti, kun puusto kaadetaan. Toisaalta metsätilojen kauppahinnat määräytyvät yleensä valtaosin puuston määrän ja laadun mukaan. Voitaisiin ajatella, että puusto olisi maapohjaa määräävämpi tekijä harkittaessa metsäkiinteistön hankintamenon poistosäännöksiä.

Yhteenvetona voi todeta, että tulot kirjataan tuotoiksi ja menot kuluiksi pääsääntöisesti suoriteperiaatteen mukaan. Vähäiset liiketapahtumat voidaan kirjata maksuperusteella. Metsänhoitotyön vaikutusaika on yli kolme vuotta. Metsänhoitotyöstä aiheutuneet menot vähennetään pääsääntöisesti kymmenen vuoden tasapoistoina. Metsäteollisuusyrityksen vaihto-omaisuuteen kuuluvan puun hankintameno kirjataan sen verovuoden kuluksi, jona puusta valmistetut tuotteet on luovutettu eteenpäin. Elinkeinotoimintaan kuuluvalla metsäkiinteistölle tehty metsätie ja metsäojitus ovat käyttöomaisuutta, jonka hankintameno poistetaan todennäköisenä taloudellisenä käyttöaikana. Metsäkiinteistön tai sillä kasvavan puuston hankintamenosta ei voi tehdä säännönmukaisia poistoja.

¹³⁹ Näin myös Kiviranta s. 5:25.

VII MUITA METSÄVEROJA

7.1 Kiinteistövero

Kiinteän omaisuuden verottaminen on veropohjan pysyvyyden vuoksi yleistä. Tänä päivänä maanomistuksella ei ole enää niin keskeistä osaa elinkeinoelämässä, että valtion fiskaaliset tarpeet olisi edes teoriassa mahdollista tyydyttää pääosin kiinteistöjä verottamalla.¹

Kiinteistövero siirtyy ajan myötä kiinteistölle rakennettujen tilojen vuokriin, jolloin verolla on sekä tulo- että substituutiovaikutus. Veron seurauksena kiinteistöjen omistajat tavallisesti nostavat vuokria, jolloin verorasitus jakaantuu sekä kiinteistön omistajalle että vuokraajalle. Kiinteistölle asetettu vero on omiaan hidastamaan kiinteistöön kohdistuvia investointeja, joiden myötä kiinteistön arvo kohoaisi. Kiinteistölle asetettu vero ei yleensä ota huomioon ulkoisvaikutuksia, minkä seurauksena voi olla optimaalisesta poikkeava ratkaisu.²

Kun maata tarkastellaan tuotannontekijänä, sen tarjonta on joustamatonta. Maata ei voida tuottaa lisää sinne, missä maan kysyntä on suurinta. Tarjonnan joustamattomuuden vuoksi maan verottamiseen ei liity ylimääristä tehokkuusrasitusta. Tästä johtuen maa on ollut yleinen verotuskohde. Myös muista hyödykkeistä maksettavan niukkuusvuokran verottaminen olisi houkuttelevaa tehokkuusrasituksen välttämiseksi. Muiden hyödykkeiden osalta niukkuusvuokran määrittäminen on kuitenkin vaikeampaa kuin maan osalta.³ Keskustelun maan ansiottomasta arvonnoususta aloitti Henry George vuonna 1882.⁴

Maan tarjonnan joustamattomuudesta seuraa se, että maalle asetettu vero jää kokonaan maanomistajan kannettavaksi. Joissakin maissa verotetaan erikseen kiin-

¹ Suurimmissa kesämökkikunnissa kiinteistövero tuottaa kuitenkin jopa 20–25 prosenttia kunnan verotuloista (Moni kunta suunnittelee kiinteistöverojen korotuksia. Helsingin Sanomat 28.6.1998). Ks. myös Arhippainen–Pyykkönen 2000a s. 9.

² Posner 1998 s. 529–531. Viherkenttä (1992 s. 1) toteaa taloudellisen integraation etenemisen lisäävän kiinnostusta liikkumattomiin vero-objekteihin.

³ Musgrave–Musgrave 1989 s. 282–283.

⁴ Ibid. s. 412–413.

teistön käyttäjää (yleensä vuokralaista) omistajan ohella. Maan tarjonta ei välttämättä kuitenkaan ole täysin joustamatonta. Eri käyttötarkoituksiin käytettävällä maalla on jossain määrin toisistaan eriytyneet markkinat. Esimerkiksi taajamarakentamiseen tarvittavan maan kysyntä ja sen myötä myös tarjonta kasvaa taajaman levittäytyessä laajemmalle alueelle. Kun maan tarjonta on edes jossain määrin joustavaa, maalle asetetun veron kantavat omistaja ja käyttäjä yhdessä.⁵ Myöskään metsänkasvatukseen käytettävän maan pinta-ala ei ole vakio. Suomessa metsämaan ala kasvaa maankohoamisen sekä joutomaiden ja entisten maatalousmaiden metsittämisen seurauksena, kun taas rakennustoiminta ja pellonraivaus ovat merkittävimmät metsäalaa vähentävät tekijät. Muutokset ovat pieniä suhteessa metsämaan kokonaispinta-alaan.

Tuoton ohella myös vero kapitalisoituu maan hintaan. Kun maalle asetetaan vero, maan arvo laskee tulevien vuosien verojen summan nykyarvon verran. Veron kapitalisoitumisen vuoksi maalle asetetun veron maksaa itse asiassa se henkilö, joka omisti maan silloin, kun vero otettiin käyttöön. Myöhemmät maanomistajat toki maksavat vuosittain veron, mutta kysymys on vain tasauserästä, joka kompensoi sitä, että he saivat ostaa kiinteistön halvemmalla.⁶

Vermontissa tehdyssä tutkimuksessa todettiin kiinteistöveron suuruuden koreloivan negatiivisesti metsäkiinteistön kauppahintaan. Kaikkein pienimmillä metsälöillä riippuvuus ei ollut selvä. Tämä saattaa johtua siitä, että kiinteistön ylläpitokulut (mukaanlukien verot) ovat pienillä kiinteistöillä pienet suhteessa kiinteistön virkistyskäyttö- ja muihin aineettomiin arvoihin.⁷

Ruotsissa on pohdittu ongelmaa, joka aiheutuu siitä, että suosituilla vapaa-ajan asuntoalueilla varakkaat kesäasukkaat nostavat kiinteistöjen hintatasoa ja sitä kautta myös verotusarvoja. Alueen vakituiset asukkaat ovat yleensä heikompituloisia kuin kesäasukkaat, joten vakituisten asukkaiden on vaikea selvitä korkeasta kiinteistöverosta. Tämän mekanismin välityksellä kiinteistövero vaikeuttaa elävän saariston ja maaseudun säilyttämistä. Ratkaisuvaihtoehtona on esitetty alueellisesti rajattua alennusta kiinteistöveroon. Hallitusmuodossa säädetystä lainsäädännön yhdenmukaisuuden vaatimuksesta johtuen alueita ei nimettäisi suoraan laissa, vaan määritettäisiin tietyt objektiiviset kriteerit, joiden täytyessä kiinteistöveroa alennettaisiin. Toinen ratkaisuvaihtoehto olisi ottaa käyttöön kiinteistöveron leikkuri, jos kiinteistöveron määrä ylittää tietyn osan kotitalouden kokonaistuloista.⁸

⁵ Rosen 1995 s. 527–528.

⁶ Ibid. s. 291–292.

⁷ Turner et al 1991 s. 1160–1161.

⁸ SOU 1999: 59 s. 11–16.

Metsä antaa alhaisen tuoton sijoitetulle pääomalle: Etelä-Suomessa metsä tuottaa keskimäärin 3–5 prosenttia. Tuloveron lisäksi asetettava kiinteistövero saattaisi ylittää metsän tuoton. Yli sadan prosentin vero ei edistä uusiutuvan luonnonvaran kestävää hoitoa ja käyttöä. Tämän vuoksi muun muassa EY:n komission DG VI (maalaispääosasto) on suositellut metsän kiinteistöverosta luopumista jäsenmaille.⁹

Vuonna 1993 voimaan tulleen kiinteistöverolain (654/1992) 3 §:n mukaan metsä ja maatalousmaa ovat vapaita kiinteistöverosta. Metsän käsitettä ei ole kiinteistöverolaissa eikä lain esitöissä määritelty, joten johtoa on haettava lähinnä tulo- ja varallisuusverotuksessa sovellettavasta käytännöstä.¹⁰ Maatilojen osalta kiinteistövero kannetaan verohallinnon maatilarekisterin tietojen perusteella. Rekisteri perustuu veroluokitustietoihin. Koska veroluokitukset ovat usein monta kymmentä vuotta vanhoja, maankäyttölajeissa on luokituksen jälkeen tapahtunut muutoksia. Osa muutoksista on päivitetty maatilarekisteriin. Kiinteistöveron kannalta merkityksellisiä muutoksia ovat maatalous- ja metsämaan muuttuminen rakennusmaaksi (ja päinvastoin).

Kiinteistöverotoimikunnan mietinnössä esitettiin maatalousmaan ja metsän sisällyttämistä veropohjaan.¹¹ Lakiesityksen eduskuntakäsittelyn aikana ed. Kalliomäen ym. tekemässä lakialoitteessa (LA 13/1992 vp) esitettiin samaa. Niin ikään ed. Elo ym. tekivät samaa tarkoittavan lakialoitteen vuoden 1996 valtiopäivillä (LA 52/1996 vp). Kysymys on lähinnä metsän kiinteistöverosta, koska maatalousmaan verokertymä olisi pieni verrattuna metsän verokertymään.¹² Verovuoden 1997 maatilalaskennan tilaston mukaan maatalousmaan yhteenlaskettu verotusarvo oli noin 3,8 mrd. mk. Metsämaan yhteenlaskettu verotusarvo oli noin 55,7 mrd. mk.

Nykyään sovelletaan yleisimmin kahden hehtaarin alarajaa maatilaksi katsottavalle alueelle.¹³ Raja näyttää verohallituksen ohjeen perusteella olevan merkitsevä myös oikeuskäytännössä. Kahden hehtaarin raja vaikuttaa perustellulta, koska alle

⁹ Forestry problems and their implications for the environment in the member States of the E.C. s. 125.

¹⁰ Viherkenttä 1992 s. 29–32.

¹¹ KM 1989:2 s. 52.

¹² Maatalousmaan verottaminen yleisellä kiinteistöveroprosentilla olisi vuonna 1997 tuottanut koko maassa 17 miljoonaa markkaa eli 0,7 prosenttia koko maan kiinteistöverokertymästä. Noin tusinassa Varsinais-Suomen ja Uudenmaan pieniä, maatalousvaltaisia kuntia kiinteistöverokertymä olisi kasvanut yli kymmenellä prosentilla. Vastaavilla perusteilla laskettu metsän kiinteistövero olisi tuottanut 268 miljoonaa markkaa eli lähes 11 prosenttia koko maan kiinteistöverokertymästä. Metsän kiinteistövero olisi kasvattanut kunnan kiinteistöverokertymää yli 50 prosentilla lähes sadassa Itä- ja Pohjois-Suomen kunnassa. (Arhippainen–Pyykkönen 2000c s. 16–19.)

¹³ Notko 1996 s. 230–231.

kahden hehtaarin tiloilla ei yleensä harjoiteta merkittävästi maatilataloutta. Poikkeuksiakin tosin löytyy.

Tapauksessa KHO 1996 T 2473 kaksi tilaa, joiden pinta-alat olivat 10 163 ja 1 970 neliömetriä, oli jakotoimituksessa luokitettu metsämaaksi. Tilat oli yleiskaa-
vassa merkitty virkistysalueeksi, ja alueella oli asemakaavan laatimista varten rakennuskielto. KHO katsoi, että tiloja ei voitu pienen koon vuoksi ja selvityksen metsätaloudellisesta käyttötarkoituksesta puuttuessa yhdessäkään pitää kiinteistöverolain 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna metsänä, jolloin niistä oli määrättävä kiinteistövero.

Tapauksessa KHO 19.3.1997 T 638 kiinteistövero oli suoritettava kiinteistöstä, johon kuului rantaa 300 metriä ja jolla sijaitsi verovelvollisten vapaa-ajan asunto, vaikka tilan pinta-alasta, 2,43 hehtaaria, oli luokitettu metsämaaksi 1,6 hehtaaria. Kaksi hallintoneuvosta kuitenkin katsoi, että kun otetaan huomioon tilalla olevan metsämaan pinta-ala ja se, että pääosaa tilasta on aikaisemmilta verovuosilta verotettu maatilatalouden tuloverolain mukaisesti metsätalouden puhtaasta tulosta, tulisi tila katsoa 2000 neliömetrin tontin ylittävältä osaltaan metsämaaksi. Lääninoikeus oli aikoinaan päätenyt samaan ratkaisuun kuin KHO:n vähemmistöön jääneet hallintoneuvokset.

Tapauksessa KHO 17.6.1997 T 1537 (ään. 3–2) Saaristomeren neljällä saarella sijaitsevan kiinteistön kokonaispinta-ala oli 17,6 hehtaaria. Veroluokituksessa kiinteistö oli katsottu maatilaksi, josta 2 hehtaaria oli luokitettu vapaa-ajan asunnon tontiksi, 3,8 hehtaaria metsäksi ja 11,8 hehtaaria joutomaaksi. Verotuksen oikaisu-
lautakunta katsoi verovelvollisen valituksesta, että kiinteistöveron alaista oli pelkästään 2 hehtaaria tonttimaata. LO katsoi kunnanasiamiehen valituksesta, että kiinteistöverosta vapaata metsää oli arvion mukaan 4 hehtaaria ja 11,6 hehtaarin suuruiselle joutomaalle oli määrättävä kiinteistöverotuksessa huomioon otettavaa arvoa. KHO katsoi, että kysymyksessä oli maatalaan kuuluva joutomaa, jolle ei varallisuusverotuksessa eikä näin ollen myöskään kiinteistöverotuksessa tule määrätä arvoa. Vähemmistöön jääneet hallintoneuvokset katsoivat, että joutomaalle olisi tullut määrätä kiinteistöverotuksessa verotusarvo.

Tapauksessa KHO 23.9.1997 T 2333 verovelvollinen omisti 4,47 hehtaarin suuruisen saaren, jolla sijaitsi hänen vapaa-ajan asuntonsa. Kiinteistöön oli vuonna 1964 pidetyssä jakotoimituksessa katsottu kuuluvan pelkästään varsinaista metsämaata, mutta sittemmin kiinteistöä oli veroluokituksessa pidetty joutomaana. Kiinteistöveron perusteena oleva maapohjan arvo oli määrätty siten, että 3,47 hehtaarin osalta arvo oli määrätty 10 prosentiksi perusarvosta. Verovelvollinen vaati, että kiinteistövero oli määrättävä vain tontin osalta, koska muu alue oli metsänä kiinteistöverosta vapaata. Huomioon ottaen kiinteistön sijainti ja käyttö sekä maapohjan laatu KHO katsoi, ettei kiinteistö ollut MVL 2 §:n 2 momentissa tarkoitettu maatala. Tämän vuoksi ja vaikka kiinteistöllä olikin puustoa KHO siihen nähden, ettei

verovelvollisen kiinteistöllä harjoittamasta metsätaloudesta ollut esitetty luotettava selvitystä, katsoi ettei kiinteistöä voitu osaksikaan pitää kiinteistöverosta vapaana metsänä.

Kiinteistöveron ylärajaa nostettiin vuoden 1999 alusta lähtien (L 476/1998). Samassa yhteydessä on keskusteltu kiinteistöveron ulottamisesta maatalousmaahan ja metsään. Etelä-Suomessa salaojitetun pellon VVL:ssä tarkoitettu arvo on keskimäärin noin 3000 markkaa hehtaarilta ja metsän arvo noin 5000 markkaa hehtaarilta.¹⁴ Aktiiviviljelyssä olevalla tilalla on nykyään yli 20 hehtaaria peltoa ja yli 40 hehtaaria metsää. Puolen prosentin kiinteistövero pelloista ja metsistä olisi keskimääräisellä aktiivitalalla noin 1500 markkaa vuodessa. Maatalouden harjoittaminen perustuu nykyään julkisiin tukiin. Pellon kiinteistövero ei tunnu tässä tilanteessa tarkoituksenmukaiselta. Samaan suuntaan vaikuttaa se, että EU:n maataloustukia nykyisissä jäsenmaissa joudutaan alentamaan, jotta unionin laajeneminen itään olisi mahdollista. Metsän kiinteistövero vaikeuttaisi metsän kestävää hoitoa ja käyttöä.¹⁵

Kuntatalouden ja valtionosuuksien selvitysmies Jukka Pekkarinen esitti vuonna 2000 kiinteistöverotuksen kiristämistä ja ulottamista maa- ja metsätalousmaahan. Kiinteistöverotuksen kiristäminen on vaikeaa toteuttaa oikeudenmukaisesti, koska omakotitalojen ja kesämökkien verotusarvon suhde käypään arvoon vaihtelee huomattavasti eri kunnissa. Vuonna 1997 lähes joka kolmannessa kunnassa omakotitalojen verotusarvojen suhde markkina-arvoon oli yli 20 prosenttia korkeampi kuin maassa keskimäärin, ja lähes joka viidennessä kunnassa yli 20 prosenttia alhaisempi.¹⁶ Kuntaa pienemmillä alueilla tarkasteltuna verotusarvon ja markkina-arvon suhteen hajonta on todennäköisesti vielä suurempi.

Metsän lukeminen kiinteistöveron veropohjan ulkopuolelle on perusteltu verotuki. Metsiin liittyy merkittäviä ulkoishyötyjä, joiden tuotantoa kiinteistövero hillitsisi. Esimerkiksi ilmastomuutoksen hidastamisen kannalta olisi tärkeää, että metsiin sitoutuisi mahdollisimman paljon hiiltä. Metsälle asetettu kiinteistövero vaikuttaisi todennäköisesti siihen suuntaan, että metsänomistajat pyrkisivät pienentämään veron perustana olevaa metsän arvoa. Tämä tapahtuisi käytännössä alentamalla puuston määrää eli metsään sitoutuneen hiilen määrää. Metsän kiinteistövero olisi myös hallinnollisesti suuritöinen. Metsän arvo muodostuu lähes kokonaan puuston arvosta, eikä verohallinnolla ole käytettävissään tilakohtaisia puumäärätietoja.

¹⁴ Ks. verohallituksen päätös pellon keskimääräisestä vuotuisesta tuotosta ja salaojituslisästä (854/1998).

¹⁵ Metsän kiinteistövero maksettaisiin puista. Maaseudun Tulevaisuus 31.3.1998.

¹⁶ Arhippainen-Pyykkönen 2000b s. 46.

7.2 Perintö- ja lahjaverotus

Koko Suomen yksityismetsien puumäärä oli 1990-luvun lopulla noin 1330 miljoonaa kuutiometriä, mikä vastaa arvoltaan noin 200 miljardia markkaa.¹⁷ Kun yksityisen metsätilan keskimääräinen omistusaika on 30 vuotta, yksityismetsiä siirtyy vuosittain keskimäärin 7 miljardin markan edestä eteenpäin, kun lasketaan pelkästään puuston arvo. Merkittävä osa tästä on perhe- ja perintöoikeudellisia saantoja.¹⁸

Tutkimusten mukaan kuolinpesät hyödyntävät metsiensä hakkuumahdollisuuksia muita metsänomistajia heikommin.¹⁹ Puun tarjontaa tukevan metsäpolitiikan kannalta voisi olla perusteltua jakaa metsätaloutta harjoittavat kuolinpesät verotuksessa määrääjän jälkeen samaan tapaan kuin muuta elinkeinotoimintaa harjoittavat kuolinpesät. Tosin vuoden 2005 jälkeen kaikki metsätulot verotetaan tasasuhteisella verokannalla, jolloin erillisestä, metsätaloutta harjoittavasta kuolinpesästä ei koidu enää veroetua tuloverotuksessa, vaan pelkästään varallisuusverotuksessa.

Pertti Puronen näkee suomalaisen perintöosuusverojärjestelmän ongelmana tukeutumisen koko ajan mutkistuvaan yksityisoikeuden normistoon.²⁰ Esimerkkinä yksityisoikeuden normistosta voi mainita vuonna 1983 voimaan tulleen PK 25 luvun (637/1982), jonka tarkoituksena on edistää maatilojen sukupolvenvaihdoksia. Lyhyesti sanottuna, pesän osakkaana olevalla, soveliaalla tilanpidonjatkajalla on etuoikeus saada jäämistöön kuuluva, elinkelpoinen maatila jakamattomana haltuunsa. Maatilan arvo arvioidaan varovaisesti, ettei sisärosuuksien maksaminen tekisi tilanpidon jatkamista mahdottomaksi.

Tilanpidonjatkaja voi niin ikään saada perintöverosta huojuennusta (PerVL 55 §) ja lykkäystä (PerVL 56 §). Maatilaan kuuluvan metsän arvoksi katsotaan PK 25 lukua sovellettaessa 1,2 kertaa pinta-alaverotuksessa määritetty puhdas tuotto kerrottuna kymmenellä (PK 25:2). Metsämaan verovapautta ei oteta huomioon, mutta näin saatua laskennallista arvoa voidaan korjata, jos puuston arvo on poikkeuksellinen.²¹ Laskusääntö johtaa käytännössä keskimäärin noin 60–70 prosenttiin käyvästä arvosta. Osakkaat voivat kuitenkin keskenään sopia PK 25 luvun

¹⁷ PTT Katsaus 3/1999 s. 67. Arvio on samaa suuruusluokkaa kuin tilastokeskuksen laskelma kansallisarallisuudesta, jossa arvioitiin Suomen kaikkien metsien yhteenlasketuksi arvoksi 281 miljardia markkaa (Helsingin Sanomat 30.5.1999).

¹⁸ Kankaan (1996 s. 69) mukaan vuonna 1988 muodostuneissa kuolinpesissä olleen metsäomaisuuden arvo oli noin 531 miljoonaa markkaa.

¹⁹ Hänninen–Karppinen 1989 s. 88.

²⁰ Puronen 1998 s. 42.

²¹ Aarnion ja Kankaan (1999 s. 816) mukaan verotusarvoista voidaan poiketa, jos tilan kestävä hakkuumäärä ei ole välillä 0,5–1,5 kertaa verotuotto.

säännöksistä poikkeavasta perinnönjaosta, ja säännökset voidaan syrjäyttää myös testamentilla.²²

PK 25:6 mukaan tilanpidonjatkajan on viljeltävä tilaa itse säännöllisesti työhön osallistuen. Jos hän ei näin menettele, muilla pesän osakkailla on oikeus korvaukseen, jos perinnönjaosta ei ole kulunut kymmentä vuotta (PK 25:7). Määräaika lasketaan jaon lainvoimaiseksi tulosta.²³ Tunnusmerkkinä on, että jatkaja luovuttaa tilan tai olennaisen osan siitä. Säännöksen on tulkittu tarkoittavan, paitsi tilaan kuuluvan metsäkiinteistön luovutusta, myös luvaton ja vastoin hyväksyttyä suunnitelmaa toteutettua hakkuuta.²⁴ Sen sijaan luvallista avohakkuuta säännös ei koski. Tulkinta menee etäälle säännöksen sanamuodosta; tilan osan luovutushan tarkoittaa yleensä määräosan tai määräalan luovutusta. Tulkinta on kuitenkin perusteltavissa säännöksen ratiolla: ansiottoman hyötymisen estämisellä.

PerVL 55 §:n perusajatus on analoginen PK 25 luvulle: maatilán (ja muidenkin yritysten) sukupolvenvaihdoksia tuetaan tiettyjen tunnusmerkkien toteutuessa käyttämällä perintö- ja lahjaverotuksessa varallisuusverotuksessa sovellettavia arvoja käypien arvojen asemesta. Normi on tosin laadittu vaikeaselkoiseen muotoon.²⁵ Huojennusnormi ei koske puhtaiden metsätilojen sukupolvenvaihdoksia, koska huojennuksen saajan on jatkettava maatilalla joko maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista. Maatilan käsite sinällään kattaa myös puhtaat metsätilat. Kun tilalla harjoitetaan sekä maataloutta että metsätaloutta, huojennus on mahdollista saada myös metsän osalle.²⁶

Ainoastaan muun yritystoiminnan yhteydessä huojennusta voidaan soveltaa myös puhtaisiin metsätiloihin. Siten esimerkiksi EVL:n perusteella verotettavan metsäteollisuusyrityksen sukupolvenvaihdoksessa huojennuksen voi saada myös yrityksen omistamille metsille. PerVL 55 §:n mukainen toiminnan jatkamisvelvoite on puolet lyhyempi kuin PK 25 luvun mukainen jatkamisvelvoite, eli viisi vuotta. Jos huojennuksen saanut luovuttaa pääosan maatilasta, muusta yrityksestä tai sellaisen osasta viiden vuoden kuluessa verotuksen toimittamisesta, maksettavaksi pan-

²² Aarnio-Kangas 1994 s. 204–208. Maatilojen ja muiden yritysten sukupolvenvaihdoksia on helpotettu myös siten, että lahjaverovelvollisuus syntyy vasta silloin, kun luovutuksessa maksettu vastike on vähemmän kuin puolet käyvästä arvosta (PerVL 55 § 3 mom.), kun muun omaisuuden osalta sovelletaan kolmen neljäsosan rajaa. Puhtaiden metsätilojen kaupassa sovelletaan kolmen neljäsosan rajaa. Ks. myös Kukkonen 1994 s. 548–555.

²³ Aarnio-Kangas 1995 s. 218.

²⁴ Aarnio et al 1983 s. 92. Metsälain myötä luovuttiin erillisistä hakkuu- ja uudistamissuunnitelmista. Nykyään metsänomistaja tekee pelkästään metsänkäyttöilmoituksen metsäkeskukselle ennen hakkuuta.

²⁵ Tapauksessa KHO 1989 B 568 oli epäselvyyttä siitä, millä tavoin huojennuksen suuruus lasketaan.

²⁶ Puronen 1998 s. 367.

naan huojennuksen määrä korotettuna 20 prosentilla. Voimakaskaan metsänhakkuu ei käytännössä johtane huojennusedun menettämiseen.

Vuonna 1978 tehdyn selvityksen mukaan metsämaan arvo varallisuusverotuksessa oli keskimäärin 29 prosenttia käyvästä arvosta Etelä-Suomessa. Perintö- ja lahjaverotuksessa sovellettiin samoja perusteita kuin varallisuusverotuksessa. Metsän verotusarvon vaihteluväli oli 1–446 prosenttia käyvästä arvosta.²⁷ Selvitys osoittaa havainnollisesti metsän arvostuksen ongelmat perintö- ja lahjaverotuksessa.²⁸ PerVL 10,1 §:n viittausta TOL:iin ei ole muutettu, vaikka tulon ja omaisuuden verottamisesta annetut säännökset ovat moneen kertaan muuttuneet, ja omaisuuden arvostussäännökset ovat nykyään VVL:ssa. Tästä on seurannut vuosikymmeniä jatkunut epäyhtenäinen verotuskäytäntö. Osa verotoimistoista on soveltanut VVL:n (ja vastaavia aikaisempia) arvostusperusteita perintöverotuksessa. VVL 14,1 §:n mukaan metsän arvo on puhdas tuotto kerrottuna kymmenellä. Oikeuskäytännössä on katsottu, että puuston määrän poikkeaminen yli 30 prosentilla samassa kunnassa samaan veroluokkaan kuuluvien metsien keskimääräisestä puustosta on niin olennainen, että VVL 14 §:n mukaisesta arvosta voidaan poiketa (KHO 1973 T 3886 ja KHO 1977 T 3947). Toiset verotoimistot ovat soveltaneet käyviä arvoja.²⁹

Metsän käyvän arvon määrittäminen ilman puustotietoja johtaa sattumanvaraiseen lopputulokseen. Jos esimerkiksi testamentilla saatu vähäpuustoinen metsälö arvostetaan perintöverotuksessa paikkakunnan metsämaan keskimääräiseen käypään arvoon, ylittää kolmannen veroluokan perintöveron määrä helposti tilan todellisen käyvän arvon. Valtiontalouden tarkastusvirasto on esittänyt harkittavaksi tilarivioiden käytön lisäämistä myös pienehköjen metsätilojen kohdalla.³⁰

Oikeuskäytäntö on Purosen mukaan parin viime vuosikymmenen aikana asettunut käyvän arvon kannalle.³¹ Samalla kannalla ovat Rajamäki et al.³² Veroviranomainen on kuitenkin tarvittaessa joutunut näyttämään, että VVL:n mukainen arvo on pienempi kuin käypä arvo. Maa- ja metsätalousministeri Kalevi Hemilän johtama maatalouspoliittinen työryhmä esitti vuonna 1997, että maatalan jatkajien perintö- ja lahjaverotus toimitettaisiin siirtyvän omaisuuden tuottoon perustuen. Eräänä ongelmana on, että verohallitus ei pidä toteutuneita kauppahintoja luotettavana arviointiperusteena metsätilojen käyville ar-

²⁷ KM 1980:16 liite 2 s. 8–9. Rantaan ulottuvaa metsäkiinteistöä ei ole arvostettu rantarakennuspaikan arvon mukaan, jos ranta on rakentamaton ja kaavoittamaton (KHO 1993 B 539).

²⁸ Kiinteistöjen arvostamismenetelmistä ks. Nokka 1997 s. 34–44.

²⁹ Puronen 1998 s. 168–169. Mattila (1984 s. 339) toteaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan varallisuusverotusarvoperusteet eivät sellaisenaan sido perintö- ja lahjaverotuksessa. Mieli-pide on hyväksytty myös oikeuskirjallisuudessa.

³⁰ Perintöverojärjestelmän toimivuus s. 37.

³¹ Puronen 1998 s. 162.

³² Rajamäki et al 1994 s. 276.

voille, koska hintatietojen edustavuus on heikko kauppojen pienen lukumäärän vuoksi. Verohallitus suosittelee summa-arvomenetelmän käyttöä metsätilan käyvän arvon määrittämiseksi perintö- ja lahjaverotusta varten. Summa-arvomenetelmä johtaa keskimäärin toteutuneita kauppahintoja korkeampiin arvoihin.³³ Verohallituksen ohjeen mukaan verotusarvoa voidaan käyttää lähinnä silloin, kun on kyse vähäisistä, esimerkiksi alle 15 hehtaarin metsäalueista, joista ei ole olemassa puustotietoja.³⁴ On myös esitetty käsitys, että maanviljelijän jälkeen toimitettavassa perintöverotuksessa sovellettaisiin monissa verotoimistoissa varallisuusverotuksen mukaista metsämaan arvostusta, kun taas muun metsänomistajan jälkeen toimitettavassa perintöverotuksessa sovellettaisiin metsämaan käypää arvoa.³⁵

Metsän perintö- ja lahjaverotuksen kannalta merkittävä menettelysääntöjen muutos toteutettiin vuonna 1996 (L 1561/1995). PerVL 59 §:n mukaan perintö- ja lahjaverotuksessa noudatetaan soveltuvin osin verotusmenettelylain 2, 3 ja 11 luvun säännöksiä. Viittaus verotusmenettelylain 3 lukuun rinnastaa verottajan tiedonsaantioikeuden perintö- ja lahjaverotuksessa tulo- ja varallisuusverotukseen. Kiistellyin kysymys tässä yhteydessä on, voidaanko metsäkeskukselta vaatia yksittäisen tilan metsäsuunnitelmatietoja perintöverotuksen toimittamiseksi. Verotusmenettelylakia edeltäneenä aikana oikeuskäytäntö asettui sille kannalle, ettei verottajan tiedonsaantioikeus ulottunut metsäkeskuksen hallussa oleviin tilakohtaisiin metsäsuunnitelmatietoihin (KHO 25.9.1991 T 3302). Purosen käsitys on, että oikeustila olisi verotusmenettelylain voimaantulon sekä PerVL:n muutoksen (1561/1995) myötä tältä osin muuttunut.³⁶

Tapauksessa KHO 1998 T 1225 katsottiin, ettei hallintaoikeuden arvolla voitu pienentää kiinteistön hankintamenon määrää luovutusvoittoa laskettaessa. Perinnön arvosta voidaan vähentää perinnönjättäjän puolison saaman hallintaoikeuden arvo. Vähennys tehdään kuitenkin perittävän omaisuuden arvosta, ei kiinteistön arvosta. Tämän vuoksi KHO katsoi, ettei hallintaoikeuden arvo voinut vaikuttaa kiinteistön hankintamenon määrään.

³³ Verottaja lisännyt paineita tarkistaa metsäkiinteistöjen arviointia (Maaseudun Tulevaisuus 18.2.1997).

³⁴ Perintöverojärjestelmän toimivuus s. 35.

³⁵ Suomen metsätilanomistajat: Verotus tulee yhdenmukaistaa (Maaseudun Tulevaisuus 31.3.1998).

³⁶ Puronen 1998 s. 169.

VIII METSÄPOLITIikka JA VEROTUS RUOTSISSA

8.1 Ruotsin metsäpolitiikka

8.1.1 Metsäpolitiikan uudistus 1990-luvun alussa

Vaikka ruotsalaisessa metsäpolitiikassa ei menneinä vuosikymmeninä luotettu paljoakaan markkinavoimien pyrkimiseen tasapainotilaan, tehtiin 1990-luvulla täyskäännös. Metsäpolitiikan uudistustarve johtui kolmesta päätekijästä. Ensinnäkin ei ollut enää tarvetta pysyttää metsiä talonpoikaisessa omistuksessa eikä toisaalta estää metsänomistajaa hävittämästä metsää esimerkiksi köyhyyden vuoksi, kuten vielä 1900-luvun alussa. Toiseksi yksinkertainen säännöstö oli osoittautunut metsätaloudessa käytännössä toimivammaksi kuin monimutkainen normisto. Kolmanneksi oli syntynyt uutta sääntelytarvetta, kun metsätalouden ulkoisvaikutuksiin on alettu kiinnittää kasvavaa huomiota.¹

Metsäpolitiikan uudelleenlinjaus 1990-luvulla käynnistettiin Ruotsissa vuonna 1990 perustamalla metsäpoliittinen komitea (Dir. 1990: 47). Siihen asti noudatetusta metsäpolitiikasta oli päätetty pääasiassa vuonna 1979. 1980-luvun metsäpolitiikassa metsä nähtiin pitkän aikavälin raaka-ainelähteenä ja korostettiin metsien taloudellista merkitystä. Metsiä tuli hyödyntää yhteiskunnan tarpeista lähtien. Metsätalouden ensisijainen tavoite oli lisätä puuntuotannon määrää ja arvoa. Sen ohella tuli ottaa huomioon luonnonhoito ja muut yleiset intressit.

Eräs lähtökohta vuonna 1990 käynnistetylle metsäpolitiikan uudelleenarvioinnille oli tarve tehostaa julkishallintoa ja myös metsiin liittyvää hallintoa. Ympäristöarvojen aiempaa laajempi huomioon ottaminen harkittiin niin ikään tarpeelliseksi. 1970-luvulla metsäluonnon hoito suuntautui lähinnä erityisen arvokkaisiin luontoalueisiin. Sen sijaan metsien biologisen monimuotoisuuden säilyttäminen oli takalalla. Myös ilmansaasteiden aiheuttama uhka oli tullut aiempaa konkreettisemmaksi. 1980-luvulla Ruotsin metsien kasvu lisääntyi selvästi nopeammin kuin teollisuuden kotimainen puunkäyttö. Energiahuolto haluttiin rakentaa aiempaa voimakkaammin kotimaisiin, uusiutuviin energialähteisiin pohjautuvaksi.²

¹ Wibe 1993 s. 87–88.

² SOU 1992: 76, Bilagor I s. 3–4.

Vuonna 1991 vuoden 1990 metsäpoliittisen komitean tehtäväksiantoa päätettiin täydentää siten, että metsänhoitomaksusta luovuttaisiin vuonna 1992. Hallitus esitti metsänhoitomaksusta luopumista verouudistukseen liittyen ennen metsäpoliittisen komitean työn valmistumista (RP 1991/92: 60). Perusteena oli kilpailukyvyn parantaminen. Metsänomistajilta verotuksen yhteydessä kannettavalla metsänhoitomaksulla rahoitettiin metsänhoito-organisaation toimintaa, koska vuoden 1979 metsäpoliittisen linjauksen (RP 1978/79:110) mukaan metsätalouden tuli rahoittaa itsensä. Metsänhoito-organisaatio oli valtiollistettu 1.7.1981 (SFS 1981:369). Metsänhoitomaksu oli vuosina 1979–1989 noussut 0,9 promillesta 8,0 promilleen tilan metsätalousarvosta. Asiaa koskevassa lisätoimeksiannossa vuoden 1990 metsäpoliittiselle komitealle (Dir. 1991: 99) kuvataan osuvasti ruotsalaisen 1990-luvun metsäpoliittisen ajattelun eroa aiempaan verrattuna:

”Lagstiftningen som gäller för skogsbruket innehåller en rad detaljerade skötsel-föreskrifter. En så långtgående detaljreglering är negativ såväl från skogsbrukssynpunkt som för naturvården. Kommitténs arbete med lagstiftningsfrågor skall syfta till en minskad reglering av skogsbruket. Därmed främjas ett variationsrikt skogsbruk och byråkratin minskar.”³

Vuoden 1990 metsäpoliittinen komitea esitti sekä hallinnollisen että taloudellisen ohjauksen huomattavaa vähentämistä metsätaloudessa. Valtion tuki metsätaloudessa tulisi rajata kalkitukseen, jalopuumetsien hoitoon, metsäteiden suunnitteluun ja biotooppien suojeluun. Arvokkaat biotoopit tulisi kartoittaa. Lainvalvontaa vähennettäisiin. Ympäristötavoitteet tulisi asettaa tasavertaisiksi puuntuotantotavoitteiden kanssa. Sitä vastoin informaatio-ohjausta harjoitettaisiin edelleen aktiivisesti, ympäristötavoitteen osalta jopa aiempaa tehokkaammin. Pakollisesta metsäsuunnitelmasta luovuttaisiin. Metsänhoito-organisaation taimituotanto tulisi yhtiöittää. Metsäpolitiikan uudelleenlinjauksen henkilöstövaikutus metsänhoito-organisaatiossa olisi kaikkiaan 840 henkilötyövuoden vähennys 2 160:stä 1 320:een.⁴ Vuoden 1990 metsäpoliittisen komitean esitykset ovat pääosin toteutuneet.

Ruotsissa metsät on haluttu säilyttää suurelta osin maanviljelijöiden omistuksessa. Tätä tarkoitusta ovat näihin asti palvelleet 1900-luvun alussa säädetyt yhtiöiden maanhankintakiellot. Yksityismetsänomistajien rationaalisuuteen ei ole kuitenkaan uskottu; metsätalouteen on kohdistunut yksityiskohtaista normiohjausta. Vuonna 1918 säädetyssä metsänhoitolaissa edellytettiin rationaalista metsänhoitoa. Käsitet-

³ SOU 1992: 76, Bilagor I s. 13–14. Aiemmin kertyneillä metsänhoitomaksuvaroilla on rahoitettu muun muassa 1990-luvun jälkipuoliskolla toteutetut avainbiotooppi- ja suometsäinventoinnit (Prop. 1999/2000:1 utgiftsområde 23, s. 112).

⁴ SOU 1992:111 s. 19–28.

tä ei kuitenkaan tarkemmin määritelty. Sören Wiben mukaan metsänhoitolain vuoden 1979 uudistuksessa rationaalisuus operationalisoitiin puuntuotannon maksimointitavoitteeksi. Tehokkuuskriteeri jäi tässä vaiheessa taka-alalle, mistä aiheutui ongelmia. Metsävarannon pitkän tähtäyksen lisäämisessä käytettiin hallinnollisen ohjauksen ohella voimakkaasti myös taloudellisia ohjauskeinoja. Kun päähuomio kohdistui pitkän aikavälin puuntuotantoon, lyhyen aikavälin puun tarjonnassa alkoi ilmetä häiriöitä, joita pyrittiin hoitamaan normiohjauksella. Puuta pyrittiin saamaan liikkeelle muun muassa hakkuuvelvoitteilla ja pakollisella metsäsuunnitelmalla.⁵

Maanhankintakielloissa kysymys on yleensä enemmän maatalous- kuin metsäpolitiikasta. Suomessa lain oikeudesta hankkia maa- ja metsätalousmaata (391/1978) sekä maatilalain (188/1977) soveltamisessa noudatettiin samankaltaisia perusteita, vaikkei säännösten välisestä riippuvuudesta ollut eksplisiittisesti säädetty. Maanhankintalupa myönnettiin pääsääntöisesti samoille henkilöille, jotka olivat myös oikeutettuja maatilalain mukaisiin tukiin.⁶ Maanhankinto-oikeuslaki kumottiin vuoden 1997 lopussa (L 1394/1997).

Kuvasta 8-1 havaitaan, että Ruotsissa osakeyhtiöiden, lähinnä metsäteollisuusyhtiöiden, metsänomistusosuus on selvästi korkeampi kuin Suomessa. Ero Suomen ja Ruotsin välillä kasvoi 1990-luvulla, kun valtion metsät yksityistettiin Ruotsissa. Metsäpolitiikan suunnittelun ja toteutuksen kannalta ero on merkittävä, koska valtaosa metsäpolitiikan keinoista kohdistuu luonnollisten henkilöiden omistamiin metseen.

1970- ja 1980-luvuilla toteutettu puuvaraston kasvattaminen kustannuksista piittaamatta johti virheinvestointeihin. Metsäpolitiikkaa ei kuitenkaan kokonaisuutena pidä arvioida huonoksi. Metsätalouteen liittyy erityisen paljon epävarmuutta pitkäs- tä aikajänteestä johtuen. Ruotsin metsien puuvarasto on toiseksi suurin EU:ssa Saksan jälkeen. Jos puutuotteiden kysyntä kasvaa jatkuvasti, saattaa puuston maksimointi osoittautua järkeväksi tavoitteenasetteluksi. Teollisuuden metsänomistuksen kiello on aiheuttanut jossain määrin tehottomuutta, mutta toisaalta metsänomistuk- sen jakautumiseen laajalle saattaa liittyä yhteiskunnallisia hyötyjä. Wiben mukaan eniten kritiikkiä on syytä kohdistaa itse perusoletukseen yksityisen (talonpoikaisen) metsänomistajan irrationaalisuudesta. Oletusta ei ole koskaan testattu.⁷

⁵ Wibe 1993 s. 75–78.

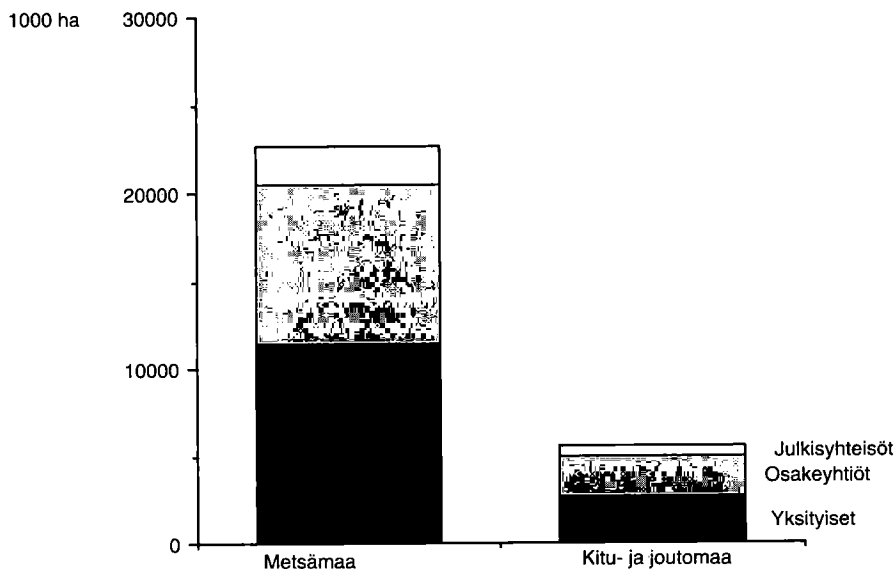
⁶ Toivanen 1989 s. 177–178. Maanhankinto-oikeuslain suhteesta omaisuuden suojaan ks. Laaksonen 1998 s. 369–384.

⁷ Wibe 1993 s. 87–88.

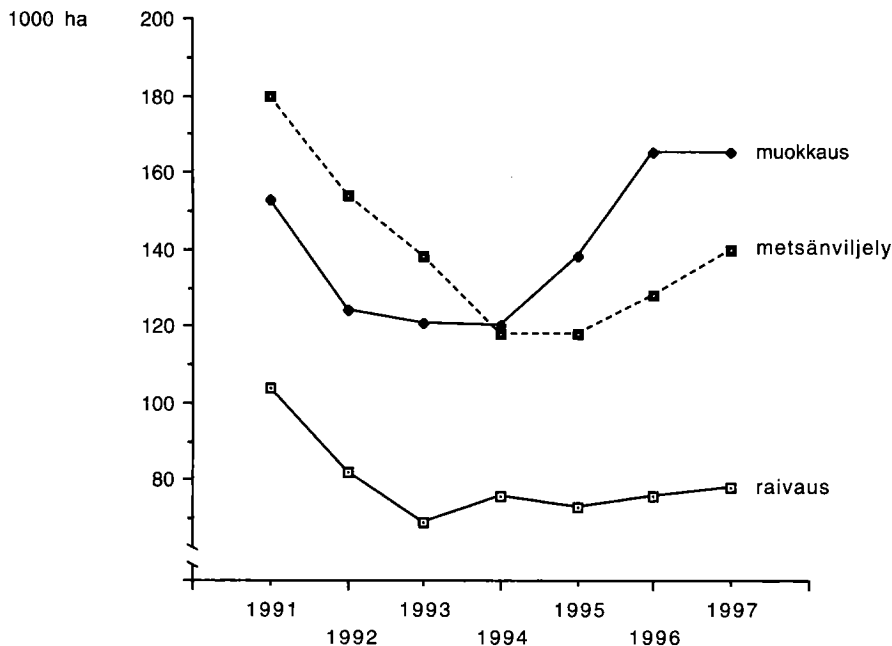
8.1.2 Metsänhoitolain säännökset

Vuoden 1990 metsäpoliittisen komitean esityksen mukaiset muutokset metsänhoitolakiin (SFS 1979:429) tulivat voimaan vuoden 1994 alussa (SFS 1993:553, RP 1992/93:226). SVL 1 §:ssä asetetaan metsän hyvä tuotto ja biologinen monimuotoisuus tasavertaisiksi tavoitteiksi. Laki ei estä 3 §:n mukaan metsämaan ottamista muuhun käyttöön. Uusi metsä on perustettava SVL 5 §:n mukaan, jos metsän puuntuotantokyky on liian alhainen tai metsän tila on ilmeisen epätydyttävä. Metsän uudistamisvelvoite on siten Ruotsissa huomattavasti laajempi kuin Suomessa. Toisaalta myös viranomaisen toimivalta myöntää poikkeus uudistamisvelvoitteesta (9 §) on Ruotsissa suurempi kuin Suomessa. Kuvasta 8-2 havaitaan, että metsänuudistamistöiden suoritämäärien aallonpohja osui Ruotsissa 1990-luvun puoliväliin.

Metsänhoitoasetuksen (SFS 1993:1096) 2 §:n mukaan metsän puuntuotantokyky katsotaan liian alhaiseksi, jos puuvarasto on alle puolet normaalista puumäärästä. Metsän tila on ilmeisen epätydyttävä, jos puuvarasto on vähemmän kuin kolmasosa normaalista. Normaalipuumäärästä sekä vähimmäistaimimäärästä uudistusaloilla on säädetty Metsähallituksen määräyksessä (SKSFS 1993:2). Vähimmäistaimimäärät ovat korkeampia kuin Suomessa.



Kuva 8-1. Metsämaan sekä kitu- ja joutomaan omistus Ruotsissa 1993–1997. Lähde: Skogsstatistisk årsbok s. 43.



Kuva 8-2. Uudistusalan valmistaminen ja metsänviljely 1991–1997. Lähde: Skogsstatistisk årsbok 1999 s. 115.

SVL 10 §:n mukaan hakkuun tulee olla tarkoituksenmukainen joko metsän edelleen kasvattamisen tai uudistamisen kannalta. Liian nuorta metsää ei saa uudistaa. Metsähallituksen määräyksen mukaiset vähimmäisuudistusiät ovat suurin piirtein samaa tasoa kuin Suomessa. Ruotsissa uudistamiskypsyysraja on kuitenkin siinä suhteessa tiukempi kuin Suomessa, että Suomessa riittää, jos joko metsikön ikä tai keskiläpimitta ylittää uudistuskypsyysrajan.

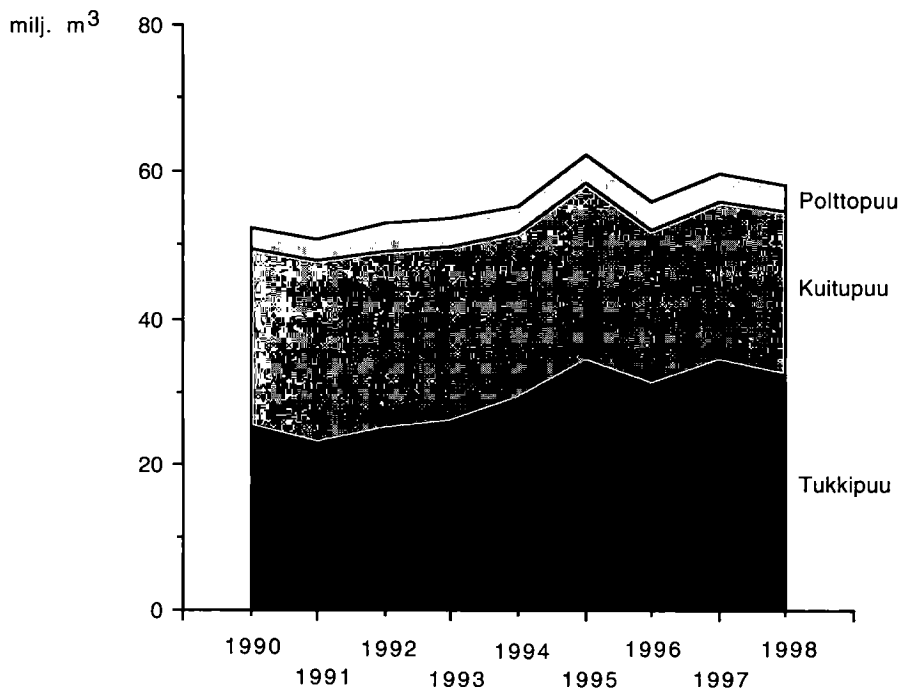
Toisin kuin Suomessa, SVL 11 § edellyttää isoilta metsälöiltä edelleen hakkuiden tilakohtaista kestävyyttä. Metsänhoitoasetuksen 12 §:n mukaan yli 100 hehtaarin tiloilla hakkuut eivät saa olla niin laajoja, että yli puolet metsälön pinta-alasta olisi uudistusaloja ja taimikoita. Metsähallituksen määräyksessä säädetään vuotuisen uudistusalan enimmäismäärä (laskennallinen suure), joka määräytyy metsälön keskimääräisen viljavuuden ja uudistuskypsien metsien osuuden perusteella. Yli 1 000 hehtaarin metsälöillä viiden peräkkäisen vuoden yhteenlaskettu uudistushakkuuala ei saa ylittää vuotuisen uudistusalan enimmäismäärää kerrottuna viidellä. Lisäksi yli 5 000 hehtaarin metsälöillä yhden vuoden uudistushakkuuala ei saa ylittää vuotuisen uudistusalan enimmäismäärää kerrottuna 1,5:llä.

Hakkuiden enimmäismäärää koskevia säännöksiä sovellettaessa otetaan huomioon saman metsänomistajan yhden kunnan alueella omistamat metsät. Maanomistajan hakemuksesta voidaan kuitenkin ottaa huomioon myös useammassa kunnassa sijaitsevia tiloja, jos se on tarkoituksenmukaista eri työssäkäyntialueiden työllisyyden kannalta eikä kysymys ole tuntuja ympäröivästä suojametsäalueesta. Alueellinen metsäviranomaislainen voi hakemuksesta myöntää poikkeuslupan ajoittaa enintään kymmenen vuoden hakkuusuunnitelman perusteella vuosittaiset uudistushakkuut näistä määräyksistä poikkeavasti. Myös metsätuhon tai vastaavan syyn perusteella voidaan poiketa näistä määräyksistä (SKSFS 1998:1, 1998:7). Kuvasta 8-3 havaitaan, että hakkuiden suhdannevaihtelut olivat 1990-luvulla pienempiä Ruotsissa kuin Suomessa.

Metsänhoitoasetuksen 13 §:n mukaan poikkeuslupa hakkuiden enimmäismäärää koskevista säännöksistä voidaan myöntää muilla kuin metsätaloudellisilla syillä ainoastaan silloin, jos kysymys on useamman maanomistajan rationaalisesta hakkuukeskityksestä tai suurehkoista maa- tai metsätalouden investoinnista, jolla on tilan kannalta pitkäaikainen vaikutus. Metsänomistajalla on SVL 13 §:n nojalla oikeus saada ennakkopäätös siitä, miten hakkuiden enimmäismäärää koskevia säännöksiä sovelletaan suunniteltuun hakkuuseen. Hakkuiden enimmäismäärää koskevissa säännöksissä on säilynyt elementtejä siitä yksityiskohtaisesta hallinnollisesta ohjauksesta, joka oli luonteenomaista 1970- ja 1980-luvuilla Ruotsin metsäpolitiikalle.

SVL 14 §:ssä säädetään hakkuu-ilmoituksesta. Metsänomistajalla on velvollisuus ilmoittaa suunnittelemaansa hakkuusta, sellaisista hakkuiden yhteydessä tehtävistä ojituksista, jotka eivät luonnonsuojelulain (SFS 1998:808) nojalla ole luvanvaraisia sekä siitä, miten metsänomistaja aikoo ottaa luonnonhoidon ja kulttuuriympäristön hoidon huomioon suunnittelemassaan hakkuussa. Metsänhoitoasetuksen 15 §:n mukaan ilmoitus on tehtävä muista hakkuista kuin sellaisista raivauksista, jotka edistävät metsän kasvua. Ilmoitusvelvollisuus koskee kaikkia sellaisia hakkuita, joissa metsämaata otetaan muuhun käyttöön lukuunottamatta voimalinjahakkuita ja muita tielinjoja kuin metsäteitä koskevia hakkuita.

Ilmoitettavien tietojen määrää on lisätty vuoden 1999 alussa voimaan tulleilla Metsähallituksen määräyksillä (SKSFS 1998:1, 1998:5 ja 1998:7). Uusien määräysten mukaan myös suunnitellut metsänuudistamisen toimenpiteet tulee ilmoittaa. Ilmoitus on tehtävä viimeistään kuusi viikkoa (vrt. Suomessa kaksi viikkoa) ennen hakkuun alkua, jos hakkuun laajuus on vähintään puoli hehtaaria. Ilmoitus on tehtävä Metsähallituksen vahvistamalla lomakkeella. Lomakkeen kääntöpuolella esitetään selvitys luonnon- ja kulttuuriympäristön huomioon ottamisesta. Ilmoitukseen liitetään kartta, johon on merkittävä myös arvokkaat luontokohteet alueella. Kaiken kaikkiaan metsänomistajan ilmoitusvelvollisuus on Ruotsissa laajempi kuin Suomessa, vaikka säännöksillä on monia yhtymäkohtiakin.



Kuva 8-3. Hakuukertymä Ruotsissa 1990–1998. Lähde: Skogsstatistisk årsbok s. 143.

Vuoden 1999 alussa voimaan tullut SVL 14a § merkitsee osittaista paluuta vuosina 1983–1993 sovellettuun metsäsuunnitelmapakkoon. Jos tilalla ei ole metsäsuunnitelmaa, pitää tilalle lain 14a §:n mukaan laatia metsä- ja ympäristöselvitys. Metsähallituksen määräyksen mukaan metsä- ja ympäristöselvityksessä tulee olla seuraavat tiedot:

1. Metsä- ja joutomaan pinta-ala
2. Arvio uudistusalojen ja alle 20-vuotiaiden metsiköiden yhteenlasketusta metsämaan pinta-alaosuudesta
3. Arvio uudistuskypsän metsän pinta-alaosuudesta
4. Metsämaa, jota koskee velvoite perustaa uusi metsä
5. Jalopuumetsät
6. Luonnonreservaatit, biotooppien suojelualueet ja ympäristöhoitosopimusalueet
7. Avainbiotooppikartoituksessa rekisteröidyt kohteet

8. Luonnontilaisten soiden inventoinnissa rekisteröidyt kohteet
9. Rekisteröidyt kiinteät muinaisjäännökset
10. Muut sellaiset luonnon- ja kulttuuriympäristönhoitoa koskevat alueet, jotka alueellinen metsäviranomais on ilmoittanut maanomistajalle.

Kohdissa 4–10 mainitut tiedot esitetään kartalla. Alle kymmenen hehtaarin tilojen ei kuitenkaan tarvitse selvittää kohdissa 1–4 mainittuja tietoja. Alle 50 hehtaarin tilojen ei tarvitse selvittää kohdan 2 tietoa. Metsä- ja ympäristöselvityksen tulee olla laadittu vuoden 2002 loppuun mennessä. Sen jälkeen selvitys uusitaan joka viides vuosi. – Suomen oikeusjärjestys ei tunne mitään vastaavaa velvollisuutta. Suomen keskeisissä metsäalan säädöksissä on tosin muutamia kannusteita sille, että metsänomistaja hankkisi tilakohtaisen metsäsuunnitelman. Ruotsalainen metsäpolitiikka perustuu edelleenkin enemmän hallinnolliseen ohjaukseen kuin suomalainen metsäpolitiikka.

SVL 16 §:n mukaan suojametsäalueella hakkuut ovat luvanvaraisia. Lupa voidaan evätä tai myöntää ehdollisena luonnon- ja kulttuuriympäristönhoidollisilla perusteilla. Pääsääntöisesti hakkuulupaa ei voida myöntää suojametsäalueen kitumaalle. Porotalouslain (SFS 1971:437) tarkoittamalla poronhoitoalueella saamelaiskylää on kuultava ennen luvan myöntämistä. Metsänhoitoasetuksen 20 §:n mukaan ilman erityistä syytä samalle tilalle ei voida myöntää lupaa yli 20 hehtaarin hakkuuseen.⁸

Vuoden 1994 alussa voimaan tulleella metsänhoitolain muutoksella kumottiin laki jalopuumetsistä (SFS 1984:119), ja vastaavat säännökset siirrettiin SVL 22–28 §:iin. Jalopuumetsänä pidetään sellaista vähintään puolen hehtaarin metsikköä, jonka puuston pohjapinta-alasta vähintään puolet on jaloja lehtipuita.⁹ Jalopuumetsä on uudistushakkuun jälkeen uudistettava jalopuumetsäksi, eikä jalopuumetsässä saa ryhtyä toimenpiteisiin, jotka muuttaisivat sen muuksi kuin jalopuumetsäksi. Hakkuut jalopuumetsissä ovat luvanvaraisia.

Valtion tuesta metsätaloudelle annettujen asetusten (SFS 1993:555 ja 1997:22) mukaan jalopuumetsikön perustamiseen voi saada 80 prosentin tuen hyväksyttävistä uudistamiskustannuksista, jotka voivat olla enintään 25 000 kruunua hehtaaria kohden. Jalopuumetsikön raivaukseen ja taimikonhoitoon tuki on 6 000 kruunua hehtaarialta. Alueellisen metsäviranomaisen jalopuumetsikössä tekemän tarkastuk-

⁸ Metsänomistajajärjestöt ovat olleet tyytymättömiä Metsähallituksen toteuttamaan suojametsäalueen rajaukseen tunturien ympärillä (Skogsåret 1997–98 s. 75).

⁹ Puuston pohjapinta-alalla tarkoitetaan 1,3 metrin korkeudelta maanpinnasta mitattua puiden poikkeileikkauspinta-alojen summaa. Pohjapinta-ala ilmaistaan yleensä neliömetreinä hehtaaria kohden. Tunnusta käytetään yleisesti metsän arvioinnissa, koska se pystytään määrittämään vähällä vaivalla sitä varten kehitetyllä työkalulla, relaskoopilla.

sen ja maanomistajalle antamien neuvojen kustannukset maksetaan kokonaan valtion varoista.

Vuoden 1999 alussa voimaan tulleella Metsähallituksen päätöksellä kiellettiin metsätaloustoimenpiteet 0,1 hehtaaria suuremmilla joutomaakuvioilla lukuunottamatta yksittäisten puiden kaatamista. Suomessa ei ole rajoitettu joutomailla harjoitettavaa metsätaloutta. SVL 29 §:n mukaan metsän hyönteis- ja sienituhojen torjumiseksi metsänomistaja voidaan velvoittaa hakkuihin ja puutavaravaraston poistamiseen. Vastaava säännös on voimassa Suomessa. Myös muut pakkotoimisäännökset sekä rangaistuksia ja menettämis seuraamusta koskevat säännökset ovat Ruotsissa ja Suomessa samankaltaisia. Ruotsissa voidaan kuitenkin SVL 36 §:n nojalla vaatia uudistamisvakuus ennen hakkuuta.

Metsänhoitolain täytäntöönpanoa ja valvontaa kuvaavat seuraavat tilastotiedot vuodelta 1998. Metsänhoito-organisaatio antoi metsänomistajille suosituksia ja neuvontaa metsänhoidosta 3 260 tapauksessa, hakkuista 141 tapauksessa, hyönteistuhojen torjunnasta 85 tapauksessa sekä luonnonhoidosta 2 633 tapauksessa. Uudistamisvakuus vaadittiin kaikkiaan 177 päätehakkuussa. Velvoittavia päätöksiä ja kieltoja annettiin 203 kpl. Tuomioita langetettiin metsänhoitolain nojalla 37 kpl.¹⁰ Tilanne muistuttaa suurelta osin suomalaista käytäntöä. Lainvalvonnan pääpaino on suosituksissa ja neuvonnassa. Velvoittavia päätöksiä ja kieltoja annetaan metsänomistajille Ruotsissa kuitenkin selvästi enemmän kuin Suomessa. Uudistamiseen liittyvä vakuus ei ole Suomessa ollut viime vuosina lainkaan käytössä.

8.1.3 Metsien suojelu

Ruotsin hallitus päätti 22.1.1998 asettaa toimikunnan selvittämään metsien suojelun tehostamista (Dir. 1998:9). Metsämaan alasta oli siihen mennessä suojeltu 3,7 prosenttia (830 000 ha). Tuntureja ympäröivät suojametsät kattavat 0,8 prosenttia (173 000 ha) metsämaasta. Seurakunnat ovat suojelleet metsiään noin 1 000 hehtaarin alueella. Lisäksi on olemassa 1 800 ha biotooppisuojealueita ja 1 900 hehtaarin alueella vapaaehtoisia luonnonhoitosopimuksia. Joutomaiden metsänkäsittelyä on rajoitettu. Avainbiotooppeja on vajaa prosentti metsämaan pinta-alasta. Ympäristöviranomaiset arvioivat lähiajan lisäsuojelutarpeeksi 250 000 ha luonnonreservaatteja ja 25 000 ha biotooppisuojealueita.¹¹

Metsien suojelun tehostamisselvityksen mukaan mikään osapuoli ei ole asettanut kyseenalaiseksi tarvetta tehostaa metsien suojelua. Ongelmana on sen sijaan löytää maanomistajille maksettaviin korvauksiin tarvittavat valtion varat. Lisäsuojelun välittömiä finanssivaikutuksia voitaisiin keventää ottamalla käyttöön aiesopimus-

¹⁰ Skogsstatistisk årsbok s. 39.

¹¹ SOU 1998:95 s. 4-5.

menettely. Aiesopimuksessa maanomistaja sitoutuu olemaan hakkaamatta suunniteltua suojelualuetta ja valtio sitoutuu pyrkimään pikaiseen suojeluun. Toinen vaihtoehto olisi maksaa suojelukorvauksia valtion velkakirjoilla. Kolmas vaihtoehto olisi, että valtio korvaa vuosittain suojelualan vuotuista metsän tuottoa vastaavan määrän. Aiesopimusmenettelyä pidettiin näistä kolmesta vaihtoehdosta suositeltavimpana.¹²

Vuoden 1993 metsäpoliittisessa päätöksessä ympäristöhoito nostettiin puuntuotannon rinnalle tasavertaiseen asemaan. Metsäsuunnitelmat muuttuivat vapaaehtoisiksi, mutta samalla metsänomistajalle asetettiin aiempaa täsmällisempi velvoite ilmoittaa metsäviranomaiselle etukäteen hakkuista. Metsänhoitopakkoa ei enää ole; sen sijaan luotetaan enemmän neuvontaan. Valtion metsät on yksityistetty. Valtion panostus yksityismetsätalouteen on voimakkaasti alentunut. Lakisääteisestä metsänhoitomaksusta luovuttiin vuonna 1992.¹³ Valtion varoja käytetään metsätaloudessa enää lähinnä ympäristöhoitoon ja jalopuumetsien hoitoon. Metsänhoito-organisaation määrärahat ovat pienentyneet siinä määrin, että 24 alueellisesta metsäkeskuksesta (skogsvårdsstyrelsen) siirryttiin 11:een vuonna 1997 (SFS 1997:1155). Työntekijöiden määrä on puolittunut viidessä vuodessa. Näiden tekijöiden yhteisvaikutus metsänhoitotöiden suoritämäärien laskemisena on ollut merkittävä.

8.1.4 Metsäpolitiikan arviointi 1990-luvun loppupuolella

Vuosina 1997–1998 Ruotsissa toteutettiin metsäpolitiikan arviointi. Vuonna 1993 tehdyt peruslinjaukset ovat arvioinnin perusteella olleet tarkoituksenmukaisia; puuntuotanto ja metsien ympäristöhoito säilytetään edelleen tasavertaisina tavoitteina. Suojelualueita lisättäisiin. Valtion tuki metsätaloudelle kohdistuisi edelleenkin vain luonnon- ja kulttuuriympäristöhoidollisiin toimenpiteisiin, jalojen lehtipuiden kasvattamiseen ja ilmansaasteiden vaikutusten lieventämiseen. Metsänomistajille suunnattavaa tiedotusta ja neuvontaa lisättäisiin.¹⁴ Metsäpolitiikan arvioinnissa tehdyt esitykset muutoksista metsänhoitolakiin ja muusta metsäpolitiikan tarkistuksesta ovat suurelta osin toteutuneet. Muutoksia voisi yleisesti ottaen luonnehtia siten, että vuoden 1993 metsäpoliittisen päätöksen päälinjat säilyivät ennallaan, mutta hienosäätöä tehtiin vuoden 1979 metsäpoliittisen päätöksen suuntaan.

Ruotsin valtion vuoden 2000 talousarviossa on varattu 280 miljoonaa kruunua metsänhoito-organisaatiolle, 105 miljoonaa kruunua metsätaloustoimenpiteille,

¹² SOU 1998:95.

¹³ Metsänhoitomaksun vuotuinen kertymä oli viime vaiheessa yli 400 milj. SEK (Skogsstatistisk årsbok s. 252).

¹⁴ RP 1997/98:158 s. 1.

miljoona kruunua kansainväliseen metsäyhteistyöhön ja kuusi miljoonaa kruunua EU:n rahoittamaan metsätuhojen seurantaan. Yhteensä metsätalouteen esitetään käytettäväksi julkisia varoja 394 miljoonaa kruunua vuonna 2000. Vuoden 1999 talousarviossa metsätalouden määrärahat olivat yhteensä 351 miljoonaa kruunua. Vuoden 2001 menokehys on 458 miljoonaa kruunua ja vuoden 2002 menokehys on 445 miljoonaa kruunua.¹⁵

Verrattaessa Ruotsin metsämäärärahoja Suomeen on aluksi otettava huomioon, että kokonaishakkuumäärä on Ruotsissa noin neljänneksen suurempi kuin Suomessa. Ruotsissa yksityismetsien yhteenlaskettu pinta-ala on hivenen pienempi ja yksityismetsänomistajien lukumäärä selvästi pienempi kuin Suomessa. Metsänhoitoorganisaation rahoittamiseen käytetään suurin piirtein saman verran julkisia varoja kummassakin maassa. Sen sijaan metsätalouden tuki on Ruotsissa vain murto-osa Suomen tuesta, ja varsinaista puuntuotantoa ei Ruotsissa tueta lainkaan. Metsätalouden ympäristön- ja kulttuurinhoitoa tuetaan Ruotsissa enemmän kuin Suomessa. Kuvasta 8-4 havaitaan, että investoinnit metsänhoitoon alenivat voimakkaasti 1990-luvun alkupuolella.

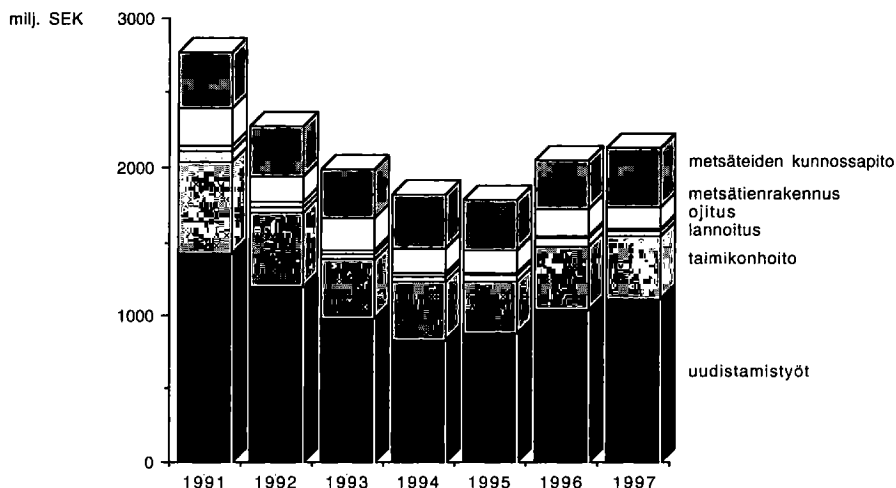
Metsätaloustoimenpiteiden tukea ollaan lisäämässä. Vuonna 1999 määräraha oli 75 milj. kruunua ja vuoden 2000 määrärahaesitys on 105 milj. kruunua. Vuoden 2001 ja vuoden 2002 menokehys on 160 milj. kruunua. Määrärahalla on saatu aikaan vuoden 1998 loppuun mennessä yhteensä 893 suojeltua biotooppia, pinta-alaltaan yhteensä 2 424 ha. Yhteensä 370 luonnonhoitosopimusta on tehty 2 300 hehtaarin alalle. Noin 960 ha luonnon- ja kulttuurinhoitokohteita sai tukea vuonna 1998. Yhteensä noin 48 000 hehtaaria metsämaata on kalkittu tai käsitelty terveyslannoituksella 1990-luvulla. Noin 17 000 ha jalopuumetsiä on perustettu 1990-luvulla metsätaloustoimenpiteiden tuen avulla.¹⁶

Ruotsissa käytetään Suomen tavoin informaatio-ohjauksen keinoja laajasti metsäpolitiikassa. Metsäsuunnitelmat laaditaan nykyisin vihreinä. Vihreässä metsäsuunnitelmassa metsikkökuviot jaetaan neljään luokkaan eri käyttömuotojen painotusten mukaan:

1. PG – produktionsmål med generell miljöhänsyn: Puuntuotantotavoite on dominoiva. Luonnonhoito otetaan huomioon muun muassa jättopuissa, kulttuuriympäristöissä ja arvokkaissa puuryhmissä.
2. PF – produktionsmål med förstärkt miljöhänsyn: Puuntuotanto ja ympäristönhoito ohjaavat metsänhoitoa. Kuviolla joko jo on tai on kehittymässä merkittäviä ympäristöarvoja, jotka otetaan huomioon puuntuotannon rinnalla.

¹⁵ Prop. 1999/2000:1 Utgiftsområde 23 s. 32.

¹⁶ Ibid. s. 114.



Kuva 8-4. Metsänhoidon ja perusparannustöiden kokonaiskustannukset 1991–1997. Lähde: Skogsstatistisk årsbok 1999 s. 115.

3. NS – naturvårdsmål med skötsel: Ympäristötavoite ohjaa kuvion hoitoa. Kuviolla on huomattavia ympäristöarvoja, jotka säilyäkseen vaativat hoitoa. Vaihtoehtoisesti kuviolla on edellytyksiä saada aikaan huomattavia ympäristöarvoja.

4. NO – naturvårdsmål med orördhet: Ympäristötavoitetta edistetään luontaisella kehityksellä. Kuviolla on huomattavia ympäristöarvoja, joiden säilyminen edellyttää koskemattomuutta. Vaihtoehtoisesti kuviolla on edellytyksiä saada aikaan huomattavia ympäristöarvoja.¹⁷

Vihreä metsäsuunnitelma eroaa tavanomaisesta metsäsuunnitelmasta siinä suhteessa, että vihreässä metsäsuunnitelmassa on kuvattu pitkän aikavälin tavoite kullekin metsikkökuviolle. Lisäksi on kuvaus kunkin kuvion puuntuotannollisesta tilasta ja ympäristöarvoista. Vuosina 1997 ja 1998 laadittiin vihreitä metsäsuunnitelmia yhteensä noin 173 000 hehtaaria. Näissä suunnitelmissa 88,8 prosenttia pinta-alasta oli PG-luokkaa, 4,6 prosenttia PF-luokkaa ja 6,6 prosenttia NS- ja NO-luokkia. Metsänhoito-organisaatio suosittelee, että kunkin tilan metsäsuunnitelmassa olisi vähintään viisi prosenttia NS- ja NO-luokkia sekä vähintään viisi prosenttia PF-luokkaa. Vihreitä metsäsuunnitelmia laaditaan eniten metsänhoito-organisaatiossa ja metsänomistajayhdistyksissä.¹⁸

¹⁷ Grönare Skog s. 55.

¹⁸ Ibid. s. 186–189.

Kuningas Carl XVI Gustaf käynnisti 1.9.1999 Ruotsin kaikkien aikojen suurimman metsäalan viestintäkampanjan 'Grönare Skog'. Kampanjan tarkoitus on vuosina 1999–2001 tavoittaa 100 000 henkilöä, joista 70 000 koulutustilaisuuksissa. Toimintamuotoja ovat opintopiirit, kurssit ja henkilökohtainen neuvonta. Metsänhoito-organisaatio vastaa kampanjan toteutuksesta yhteistyössä metsäteollisuuden, metsänomistajien ja muiden sidosryhmien kanssa. Teemoja ovat kannattava puuntuotanto ja hyvä ympäristöhoito metsissä. Kampanjan ensisijaisia kohderyhmiä ovat metsänomistajat, metsäalan yrittäjät ja metsätoimihenkilöt. Kustannusarvio on noin 160 miljoonaa kruunua. Kampanjaa rahoittavat EU, Ruotsin valtio, metsänomistajat ja metsäteollisuus.¹⁹

8.2 Ruotsin metsätuloverotus

8.2.1 Metsätulon määrittäminen

8.2.1.1 Tulon veronalaisuus

Metsätulon verottamisesta säädetään kunnallisverolaissa (SFS 1928:370). Puun myyntitulo, samoin kuin metsästä saadut vakuutus- ja muut vastaavat korvaukset ovat veronalaista elinkeinotuloa KL 21 § 1 mom. (SFS 1990:650) nojalla:

”Med näringsverksamhet avses yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Till näringsverksamhet räknas också i annat fall innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog. En privatbostadsfastighet eller en privatbostad kan inte ingå i näringsverksamhet.”

KL 22 §:n (SFS 1990:650) mukaan elinkeinotoiminnan veronlaiseksi tuloksi katsotaan kaikki toiminnan tuottamat tulot joko rahana tai tavarana. Jos elinkeinotoimintaa lopetettaessa luovutetaan myös olemassa olevia tavaroita, niiden arvo katsotaan veronlaiseksi elinkeinotuloksi. Veronlaiseksi tuloksi katsotaan myös yksityisöt elinkeinotoiminnasta. Yksityisöt arvostetaan markkinahintaan. Metsätalouden kannalta merkittävä poikkeus on, että yksityisotoksi ei katsota maatalouskiinteistöltä korjattavaa polttoainetta, joka käytetään verovelvollisen yksityistaloudessa lämmitykseen. Poikkeuksella on merkitystä, koska puun energiakäyttö on Ruotsissa monin verroin laajempaa kuin Suomessa. Poikkeus koskee ainoastaan polttotarkoitukseen käytettävää puuta, joten esimerkiksi yksityistalouteen siirretty rakennuspuu katsotaan metsänomistajan veronlaiseksi elinkeinotuloksi.

Elinkeinotoimintaan saadut EU:n, valtion ja kunnan tuet ovat KL 22 §:n mukaan veronalaista tuloa siltä osin kun ne on käytetty vähennyskelpoisiin menoihin. Siten

¹⁹ <http://www.svo.se/gronareskog> 3.9.1999.

esimerkiksi happaman metsämaan kalkitukseen tai jalopuumetsän hoitoon myönnettyt tuet ovat veronalaista elinkeinotuloa. Valtion metsätaloustuet on viime aikoina suunnattu pääasiassa metsien luonnon- ja kulttuuriympäristön hoitoon. Myös nämä tuet ovat veronalaisia. Ero Suomen metsätuloverotukseen verrattuna on merkittävä.

KL 19 §:n mukaan veronalaista tuloa eivät ole verovelvollisen itse poimimien luonnonmarjojen ja -sienien sekä käpyjen myyntitulot siltä osin kun poimintatulot eivät ylitä 5 000 kruunua verovuodelta eikä kysymys ole elinkeinotoiminnasta tai palkasta tai vastaavasta edusta. Säännös on soveltamisalaltaan suppeampi kuin vastaava säännös Suomessa (TVL 89 §).

8.2.1.2 Menon vähennyskelpoisuus

Elinkeinotoiminnan vähennyskelpoisista menoista ja niiden jaksottamisesta säädetään KL 23 §:ssä (SFS 1990:650). Tulonhankinnan menot ja menetykset ovat vähennyskelpoisia. Metsätien hankintameno poistetaan kymmenen prosentin vuotuisin tasapoistoin. Edellytyksenä on, että metsänomistaja on maksanut tien itse ja menot kohdistuvat hänen omistusaikanaan tehtyihin töihin. Poisto aloitetaan sinä verovuotena, kun metsätie valmistuu. Jos metsäkiinteistö luovutetaan kaupalla, vaihdolla tai muulla vastikkeellisella saannolla, luovuttaja saa vähentää poistamatta olevan hankintameno luovutusvuoden verotuksessa. Jos taas metsäkiinteistö luovutetaan vastikkeettomalla saannolla, uusi omistaja saa jatkaa metsätien hankintameno poistoja sillä tavoin kuin vanhalla omistajalla olisi ollut oikeus tehdä, jos hän edelleen omistaisi kiinteistön.

Metsänuudistamisen ja metsäojituksen menot vähennetään KL 23 §:n nojalla kertavähennyksenä. Metsäojituksen kertavähennys on metsänomistajan kannalta edullinen verrattuna Suomeen. Toisaalta Suomen TVL:n mukainen metsätuloverotus on siinä mielessä epäjohdonmukainen, että metsänuudistamisen menot vähennetään kerralla, mutta metsäojituksen menot 15 prosentin menojäännöspoistona. Näiden investointien vaikutusajat ovat päinvastaiset: metsäojitusinvestointi tuottaa käytännön metsätaloudessa huomattavasti aiemmin tuloja kuin investointi metsänuudistamiseen. Tässä mielessä Ruotsin metsätuloverojärjestelmä on Suomen metsätuloverojärjestelmää johdonmukaisempi. Muihin elinkeinoihin verrattuna metsänuudistaminen on kaiken kaikkiaan hyvin poikkeuksellinen investointi.

Metsätulosta voidaan vähentää KL 23 §:n mukaan myös sosiaalivakuutusmaksut siltä osin kuin ne kohdistuvat elinkeinotoimintaan. Metsänomistajan eläkevakuutusmaksujen vähennyskelpoisuutta on rajoitettu sen mukaan, minkälaisen eläketurvan vakuutus tuottaa. Elinkeinotoimintaan kohdistuvat kiinteistöverot ovat niin ikään vähennyskelpoisia. Jos metsänomistajan 16 vuotta täyttänyt lapsi työskentelee metsänomistajan metsässä, maksettu palkka on vähennyskelpoista menoa. Jos metsänomistaja on käyttänyt elinkeinotoiminnassaan henkilöautoa, joka ei kuulu elinkei-

notoiminnan käyttöomaisuuteen, ajokustannuksina saadaan vähentää 1,5 kruunua kilometriä kohden.

8.2.1.3 Metsävähennys

KL 23 §:ssä säädetään myös metsävähennyksestä. Jos metsäkiinteistö on hankittu kaupalla, vaihdolla tai muulla vastikkeellisella saannolla, metsän hankinta-arvoksi katsotaan se osa kiinteistöstä maksetusta vastikkeesta, joka vastaa kiinteistöluokituksessa määritettyä metsämaan ja puuston osuutta kiinteistön koko arvosta. Tästä arvosta voidaan poiketa, jos on ilmeistä, ettei se vastaa todellista metsästä maksettua vastiketta. Samoin voidaan menetellä kiinteistönmuodostamistoimitusten yhteydessä. Jos kiinteistön saanto parantaa tilusjaotusta maa- ja metsätalouden harjoittamisen kannalta, saadaan metsän hankinta-arvoon lukea myös metsää vastaava osa muista saantoon liittyvistä menoista.

Vastikkeettomissa saannoissa lasketaan metsän hankinta-arvo KL 23 §:n mukaan seuraavasti. Jos luovutuksen kohteena on luovuttajan kaikki elinkeinotulolähteesseen kuuluvat metsät, siirtyy luovuttajalla ollut metsän hankinta-arvo uudelle omistajalle. Jos luovutuksen kohteena on vain osa luovuttajan elinkeinotulolähteen metsistä, uuden omistajan metsän hankinta-arvoksi katsotaan vastaava osa luovuttajan metsän hankinta-arvosta. Jos kuitenkin luovutuksen kohteena on vähemmän kuin viidesosa luovuttajan elinkeinotulolähteen metsistä, uuden omistajan hyväksi ei lasketa lainkaan metsän hankinta-arvoa. Nämä säännökset koskevat myös konsernin sisällä tapahtuvia, yritysten välisiä kiinteistöjen luovutuksia.

Jos metsänomistaja luovuttaa metsänsä edelleen, hänen metsänsä hankinta-arvo vähenee luovutusta vastaavalla osuudella. Jos luovutuksen kohteena on kuitenkin vähemmän kuin viidesosa kaikista elinkeinotulolähteen metsistä, metsän hankinta-arvoa ei vähennetä. Säännöstä sovelletaan myös kiinteistönmuodostamistoimitukseen liittyvissä luovutuksissa sekä sellaisissa sopimuksissa, joissa metsän käyttöoikeus luovutetaan määräämättömäksi ajaksi toiselle. Jos metsä kuuluu elinkeinotoiminnan vaihto-omaisuuteen, sille ei lasketa lainkaan hankinta-arvoa.

Metsävähennykseen oikeuttavaksi tuloksi katsotaan KL 23 §:n mukaan verovuoden kantorahatulot kokonaisuudessaan sekä 60 prosenttia puun hankintamyynnitulosta, omaan käyttöön otosta ja toiseen tulolähteesseen siirrosta. Luonnolliset henkilöt voivat metsän omistusaikanaan vähentää enintään puolet metsän hankinta-arvosta. Yhden verovuoden aikana metsävähennyksen suuruus voi olla enintään puolet metsävähennykseen oikeuttavasta tulosta.

Jos kysymyksessä on maa- ja metsätalouden harjoittamisen kannalta tilusjaotusta parantavasta kiinteistön saannosta, joka on kauppa, vaihto tai muu vastikkeellinen saanto, on luonnollisella henkilöllä KL 23 §:n nojalla oikeus metsävähennykseen, jonka suuruus vastaa verovuoden metsävähennykseen oikeuttavaa tuloa koko-

naisuudessaan. Normaalaa suurempi metsävähennys voidaan myöntää ainoastaan sinä verovuonna kun kiinteistö on saatu tai sitä seuraavina viitenä verovuotena. Normaalaa suurempien metsävähennysten yhteismäärä voi olla korkeintaan puolet metsän hankinta-arvosta.

Kuolinpesällä on oikeus samaan metsävähennykseen kuin vainajalla olisi ollut. Juridisilla henkilöillä on oikeus saada metsävähennystä metsän omistusaikanaan enintään 25 prosenttia metsän hankinta-arvosta. Juridisen henkilön metsävähennys voi yhtenä verovuotena olla enintään puolet verovuoden metsävähennykseen oikeutavasta tulosta. Metsävähennystä ei voi saada enää sen jälkeen kun elinkeinotulolähteen metsä on kokonaisuudessaan luovutettu toiselle. Metsävähennys myönnetään täysinä satoina kruunuina. Pienin metsävähennyksen määrä on 15 000 kruunua. Jos erillisverotettavat yhteisomistajat omistavat metsän yhdessä, on pienin metsävähennyksen määrä 3 000 kruunua verovelvollista kohden.

Suomen metsävähennyksellä (TVL 55 §) on yhtymäkohtia Ruotsin metsävähennykseen, vaikka ruotsalainen säännös on yksityiskohtaisempi kuin suomalainen. Ruotsin metsävähennysjärjestelmä on soveltamisalaltaan laajempi kuin Suomen metsävähennysjärjestelmä. Suomen metsävähennysjärjestelmä koskee pelkästään luonnollisia henkilöitä. Ruotsin korotettu metsävähennys maa- ja metsätalouden tilusjärjestelyä parantavien kiinteistöluovutusten yhteydessä on kiintoisa. Suomessa vastaava säännös on pelkästään varainsiirtoverolaissa, ja sen taloudellinen merkitys on vain murto-osa Ruotsin korotetun metsävähennyksen taloudellisesta merkityksestä.

8.2.1.4 Metsätalouden varastot, koneet ja laitteet

Ruotsalainen metsätuloerotus poikkeaa Suomen TVL:ssä säädetystä metsätuloerotuksesta siinä suhteessa, että kaadettu hankintapuu katsotaan Ruotsin metsätuloerotuksessa varastoksi puutavaran luovutusmittaukseen asti. KL 23 §:n mukaan varaston arvonalennus voidaan tehdä seuraavilla edellytyksillä:

1. Verovelvollisella on juokseva kirjanpito, joka päätetään tilinpäätökseen
2. Verotuksessa vaadittava varaston arvonalennus vastaa kirjanpidossa tehtyä arvonalennusta
3. Verotusta varten tulee esittää riittävä selvitys varaston veronalaisesta jäännösarvosta
4. Varasto ja sen arvonalennus selvitetään sellaisella tavalla sekä kirjanpidossa että verotuksessa, että on olemassa riittävä varmuus siitä, että varastoa myytäessä saatava voitto tulee verotetuksi
5. Jos verovelvollinen ei ole laatinut tilinpäätöstä viimeistä edelliseltä tilikaudelta, varaston kirjanpitoarvo ennen arvonalennusta määritetään verovuoden alun varaston veronalaisen jäännösarvon mukaan.

Jos varasto on hankittu kaupalla, vaihdolla tai muulla vastikkeellisella saannolla, varaston hankinta-arvoksi katsotaan se meno, joka hankinnasta on todellisuudessa suoritettu. Jos varasto on hankittu muulla kuin vastikkeellisella saannolla, varaston arvoksi katsotaan sen markkina-arvo hankintahetkellä. Hankintapuuvaraston hankinta-arvoksi katsotaan siis hakkuuajankohdan hankintapuun markkinahinta. Kantohinnan ohella siihen kuuluvat puun hakkuun ja kuljetuksen kustannukset. Perintönä tai testamentilla saatuun elinkeinotoimintaan kuuluvan varaston arvoksi katsotaan se varaston jäännösarvo, joka aiemmalla omistajalla oli. Varaston hankinta-arvoksi voidaan kuitenkin katsoa verovelvollisen esittämää hankinta-arvoa alempi arvo, jos verovelvollinen tai hänen lähipiiriinsä kuuluva on tehnyt oikeustoimia, joiden tarkoituksena on ollut keinotekoisesti korottaa varaston hankinta-arvoa.

Varaston arvonalennus voi yhtenä verovuotena olla enintään 30 prosenttia lasketuna edellisen tilinpäätöksen mukaisesta varaston arvosta lisättynä sillä tilikauden aikana hankitulla varaston hankintamenolla, joka verovuoden päättyessä edelleen kuului elinkeinotoimintaan. Säännöksen soveltamiseen ei vaikuta se, mihin aikaan verovuodesta varasto on hankittu. Jos varastossa kuitenkin on sellaisia hyödykkeitä, joiden arvo on suhdanneluonteisesti erityisen korkealla, voidaan tehdä ylimääräinen arvonalennus. Puukaupan voimakkaista suhdannevaihteluista johtuen säännöstä voidaan soveltaa hankintapuuvarastoon. Kaiken kaikkiaan hankintapuuvarastoa koskevat säännökset lisäävät verosuunnittelumahdollisuuksia niille metsänomistajille, jotka ryhtyvät hankintahakkuihin.

Koneiden ja laitteiden hankintamenon vähentämisestä säädetään niin ikään KL 23 §:ssä. Arvoltaan vähäiset koneet sekä sellaiset koneet, joiden teknis-taloudellinen käyttöaika on enintään kolme vuotta, vähennetään kerralla hankintavuoden verotuksessa. Esimerkiksi moottorisahan hankintameno vähennetään kerralla. Muiden koneiden ja laitteiden hankintamenojäännöksen ja varaston yhteenlasketusta arvosta voidaan poistaa vuosittain enintään 25 prosenttia. Poistoa ei tehdä esinekohtaisesti, vaan koneiden ja laitteiden hankintamenojäännöksestä vähennetään koneiden ja laitteiden myynnistä tai tuhoutumisesta verovuoden aikana saadut vastikkeet ja näin saatuun erotukseen lisätään varaston veronalainen jäännösarvo. Esimerkiksi puutavaran ajoon tarkoitettun peräkärryn hankintameno vähennetään tämän poistossäännön mukaan. Säännös vastaa Suomessa TVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa sovellettavaa säännöstä.

8.2.2 Metsätulo suhteessa muuhun elinkeinotuloon

KL 24 §:n mukaan elinkeinotoiminnan tulos määritetään suoriteperusteisen kirjanpidon perusteella. Jos metsänhakkuuoikeuden luovutuksesta saatu tulo jakautuu useammalle vuodelle, noudatetaan kuitenkin kassaperiaatetta. KL 25 §:n mukaan elinkeinotoiminnan kunkin tulolähteen tulo saadaan laskemalla yhteen tulolähteen

tulot ja menot. KL 27 §:n mukaan elinkeinotoiminnan tulo on eri tulolähteiden tulojen summa. Yhteenlaskussa ei oteta huomioon sellaisia tulolähteitä, jotka näytävät tappiota. Metsätalouden kannalta rajoitus on merkittävä, koska puunmyyntituloa saadaan yksityismetsälöllä keskimäärin kerran kolmessa vuodessa. Rajoituksen vaikutusta lieventävät metsätulon tasausmahdollisuudet. KL 47 §:n mukaan verovelvollisen elinkeinotulo ja palkkatulot muodostavat yhdessä ansiotulon, joka pyöristetään alaspäin lähimpään sataan kruunuun.

Vuoden 1994 yritysverouudistuksessa elinkeinonharjoittajat saivat mahdollisuuden elinkeinotulon jakamiseen ansio- ja pääomatuloon. Edellytyksenä on, että elinkeinotoiminnan nettovarallisuus ylittää 50 000 kruunua. Tällöin on kysymyksessä niin sanottu positiivinen jako, joka tehdään verovelvollisen vaatimuksesta. Pääomatuloksi katsotaan se määrä, joka vastaa elinkeinotoiminnan nettovarallisuudelle laskettua tuottoa. Laskentakorkokantana käytetään valtion lainan korkoa lisättyinä kolmella prosenttiyksiköllä. Jos elinkeinotoiminnan nettovarallisuus on negatiivinen, tehdään niin sanottu negatiivinen jako. Negatiivisessa jaossa käytetään laskentakorkokantana valtion lainan korkoa lisättyinä yhdellä prosenttiyksiköllä. Elinkeinotoiminnan negatiivinen nettovarallisuus kerrotaan laskentakorkokannalla, ja näin saatu tulo lisätään elinkeinotulon määrään ja vähennetään pääomatulon määrästä.²⁰

Metsänomistajan kannalta tarkasteltuna elinkeinotulon jakomahdollisuus ansio- ja pääomatuloon on merkittävä, koska keskimääräisellä ruotsalaisella yksityismetsänomistajalla ansiotulojen marginaaliverokanta on noin kaksinkertainen pääomatulojen verokantaan nähden. Toisaalta useimmilla metsänomistajilla pääosa metsätulosta on jakomahdollisuuden ulkopuolella. Suomen MVL:ssä säädettyyn metsätulo- ja verotukseen verrattuna merkittävä ero on siinä, että Suomessa TVL 38 §:ssä säädettyä yritystulon jakoa ei sovelleta MVL:n mukaan määritettyyn metsätuloon. Maatalouden tulon kannalta tarkasteltuna Suomen ja Ruotsin verojärjestelmät eroavat toisistaan siinä suhteessa, että maatalouden tulon jako ansio- ja pääomatuloon on Ruotsissa vapaaehtoinen, mutta Suomessa pakollinen.

Elinkeinotoiminnan tappio voidaan pääsääntöisesti vähentää vain saman tulolähteen tulevien vuosien voitosta. Vuodelta 1997 toimitetusta verotuksesta alkaen aktiivisen tulolähteen tappio voidaan kuitata muun elinkeinotoiminnan voitolla. Aikarajoitusta tappion vähentämiselle ei ole. Tappio on kuitenkin vähennettävä heti, kun sama tulolähde tuottaa voittoa. Verovelvollisen konkurssissa ja akordissa tappion vähentämisoikeutta on rajoitettu.²¹

²⁰ Lodin et al 1997 s. 348–350.

²¹ Johansson–Rabe 2000 s. 373.

8.2.3 Metsätili ja metsävahinkotili

Metsätulojen lukeminen progressiivisesti verotettaviin ansiotuloihin aiheuttaa sen ongelman, että leimikoita pyritään pilkkomaan pienemmiksi, mikä aikaansaa tehottomuutta puukaupassa ja puunkorjuussa. Ruotsin metsätuloverojärjestelmässä ongelma on ratkaistu metsätililailla (SFS 1954:142). SKL 1 §:n mukaan luonnolliset henkilöt ja kuolinpesät voivat saada lykkäystä metsätulon verottamiseen tallettamalla varoja pankkiin metsätilille tai metsävahinkotilille. Metsävahinkotiliä voidaan käyttää vain silloin, kun myrsky-, tulipalo-, hyönteis- tai muu vastaava tuho on saanut aikaan sen, että yli kolmannes elinkeinotulolähteen metsästä täytyy hakata normaalia aiemmin. Lisäksi metsänomistajan tulee esittää metsänhoito-organisaation antamalla todistuksella tai muulla luotettavalla tavalla, että pääosa verovuoden metsätuloista on peräisin tuhohakkuista.

Metsätilijärjestelmää edelsi vuonna 1951 käyttöön otettu pakollinen talletusvelvollisuus puukauppatulosta metsätalouden investointeja varten (SFS 1951:783). Vuonna 1954 otettiin käyttöön metsätilistä verotuksessa tehtävä vähennys (SFS 1954:142). Metsävahinkotilijärjestelmä tuli voimaan vuodelta 1982 toimitetussa verotuksessa (SFS 1982:323 ja 325). Laajojen luonnon-tuhojen kohteeksi joutuneen metsän omistaja oli jo aiemmin saanut lykkäystä veron maksuun.²²

SKL 1 § 3 momentin mukaan varoja ei voi tallettaa saman verovuoden aikana sekä metsätilille että metsävahinkotilille. Jos verovirasto ei hyväksy metsävahinkotilille talletettuja varoja verotettavan metsätulon lykkäykseksi sillä perusteella, ettei kyseessä ole ollut riittävän laaja metsätuho tai sillä perusteella, ettei pääosa verovelvollisen verovuoden metsätuloista ole peräisin tuhohakkuista, verovelvollinen voi kuuden kuukauden kuluessa veroviraston päätöksestä tiedon saatuaan esittää vaatimuksen vastaavan metsätulon verotuksen lykkäämisestä metsätilin avulla. Jos metsänomistaja on avannut saman verovuoden aikana metsätilin tai metsävahinkotilin useampaan pankkiin, myönnetään verotettavan metsätulon lykkäys vain ensimmäisen pankkitilin perusteella.

SKL 2 §:ssä säädetään suurimmista määristä metsätuloa, joiden verotusta voidaan lykätä yhden verovuoden aikana seuraavasti:

1. 60 prosenttia metsänhakkuuoikeuden myyntitulosta
2. 40 prosenttia hankintapuun ja muiden metsäntuotteiden myyntitulosta
3. 40 prosenttia verovelvollisen elinkeinotoiminnan toiseen tulolähteeseen jalostusta varten siirrettyjen metsäntuotteiden arvosta.

²² SOU 1997:2 s. 218.

Metsävahinkotilin osalta vastaavat enimmäismäärät ovat 80, 50 ja 50 prosenttia. Yksityistalouteen otetun puun (poislukien polttopuu) arvon verotusta ei siten voida lykätä metsätilijärjestelmän avulla. Puunmyyntituloa vastaavien vakuutuskorvausten verotusta voidaan lykätä, samoin kuin metsän käyttöoikeuden määräämättömäksi ajaksi tapahtuneesta luovutuksesta saadun tulon verottamista. Metsätilijärjestelmän kautta ei voida kuitenkaan siirtää niin suuren tulonosan verotusta, että metsätalouden tulos muodostuisi tappiolliseksi.

Pienin metsätilijärjestelmän kautta siirrettävä määrä on SKL 3 §:n mukaan 5 000 kruunua ja suurin määrä on 50 000 kruunua verovuotta kohden. Summa pyöristetään alaspäin lähimpään sataan kruunuun. Yläraja ei ole kovin korkea. Vuonna 1998 kantorahatulot olivat Ruotsissa yhteensä 15 177 miljoonaa kruunua, ja viranomaisille ilmoitettiin yhteensä 198 188 hakkuuta. Näin laskettuna leimikkokohtainen kantorahatulo oli vuonna 1998 keskimäärin 76 500 kruunua.²³ Metsätilijärjestelmän kautta pystyy siten siirtämään noin kaksi kolmasosaa keskikokoisen leimikon kantorahatulosta.

Metsänomistajan tulee SKL 4 §:n mukaan liittää veroilmoitukseen pankin antama todistus talletuksesta metsätilille tai metsävahinkotilille. Vuosittain veroilmoitukseen merkitään metsätilin saldo verovuoden viimeisenä päivänä. Metsätulon verotuksen siirtämisen ehtona SKL 5 §:n mukaan on, että pankkitalletus on tehty viimeistään sinä päivänä kun veroilmoitus on jätettävä. Varoja voidaan pankista nostaa aikaisintaan neljän kuukauden kuluttua talletuksesta. Varoja voidaan nostaa myös osissa, mutta vähintään 1 000 kruunua kerralla. Pankin tulee maksaa metsätilille talletetut varat takaisin kymmenen vuoden kuluttua ja metsävahinkotilille talletetut varat kahdenkymmenen vuoden kuluttua.

Metsätilin ja metsävahinkotilin tulee SKL 7 §:n mukaan olla sellainen, jolle maksetaan korkoa vähintään kerran vuodessa. Koron suuruuden päättää pankki. Metsätilin koron verotuksesta on säädetty oma lakinsa (SFS 1990:676), jonka mukaan metsätilin ja metsävahinkotilin korosta peritään 15 prosentin lähdevero. Tililtä nostetut varat ja niiden tuottama korko (veron jälkeen) katsotaan nostovuoden veronalaiseksi metsätuloksi. Jos metsäkiinteistö tai oleellinen osa siitä luovutetaan muulla tavoin kuin kaupalla, vaihdolla, niihin rinnastettavalla saannolla tai lahjana, katsotaan jäljellä olevat metsätilin tai metsävahinkotilin varat luovutusvuoden veronalaiseksi tuloksi. Samoin menetellään, jos tili luovutetaan tai pantataan toiselle.

Ruotsin metsätilijärjestelmällä on yhtymäkohtia Suomessa sovellettavaan metsätalouden menovaraukseen (TVL 111 §). Menovarauksen enimmäismäärä on kuitenkin Suomessa vain 15 prosenttia puun myyntitulosta, kun Ruotsissa voidaan tallet-

²³ Skogsstatistisk årsbok s. 138 ja 243.

taa 60 prosenttia. Metsätilijärjestelmän ajallinen kesto on noin kaksi kertaa pidempi kuin metsätalouden menovarauksen. Eroista voidaan päätellä, että järjestelmien perusajatus on erilainen. Ruotsin metsätilijärjestelmän perustarkoitus on progressiivisen veron metsätaloudellisten haittojen vähentäminen. Suomen metsätalouden menovarauksella pyritään lähinnä vastaamaan siihen tosiasiaan, että metsätaloudessa menot ajoittuvat pääosin muutaman vuoden päähän tuloista.

Tulontasaus on eräissä tapauksissa metsävahinkotilin vaihtoehto epäsäännöllisten metsätulojen tasaukseen. Tulontasauksesta annetun lain (SFS 1951:763) mukaan tulontasaus on mahdollinen silloin, kun metsänomistaja saa korvausta kasvavalle metsälle palon tai muun vastaavan, metsänomistajasta riippumattoman tuhon aiheuttamista vahingoista. Tulontasauksella voidaan soveltaa myös puutavaran tai metsänhakkuu oikeuden luovutuksesta saatuun tuloon, jos metsänomistaja on ollut pakotettu hakkuuseen palon, myrskyn, kuivuuden, hyönteistuhon, tulvan tai muun vastaavan tuhon tai voimajohtolinjan vuoksi. Tulontasauksella ja metsätiliä ei voi käyttää samaan tuloon. Tulontasausmenettelyssä metsätulo voidaan jakaa niin monelle verovuodelle kuin tasauksen kohteena oleva nettotulo suhteutettuna tilan metsän vuotuisen kasvuun vastaa, enintään kuitenkin kymmenelle verovuodelle.

8.2.4 Metsätuloon sovellettavat verokannat

Luonnollisen henkilön saamaan tuloon sovellettiin vuonna 1999 seuraavia verokantoja:

A. Pääomatulo: 30 prosenttia

B. Ansiotulo

1. Valtion tulovero: 0 alle 219 300 kruunun tulosta, 20 prosenttia 219 301–360 000 kruunun tulosta, 25 prosenttia yli 360 000 kruunun tulosta
2. Kunnallisvero: keskimäärin noin 31 prosenttia (Tukholmassa 30 prosenttia)
3. Kirkollisvero kirkkoon kuuluvilta: tuloluokat ovat samat kuin valtion tuloverossa, verokanta vaihtelee 0,62 prosentista 1,13 prosenttiin; kirkkoon kuulumattomat maksavat neljäsosan normaalista kirkollisverosta
4. Sosiaalivakuutusmaksu (vähennyskelpoinen verotettavasta elinkeinotulosta) 31,25 prosenttia (sosiaalivakuutusmaksu maksetaan aktiivisesta tulolähteestä eli tulolähteestä, johon verovelvollinen on käyttänyt yli kolmasosan työajastaan) tai erityinen palkkaverot (maksetaan passiivisen tulolähteen tulosta sekä yli 65-vuotiaan yrittäjän tulosta, myös vähennyskelpoinen verotettavasta elinkeinotulosta) 24,26 prosenttia²⁴

²⁴ European Tax Handbook 1999 s. 516–517.

8.2.5 Kiinteistöjen veroluokitus

8.2.5.1 Kiinteistöjen arvon määrittäminen

Kiinteistöjen veroluokituksesta annetun lain (SFS 1979:1152) 1 luvun 1 §:n mukaan yleinen kiinteistöjen veroluokitus toimitetaan joka toinen vuosi. Maatalouskiinteistöt luokitetaan kuitenkin vain kerran seitsemässä vuodessa. Maatalouskiinteistöt luokitettiin viimeksi vuonna 1999. Erityinen kiinteistön veroluokitus tehdään kuitenkin silloin, kun uusi kiinteistö muodostetaan, kiinteistön veroluokka muuttuu tai kiinteistön arvossa tapahtuu olennainen muutos. Olennaiseksi muutokseksi katsotaan vähintään viidesosan, kuitenkin vähintään 25 000 kruunun muutos. Jos kiinteistön arvon muutos on pienempi kuin 100 000 kruunua, erityinen veroluokitus tehdään pelkästään maanomistajan hakemuksesta. Erityinen veroluokitus on mahdollinen myös silloin, jos kiinteistön arvo on huomattavasti alentunut hakkuun seurauksena. Vaikka kiinteistöjä ei luokiteta joka vuosi, verotusarvoon tehdään vuosittain yleiskorjaus.²⁵

Maa luokitetaan kiinteistöjen veroluokituksesta annetun lain 2 luvun 4 §:n mukaan seuraaviin luokkiin: tonttimaa, maa-ainesten ottoalue, peltomaa, niitty, metsämaa, metsätalouden joutomaa ja muu maa. Luokkaan ei vaikuta purettava rakennus eikä alle 50 000 kruunun arvoinen rakennus. Metsämaaksi katsotaan puuntuotantoon sopiva maa, jota ei merkittävästi käytetä muihin tarkoituksiin sekä sellainen maa, jossa metsä on säilytettävä eroosion tai metsärajan alenemisen estämiseksi. Pääasiassa käyttämättömänä olevaa aluetta ei kuitenkaan katsota metsämaaksi, jos sitä ei erityisestä syystä voida ottaa puuntuotantokäyttöön. Maa katsotaan puuntuotantoon sopivaksi, jos se voi tuottaa keskimäärin vähintään kuutiometrin puuta hehtaaria kohden vuodessa. Metsätalouden joutomaaksi katsotaan sellainen alue, jolla on puustoa tai jolla voisi olla puustoa, mutta joka ei sovellu puuntuotantoon ilman maan tuottokykyä kohottavia toimenpiteitä.

Kiinteistöjen veroluokituksesta annetun lain 3 luvun 1 §:n mukaan kiinteistö on pääsääntöisesti veronalainen. Kansallispuistot eivät kuitenkaan ole veronalaisia. Metsämaa ja metsätalouden joutomaa eivät ole veronalaisia silloin kun ne kuuluvat kiinteistöön, jota pääasiassa käytetään hoito-, opetus- tai tutkimuslaitoksena. Veronalainen kiinteistö muodostaa verovelvollisen verotusyksikön, jos kiinteistö kuuluu yhdelle omistajalle. Kullekin verotusyksikölle määritetään kiinteistöjen veroluokituksessa perusarvo. Perusarvo on 75 prosenttia kiinteistön markkina-arvosta. Markkina-arvo perustuu paikkakunnan vastaavanlaisten kiinteistöjen viimeistä edellisen vuoden keskihintoihin ei-sukulaisten välisissä kaupoissa. Eri maaluokkiin kuuluvat saman verotusyksikön osat luokitetaan erikseen ja verotusyksikön verotusarvo saadaan osien summana.

²⁵ Lodin et al 1997 s. 203.

Metsämaan ja metsätalouden joutomaan arvon määrittämisestä säädetään kiinteistöjen veroluokituksesta annetun lain 14 luvussa (SFS 1997:451). Jos verotusyksikön metsämaan pinta-ala alittaa 30 hehtaaria, otetaan arvonmäärittämisessä huomioon metsämaan pinta-ala sekä puuvarasto. Puuvarasto määritetään erikseen havupuille ja lehtipuille enintään yhdeksänluokkaisella asteikolla. Jos metsämaan pinta-ala on 30 hehtaaria tai enemmän, otetaan arvonmäärittämisessä huomioon metsämaan pinta-ala, maan puuntuotantokyky, olennaisimmat puuntuotantoon vaikuttavat kustannustekijät sekä nykypuusto havupuuhun ja lehtipuuhun jaoteltuna. Sekä havupuun että lehtipuun määrä pitää luokitaa 200 kuutiometriin asti hehtaaria kohden enintään kymmenen kuutiometrin luokissa. Metsätalouden joutomaan arvo määritetään suuralueittain.

Pienten metsälöiden yksinkertaistettu arvonmäärittäminen johtuu osaltaan siitä, että metsänhoitolaki edellytti vuoteen 1994 asti metsäsuunnitelmaa kaikille yli 20 hehtaarin tiloille. Kiinteistöverotuksen ilmoituslomake on muodoltaan yhtenäinen yleisimmin käytössä olevan metsäsuunnitelman kanssa. Alle 20 hehtaarin tilojen yksinkertaistettuun arvonmäärittämiseen siirryttiin vuonna 1992. Alle 20 hehtaarin metsätilat käsittävät noin kymmenen prosenttia koko metsäpinta-alasta ja puolet noin 270 000 metsätilan kokonaislukumäärästä. Metsähallitus on verrannut vuoden 1992 kiinteistöjen yleisen veroluokituksen ja vuosina 1988–1992 suoritettujen valtakunnan metsien inventointien tuloksia. Selvityksen mukaan metsäpinta-alat vastasivat kohtuullisesti toisiaan. Sen sijaan puumäärät olivat yleisesti pienempiä ja maaperän puuntuotantokyky heikompi yleistä veroluokitusta varten annetuissa ilmoituksissa verrattuna inventointitietoihin. Poikkeamat olivat suurimpia pienillä tiloilla. Selvityksen tulokset puolsivat yksinkertaistettuun arvonmäärittämenettelyyn siirtymistä pienillä metsäaloilla.²⁶ Verovuodesta 1998 alkaen yksinkertaistettua arvonmäärittämenettelyä on sovellettu alle 30 hehtaarin metsäloihin.

8.2.5.2 Veroluokitusmenettely

Verohallinto vastaa kiinteistöjen veroluokituksista. Luokituksessa voidaan käyttää verohallintoon kuulumattomia kiinteistönarvioinnin ammattilaisia. Verohallinto toimittaa maanomistajille ehdotuksen veroluokituksiksi viimeistään yleistä veroluokitusta edeltävän vuoden lokakuun 15 päivänä. Ehdotus veroluokituksiksi perustuu verohallinnolla oleviin tietoihin. Ehdotus metsämaan arvoksi perustuu edellisen yleisen veroluokituksen mukaiseen puumäärään lisättynä suuralueittain vahvistetulla kasvuprosentilla ja vähennettynä verohallinnon tiedossa olevilla hakkuilla (SFS 1997:451).

Verohallinnon toimittaman veroluokitus ehdotuksen perusteella maanomistaja on velvollinen ilman kehotusta antamaan ilmoituksen omistamistaan kiinteistöistä.

²⁶ SOU 1995: 148 s. 200–212.

Ilmoitus annetaan vahvistetulla lomakkeella. Ilmoituksessa tulee olla maanomistajan ja kiinteistön tunnistetiedot, tiedot kiinteistön pinta-aloista käyttömuodoittain jaoteltuina, tiedot kiinteistöllä olevista rakennuksista ja saaduista vuokrista sekä muista kiinteistön tuotoista ja tiedot kiinteistön arvoon veroluokituksessa vaikuttavista tekijöistä. Verohallinnon pyynnöstä maanomistaja on velvollinen toimittamaan myös muita tietoja ja antamaan verohallinnon käytettäväksi kaikki asiaan vaikuttavat asiakirjat, kuten metsäsuunnitelman ja tila-arvion (SFS 1993:1193). Ilmoitus tulee toimittaa verohallinnolle viimeistään yleistä veroluokitusta edeltävän vuoden marraskuun 1 päivänä.

Kiinteistöjen veroluokituksesta annetun lain 18 luvun 14 §:n nojalla maanomistaja voidaan velvoittaa antamaan ilmoitus yleistä kiinteistöjen veroluokitusta varten. Velvoitetta voidaan tehostaa uhkasakolla. Ilmoituksen laiminlyönnistä voidaan rangaista. Jos kiinteistön veroluokittamiseksi tarpeellisia tietoja ei muuten saada, kiinteistöllä voidaan toimittaa katselmus. Katselmuksesta päättää lääninoikeus verohallinnon esityksestä. Maanomistajalla on oikeus osallistua katselmukseen. Katselmuksen toimittaa verohallinnon edustaja tai verohallinnon toimeksiannosta ulkopuolinen asiantuntija. Jos kiinteistön arvoa ei ole voitu luotettavasti määrittää puutteellisen tai puuttuvan maanomistajan ilmoituksen vuoksi, voidaan kiinteistön arvo määrätä harkinnan mukaan.

Kiinteistöjen veroluokituksesta annetun lain 20 luvun 2 §:n mukaan verohallinto tekee kiinteistöjen yleisen veroluokitusvuoden kesäkuun 15 päivään mennessä päätökset kunkin veronalaisen kiinteistön verotusarvosta. Päätös annetaan maanomistajille tiedoksi valitusosoituksineen kesäkuun 30 päivään mennessä. Valitusaika päättyy viidentenä vuotena veroluokituksen jälkeen. Kiinteistöjen veroluokituksessa määritettyjä arvoja käytetään muun muassa kiinteistö-, varallisuus-, perintö- ja lahjaverotuksessa. Kiinteistöverolain (SFS 1984: 1052) 1 §:n mukaan rakentamaton maa- ja metsätalousmaa on vapaa kiinteistöverosta. Ruotsissa ei peritä varallisuusveroa maatalouskiinteistöön kuuluvasta metsästä.

Suomessa MVL:ssä säädetty metsätuloverotus perustuu maatalojen veroluokitukseen. Maatalojen veroluokitukset olivat puhtaasti viranomaisaloitteisia, ja kaikki maatilat luokitettiin maastossa. Siihen verrattuna Ruotsin kiinteistöjen veroluokitusjärjestelmä on kovin erilainen. Ruotsin veroluokitusjärjestelmässä selvitysvelvollisuus kiinteistön arvoon vaikuttavista tekijöistä on lähtökohtaisesti maanomistajalla. Metsäkiinteistöjen osalta maanomistaja on velvollinen selvittämään muun muassa puumäärätiedot, jotka ovat luonteeltaan jatkuvasti muuttuvia ja joiden selvittäminen on työlästä. Kun selvittämisvelvollisuus on maanomistajalla, säästetään julkisia varoja merkittävästi. Toisaalta kysymys on siitä, että verotuksen toimittamiskustannuksia siirretään valtiolta verovelvolliselle.

8.2.6 Perintö- ja lahjaverotus

Perintö- ja lahjaverolain (SFS 1941:416) 22 § 1 mom. mukaan kiinteistön arvoksi perintö- ja lahjaverotusta toimitettaessa katsotaan kiinteistön edellisen vuoden veroluokitusarvo. Verovelvollisen vaatimuksesta arvoa voidaan alentaa suoritettujen hakkuiden perusteella. Elinkeinotoimintaan kuuluvien kiinteistöjen, muun muassa metsäkiinteistöjen, arvostuksessa käytetään kuitenkin alempia perusteita.²⁷ Veron suuruus on alle 300 000 kruunun saannosta 10 prosenttia, 300 000–600 000 kruunun saannosta 30 000 kruunua lisättynä 20 prosentilla saannosta ja yli 600 000 kruunun saannosta 90 000 kruunua lisättynä 30 prosentilla saannosta I veroluokassa (rintaperilliset, avo- ja aviopuoliso sekä lapsen avo- tai aviopuoliso). Perinnöstä vähennettävän verovapaan osan määrä on avo- ja aviopuolisolla 280 000 kruunua, muilla I veroluokkaan kuuluvilla 70 000 kruunua ja muilla 21 000 kruunua. Alaikäiset perilliset saavat lisäksi vähentää 10 000 kruunua jokaista vuotta kohden, joka heillä puuttuu 18 ikävuodesta.

8.2.7 Arvio metsätuloverotuista

Ruotsissa arvio verotuista sisältyy varsinaiseen budjettiesitykseen. Vuoden 2000 talousarviossa on mainittu seuraavat metsätalouden verotuet:

1. Maatilalla käytettävä, tilan omasta metsästä otettu polttopuu on verovapaata, vaikka KL 22 §:n 1 mom. 1 kohdan mukaan elinkeinotoiminnan yksityisotot ovat veronalaisia. Verotuen nettomääräksi arvioitiin 150 miljoonaa kruunua.
2. Hyvän kirjanpitotavan mukaan tulo kirjataan tuotoksi, kun sitova sopimus solmitaan. KL 24 §:n 5 mom. 1 kohdan mukaan sovelletaan kuitenkin kassaperiaatetta useampivuotiseen metsähakkuuoikeuden kauppasopimukseen, mikä merkitsee veronmaksun lykkääntymistä. Tästä aiheutuvan verotuen suuruutta ei arvioitu.
3. Metsän uudistamismenot ja metsäojituksen menot kirjataan kassaperiaatteella. Korkohyödyn muodossa aiheutuvan verotuen suuruudeksi arvioitiin 220 miljoonaa kruunua.
4. Metsävähennys on luonnollisilla henkilöillä enintään puolet ja juridisilla henkilöillä enintään neljäsosa tilan hankintahinnasta. Yhtenä vuonna metsävähennystä myönnetään enintään puolet metsätalouden tulosta. Metsävähennyksen tarkoitus on välttää kiinteän pääoman tuloverotusta. Toisaalta metsävähennykselle ei ole perusteita silloin kun metsän arvo kohoaa. Verotuki muodostuu siitä kaavamaisesta tavasta, jolla metsävähennyksen suuruus lasketaan. Verotuen suuruutta ei arvioitu.
5. Metsätililaki antaa mahdollisuuden lykätä metsätulojen verotusta. Enimmäiskesto aika on metsätilillä kymmenen vuotta ja metsävahinkotilillä 20

²⁷ Englund-Silfverberg 1997 s. 48. Huojennuksen kohteena ollut elinkeinotoimintaan kuuluvaa kiinteistöä on pidettävä hallussa vähintään viisi vuotta (ibid. s. 127).

vuotta. Metsätilin korkoa verotetaan 15 prosentin verokannalla. Verotuki syntyy veronmaksun korottomasta lykkääntymisestä. Verotuen suuruudeksi arvioitiin 30 miljoonaa kruunua.²⁸

Ruotsalainen budjettikäytäntö on verotukien osalta läpinäkyvämpi kuin suomalainen budjettikäytäntö, koska arvio verotuista sisältyy Ruotsissa varsinaiseen talousarvioesitykseen eikä pelkästään liiteaineistoon. Ruotsin metsätuloverotukien laskentatapa poikkeaa suomalaisesta laskentatavasta. Tämä on luonnollista, koska maiden verojärjestelmät eroavat toisistaan. Esimerkiksi metsävähennys on Ruotsissa arvioitu yhdeksi metsätuloverotueksi. Suomalainen metsävähennysjärjestelmä on samankaltainen ruotsalaisen järjestelmän kanssa, mutta Suomessa järjestelmään ei ole arvioitu sisältyvän verotukea.

Metsänuudistamismenojen ja metsäojituksen kirjaaminen kassaperiaatteella arvioitiin suurimmaksi yksittäiseksi metsätuloverotueksi, 220 miljoonaksi kruunuksi. Kumpikin on pitkävaikutteinen investointi. Metsänuudistamisinvestointi tuottaa Ruotsin oloissa ensimmäiset tulot vasta 30–50 vuoden päästä ja pääosan tuloista 70–90 vuoden päästä. Suoriteperiaate johtaisi siihen, että keskimääräinen yksityismetsänomistaja ei ehtisi omistusaikanaan (30 vuodessa) poistaa metsänuudistamismenoja. Tästä johtuen käytännössä ei ole mahdollista noudattaa teoreettisesti puhaslinjaista suoriteperiaatetta metsätalouden pitkävaikutteisten investointien kirjaamisessa kuluksi. Toisaalta etenkin metsäojitusmenojen kertavähennys vaikuttaa suomalaisestakin näkökulmasta verotuelta.

Arvio metsätilijärjestelmään sisältyvästä verotuesta (30 milj. kruunua) vaikuttaa vaatimattomalta. Vuoden 1996 lopussa metsätileillä oli varoja yhteensä 6 632 miljoonaa kruunua. Metsätilin korkoa kertyi 358 miljoonaa kruunua, ja korosta maksettiin veroa 54 miljoonaa kruunua. Metsänhoito- ja metsänparannustöihin investoitiin 1 710 miljoonaa kruunua vuonna 1996, joten metsätilien varat vastasivat vajaan neljän vuoden metsänhoito- ja metsänparannustöiden yhteenlaskettuja kustannuksia.²⁹ Jos Ruotsissa ei olisi metsätilijärjestelmää, metsänomistajilta olisi jäänyt saamatta vuonna 1996 metsätilin korkoja noin 300 miljoonaa kruunua, mitä voi pitää likiarvona järjestelmän aiheuttamalle korkohyödyille. Suomessa metsätalouden menovarausta (TVL 111 §) ei ole katsottu verotueksi, mikä on perusteltua, koska metsätalouden menovaraus vastaa kohtalaisesti metsänuudistamismenojen todellista ajoittumista suhteessa hakkuutuloihin.

Metsien suojelun tehostamistyöryhmä selvitteli myös verotuen käyttömahdollisuuksia metsien suojelun tehostamiseksi. Ajatuksena oli, että maanomistajalle voitaisiin myöntää verovähennys sellaisessa tilanteessa, jossa hänen

²⁸ Prop. 1999/2000:1 Utgiftsområde 23, s. 31–32.

²⁹ Skogsåret 1997–98 s. 80–81.

mailleen ollaan perustamassa suojelualuetta ja käytettävissä olevat julkiset varat eivät riitä suojelusta aiheutuvien korvausten maksamiseen. Metsäviranomaisen tekisi laskelman suojelusta maanomistajalle aiheutuvista kustannuksista ja toimittaisi laskelman veroviranomaiselle. Verovähennyksen suuruus määritettäisiin usean eri tekijän mukaan. Lisäksi metsäkiinteistön verotusarvoa voitaisiin alentaa suojelun perusteella. Verotusarvo vaikuttaa muun muassa perintö-, lahja- ja leimaveroon. Yksi vaihtoehto olisi, että maanomistaja voisi veroilmoituksessaan vaatia vähennystä metsätulosta sillä perusteella, että hänen maillaan on avainbiotooppi-inventoinnissa todettu luontokohde. Työryhmä viittasi myös siihen, että verotuen käyttö vähentäisi suojelusta valtiolle aiheutuvien menojen läpinäkyvyyttä.³⁰

³⁰ SOU 1998:95 s. 63–64.

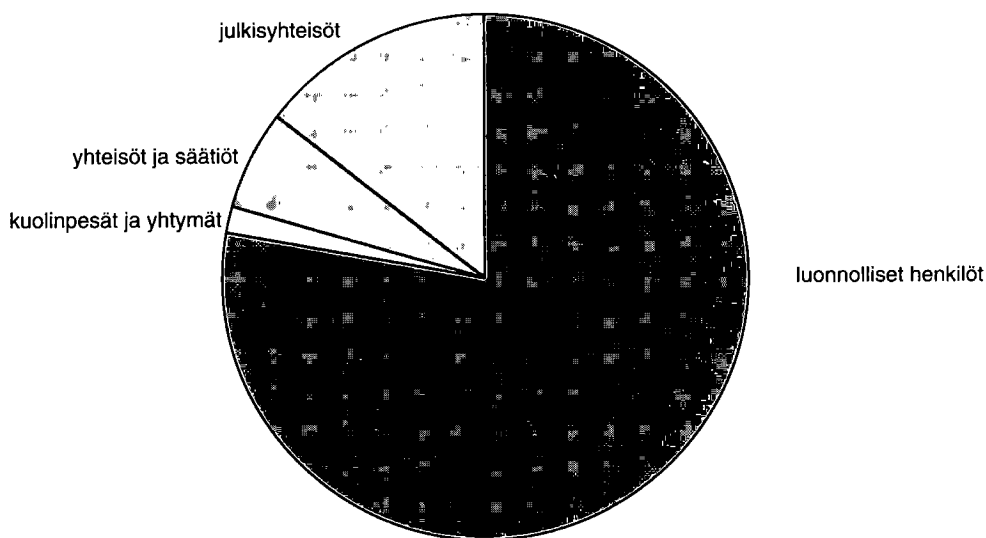
IX METSÄPOLITIikka JA VEROTUS NORJASSA

9.1 Norjan metsäpolitiikka

9.1.1 Laki metsätaloudesta ja suojametsistä

9.1.1.1 Metsän hakkuu

Metsäpolitiikan hallinnollisista ohjauskeinoista tärkein on laki metsätaloudesta ja suojametsistä (SBVL, 21.5.1965). Lain tarkoituksena on l §:n mukaan edistää metsätaloutta ja suojametsän säilymistä. Lisäksi on otettava huomioon metsätalouden kannattavuus, metsäteollisuuden puuhuollon turvaaminen, metsien virkistyskäyttömahdollisuudet, maisema, eliölajien elinympäristö, metsästys ja kalastus. Lain säännökset eivät voi loukata saamelaisten oikeuksia. Lakia sovelletaan kaikkien omistajien metsiin. Kuvasta 9-1 havaitaan, että luonnollisten henkilöiden omistusosuus metsästä on Norjassa suurempi kuin Suomessa tai Ruotsissa.



Kuva 9-1. Norjan metsämaan (7,01 milj. ha) omistusrakenne. Lähde: St meld 17 (1998–99) tab. 5.1.

SBVL 4 §:n mukaan lakia valvovat kunnat, lääninhallitukset sekä maatalousministeriö. Ylempi viranomainen voi aina ottaa asian ratkaistavakseen. Joka kunnassa tulee olla riittävästi metsätalouden ammatillista osaamista. Maatalousministeriö vastaa lain täytäntöönpanon johdosta ja valvonnasta. Kunnan tämän lain nojalla antamasta päätöksestä valitetaan lääninhallitukseen. Myös luonnonsuojeluviranomaisilla on valitusoikeus silloin, kun päätös koskee niiden toimialaan kuuluvaa asiaa. Metsäalan hallinnon organisointi poikkeaa Norjassa sekä Suomesta että Ruotsista siinä suhteessa, että Norjassa ei ole erillistä julkista metsänhoito-organisaatiota, vaan metsäyksiköt ovat yleisissä hallinto-organisaatioissa.

SBVL 15 §:n mukaan metsänomistajalla on oikeus itse hoitaa ja leimata metsänsä niin kauan kun hän noudattaa tätä lakia ja sen nojalla annettuja määräyksiä. Lain 16 § 1 mom. mukaan nuorehkossa, tyydyttävässä kunnossa olevassa metsässä voidaan toteuttaa vain sellainen hakkuu, joka edistää metsikön arvokasvua. Viranomainen voi myöntää poikkeusluvan muunlaiseen hakkuuseen. Nuorehkolla metsällä tarkoitetaan maatalousministeriön määräyksen (14.3.1966 nr. 1) mukaan sellaista metsää, jonka puuston ikä on enintään 75 prosenttia siitä iästä, jolla puuston keskimaskvu keskimäärin kulminoituu vastaavalla kasvupaikalla normaalitiheässä metsässä.¹ Epätydyttävässä kunnossa olevalla metsällä tarkoitetaan sellaista metsää, jonka kasvu on metsätuhon, huonon hoidon tai muun syyn takia alempi kuin 65 prosenttia normaalitiheän metsän kasvusta vastaavalla kasvupaikalla taikka joka koostuu ilmeisen sopimattomista puulajeista.

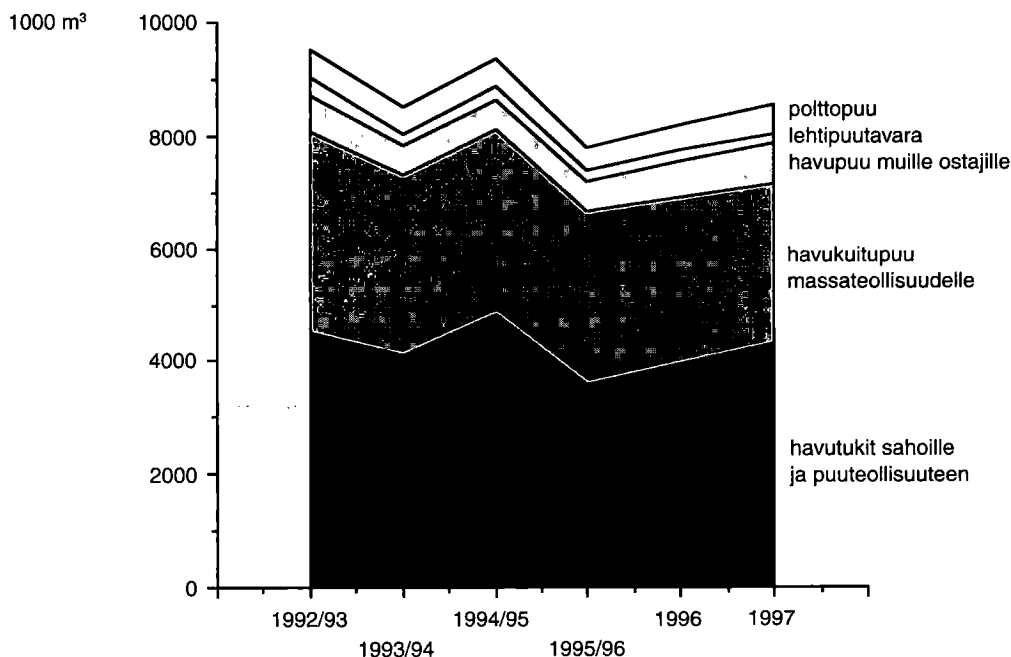
SBVL 16 § 2 mom. mukaan muussa kuin nuorehkossa, tyydyttävässä kunnossa olevassa metsässä kasvatus- tai uudistushakkuu tulee toteuttaa siten, että se edistää metsikön tulevaa kehitystä tai metsän uudistamista. Jäljelle jäävää puustoa ja ympäröivien metsiköiden puustoa ei saa puunkorjuussa tarpeettomasti vahingoittaa. Hakkuun suunnittelussa ja toteutuksessa tulee ottaa huomioon luonnonsuojelu ja metsien virkistyskäyttö. Polkujen, latujen ja vastaavien liikkumisväylien käyttö ei saa tarpeettomasti vaikeutua hakkuun päätyttyä. Lääninhallitus voi kieltää suunnitellun tai aloitetun uudistushakkuun, jos sillä laajuutensa vuoksi on ilmeisen haitallinen vaikutus tuleviin hakkuumahdollisuuksiin seudulla tai tilan tulevaan hoitoon taikka jos hakkuu aiheuttaa olennaista vahinkoa metsän virkistyskäyttömahdollisuuksille tai metsäluonnolle.

Hakkuita koskevat säännökset vaikuttavat Norjassa vielä yksityiskohtaisemmilta kuin Ruotsissa. Hakkuiden tilakohtaista kestävyyttä ei edellytetä Suomessa lainkaan, Ruotsissa sitä edellytetään suurilta tiloilta, mutta Norjassa sitä edellytetään

¹ Esimerkiksi Etelä-Suomessa kuivahkon kankaan hoidetun männikön vuotuinen tilavuuskasvu kulminoituu noin 45 vuoden iässä, ja suurin puuntuotos (eli puuston keskimääräinen tilavuuskasvu vuotta kohden koko kiertoajalla) saavutetaan noin 75 vuoden iässä (Hanneliu 1997 s. 26). Tällöin nuorehkon metsän raja olisi tässä esimerkissä noin 56 vuodessa.

kaikilta tiloilta. Lain säännökset antavat Norjassa viranomaisille laajat valtuudet puuttua hakkuisiin. Metsätaloutta sääntelevä laki uusittiin 1990-luvulla Suomessa kokonaan ja Ruotsissa merkittävältä osiltaan mutta Norjassa tehtiin vain osittaisuu-distuksia. Silti Norjan laissa on otettu tarkastelluista maista eniten huomioon metsien monikäyttö- ja maisemanäkökohtia. Kuvasta 9-2 voidaan todeta, että 1990-luvulla hakkuumäärien trendi oli Norjassa laskeva, toisin kuin Suomessa ja Ruotsissa.

Toisin kuin Suomessa ja Ruotsissa, metsän uudistuskypsyysrajaa ei ole säädetty nuorimpana sallittuna ikänä (tai läpimittana) tyypillisimmille tapauksille, vaan nor-mi on kirjoitettu yleiseen muotoon, jota voidaan soveltaa mille tahansa puulajille ja kasvupaikalle. Tämä johtuu todennäköisesti siitä, että varsinkin Norjan rannikko-seuduilla on kokeiltu runsaasti ulkomaisia, lähinnä Pohjois-Amerikasta kotoisin olevia puulajeja. Toisaalta myös puunkasvun olosuhteet (tärkeimpinä sademäärä, lämpösumma ja maaperän viljavuus) vaihtelevat tarkastelluista maista eniten Nor-jassa. Tasoltaan uudistuskypsyysrajat ovat samaa suuruusluokkaa kaikissa kolmes-sa maassa.



Kuva 9-2. Hakattu puutavara käyttäjäryhmittäin vuosina 1992/93–1997. Lähde: Statistisk årsbok tab. 342.

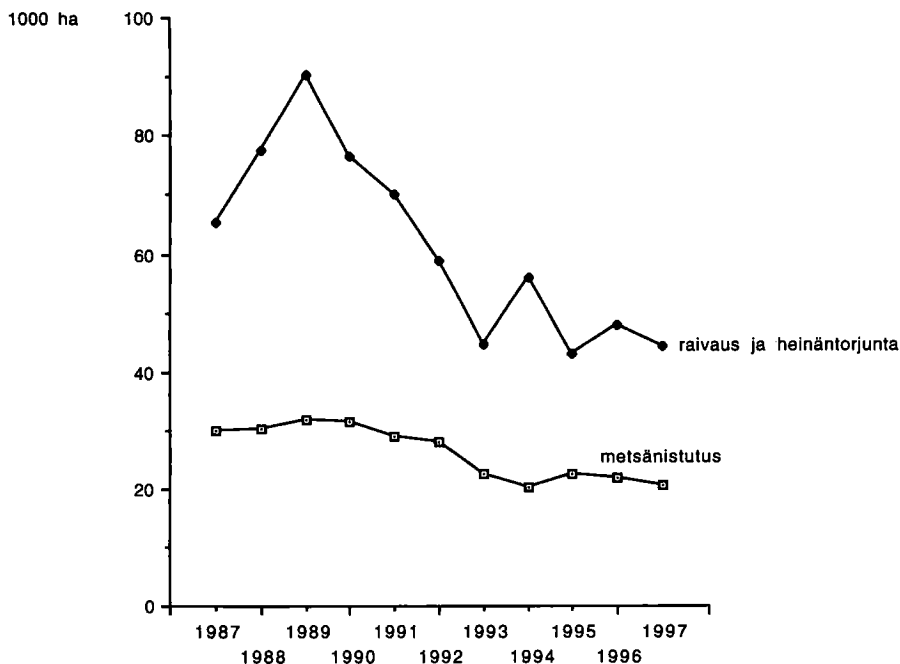
9.1.1.2 Metsän uudistaminen

SBVL 17 § 1 mom. mukaan sellainen maa, joka on nykyään puuton, mutta joka on ollut metsää viimeisen 20 vuoden aikana, pitää metsittää kohtuullisessa ajassa. Jos tällaisen alueen omistaja ei ole kahden vuoden kuluessa siitä kun viranomainen on kirjallisesti kehottanut häntä metsittämään alueen ryhtynyt kehotuksen mukaisiin toimiin, voi viranomainen antaa velvoittavan päätöksen töiden tekemisestä asetettavan määräajan kuluessa. Jos omistaja ei noudata velvoittavaa päätöstä, voi lääninhallitus, jos se ei katso olevan perusteita määräajan jatkamiselle, määrätä viranomaisen huolehtimaan veloitteen mukaisista metsänuudistamistöistä. Töiden kustannukset voidaan kattaa tilan sisälläolevista metsämaksuista lisättyinä mahdollisella julkisella tuella. Kuvasta 9-3 havaitaan metsänuudistamistöiden suoritämäärien trendin olleen 1990-luvulla laskeva.

Jos jollakin seudulla on suurehko määrä sellaisia alueita, jotka ovat viimeisen 20 vuoden aikana olleet metsää mutta ovat nykyään puuttomia, tai jos seudulla on suurehko määrä sellaisia metsiä, joissa puulajin vaihto on ilmeisen tarkoituksenmukaista, tulee metsäviranomaisen SBVL 17 § 3 mom. mukaan pyrkiä laatimaan alueelle metsityssuunnitelma. Suunnitelma pitää pyrkiä laatimaan yhteistyössä maatalousviranomaisten ja maanomistajien kanssa päämääränä, että maa tulee mahdollisuuksien mukaan käytettäväksi joko maatalouteen tai metsätalouteen. Lääninhallitus voi kieltää tai asettaa ehtoja puuttomien alueiden metsittämiselle, puulajin vaihdolle, ojitukselle sekä lannoitteiden ja torjunta-aineiden käytölle, jos rajoitukset ovat tarpeen sen estämiseksi, ettei alueen virkistyskäyttömahdollisuuksille, luonnonarvoille tai pohjaveden muodostumiselle aiheuteta olennaista haittaa.

Metsänuudistamisveloite on tarkastelluista maista laajin Ruotsissa ja suppein Suomessa. Suomessa metsänuudistamisveloite seuraa pelkästään hakkuita, ja käytännön lainvalvonnassa on katsottu, ettei uudistamisveloitteen täyttämistä koskeva asia voi tulla vireille enää yli kymmenen vuoden kuluttua hakkuusta. Ruotsissa maanomistajalla on velvollisuus uudistaa heikkotuottoinen metsä ja puuton metsämaa ilman aikarajaa. Norjassa on velvollisuus uudistaa sellainen puuton alue, jolla on ollut metsää viimeisen 20 vuoden aikana. Norjan ja Suomen metsänuudistamisveloitteen välillä on siis eroa, paitsi veloitteen ajallisessa kestossa, myös veloitteen perusteena olevissa tekijöissä. Norjassa ei edellytetä, että alueen puuttomuus johtuisi hakkuusta, vaan se voi olla seurausta vaikkapa metsätuhosta. Tarkastelluista maista Norjassa käytetään selvästi voimakkaimmin taloudellisia ohjauskeinoja metsien uudistamisen edistämiseksi.

SBVL 17a §:n (11.6.1976/77) nojalla maatalousministeriö on antanut määräyksen maatalousteiden suunnittelusta ja rakentamisesta (20.12.1996 nr. 1200). Määräyksellä pyritään edistämään kokonaisvaltaisia ratkaisuja maa- ja metsätaloutta palvelevia teitä suunniteltaessa. Uuden tien rakentaminen ja vanhan tien peruskorjaami-



Kuva 9-3. Metsänistutuksen sekä raivauksen ja heinäntorjunnan pinta-alat vuosina 1987–1997. Lähde: Statistisk årsbok tab. 341.

nen edellyttävät aina kunnan lupaa. Metsätien rakentaminen voidaan kieltää, jos se vaikeuttaa alueen kokonaisuuden kannalta järkevän metsätieverkon rakentamista tai aiheuttaa olennaista vahinkoa virkistyskäyttömahdollisuuksille tai luonnonarvoille. Ministeriö on antanut päätöksen avustuksista metsätien rakentamiseen (28.6.1994) ja lainoista metsätien rakentamiseen (27.6.1994).

SBVL 17b §:n mukaan kuningas voi antaa määräyksiä metsätalouden rajoittamisesta sellaisilla alueilla, joilla on erityistä arvoa virkistyskäytölle ja luonnonsuojelulle. Maatalousministeriö voi antaa vastaavan määräyksen enintään kolmeksi vuodeksi, kunnes kuningas on ratkaissut asian. Tällainen määräys aluerajauksineen pitää julkaista Norjan säädöskokoelmassa ja alueella yleisesti leviävässä sanomalehdessä.²

² Lain 17b §:ssä tarkoitettu määräys metsätalouden rajoittamisesta on annettu kahdelle alueelle: Vestfjellan alue Ostfoldin läänissä (15.1.1993) sekä Oslo lähialueineen (Marka) (2.4.1993 ja 16.2.1994).

9.1.1.3 Täytäntöönpanosäännökset

SBVL 19 §:n mukaan viranomainen voi määrätä metsänomistajat ilmoittamaan määräajassa etukäteen suunnitellusta hakkuusta, ojituksesta, puuttoman alueen metsityksestä, puulajin vaihdosta sekä lannoitteiden tai torjunta-aineiden käytöstä. Ilmoitusvelvollisuus voi koskea tiettyä metsänomistajaa tai tietyn seudun kaikkia metsänomistajia.³ Yleisestä ilmoitusvelvollisuudesta pitää tiedottaa alueella yleisesti leviävässä sanomalehdessä. Ilmoitusvelvollisuus voidaan poistaa siltä osin kuin toimenpiteet tehdään metsäviranomaisen hyväksymän metsäsuunnitelman perusteella. Maatalousministeriö on antanut määräyksen joulukuusihakkuiden ilmoitusvelvollisuudesta (26.11.1966 nr. 3). Suomeen ja Ruotsiin verrattuna Norjan metsätaloustoimenpiteiden ilmoitusvelvollisuus on suppeahko.

Jos suunniteltu tai aloitettu hakkuu on ristiriidassa SBVL:n säännösten kanssa, metsäviranomainen voi lain 21 §:n nojalla kieltää puiden leimauksen tai hakkuun ilman metsäviranomaisen etukäteen suorittamaa poistettavien puiden leimausta. Hakkuun ehdoksi voidaan asettaa, että tietyt metsänhoitotyöt suoritetaan annetussa määräajassa. Jos metsäviranomainen harkitsee tilanteen vaativan, hakkuu voidaan keskeyttää määräajaksi osittain tai kokonaan. Hakkuukieltä koskeva säännös on samankaltainen kuin Suomessa ja Ruotsissa.

SBVL 22 §:ssä säädetään toimenpiteistä metsäpalon, myrskyn, maanvyörymän, sienitautien tai hyönteisten vahingoittamassa metsässä. Ensisijainen menettelytapa on, että vakuutusyhtiö tai muu korvausvelvollinen maksaa metsäviranomaiselle korvauksen tuhoutuneen metsän uudistamiseksi sekä lisäksi 30 prosenttia muuta korvausta. Metsäviranomainen voi päättää, että metsänuudistamisen varmistamiseksi korvaus käytetään metsänuudistamistoihin. Jos metsäviranomaisen päätöksen mukaisesti toihin menee vain osa korvauksesta, loppuosa maksetaan metsänomistajalle. Metsänuudistamistoihin käytettävä osa korvauksesta talletetaan pankkiin. Pankkitilillä jäljellä oleva summa korkoineen voidaan nostaa metsäviranomaisen luvalla, kun kaikki päätöksen mukaiset metsänuudistamistyöt on tehty.

Toissijainen menettelytapa metsätuhotilanteessa on, että metsäviranomaisen päätöksellä käytetään tietty määrä sisällä olevasta metsämaksusta lisättynä mahdollisella julkisella tuella tuhoalueen metsänuudistamistoihin. Edellytyksenä on, ettei millään muulla tavalla voida odottaa tuhoalueelle syntyvän tyydyttävää taimikkoa kohtuullisessa ajassa. – Metsätuhotilanteita koskevat säännökset edustavat Norjan metsäpolitiikalle tyypillistä elementtiä: metsäpoliittisen ohjausinstrumentin muotoilua yhdistämällä hallinnollisia ja taloudellisia ohjauskeinoja.

³ Muun muassa Vestfoldin lääninhallitus on 20.2.1990 antanut määräyksen metsätaloustoimenpiteiden yleisestä ilmoitusvelvollisuudesta Tonsbergin kunnassa.

Jos metsä on hakkuun tai muun syyn johdosta sellaisessa tilassa, ettei ole edellytyksiä sen edelleen kasvattamiselle eikä uudistamiselle, voi metsäviranomainen päättää, että sisällä olevaa metsämaksua lisättynä mahdollisella julkisella tuella käytetään metsänuudistamistoihin. Metsäviranomainen voi edelleen päättää, että alueella tehdään hakkuu taimikon kasvuedellytysten parantamiseksi, jos alueella on mahdollista toteuttaa taloudellisesti kannattava puunkorjuu. Jos metsä on pahasti lahotaudin vaivaamaa ja laho ilmeisesti alentaa metsikön arvoa olennaisesti, voi metsäviranomainen määrätä lahon vaivaamat puut hakattavaksi siinä laajuudessa kuin katsotaan tarpeelliseksi vahingon laajenemisen estämiseksi, jos alueella on mahdollista toteuttaa taloudellisesti kannattava puunkorjuu.

Metsäviranomainen voi edellä mainituilla edellytyksillä määrätä hakkuun myös vanhaan metsään, jossa on ilmeinen vaara, että suurehko määrä puita kuolee, jos hakkuuta ei toteuteta. Jos suota tai soistunutta kangasmaata on ojitettu julkisella tuella ja on odotettavissa, että alue soistuu uudelleen ilman ojien kunnossapitoa, voi metsäviranomainen määrätä metsänomistajan toteuttamaan ojien kunnossapitoa siihen määrään asti, joka vastaa ojitukseen saatua tukea lisättynä tietyllä määrällä sisällä olevasta metsämaksusta. – Keskeisiä metsätaloudellisia toimenpiteitä koskeva hallinnollinen ohjaus on tarkastelluista maista voimakkainta Norjassa.

Metsäviranomaisella on SBVL 25 §:n mukaan neuvotteluvelvoite maanomistajan kanssa ennen velvoittavan päätöksen antamista. Jos maanomistaja ei noudata velvoittavaa päätöstä, metsäviranomainen voi tehdä tai teettää työt. Jos velvoittava päätös kirjataan kiinteistörekisteriin, se sitoo myös tilan uutta omistajaa. SBVL 27 § 2 mom. mukaan metsäviranomainen voi vaatia metsänuudistamisvakuutta silloin kun hakkuun ehdoksi on asetettu metsänuudistamistöiden tekeminen.

Jos on olemassa laajojen hyönteis- tai sienituhojen vaara metsäpalon, myrskyn, maanvyörymän tai muun syyn vuoksi, voi metsäviranomainen käynnistää tarpeelliset toimenpiteet tuhon laajenemisen estämiseksi riippumatta siitä, kuka metsän omistaa. Tällaisten toimenpiteiden kustannukset jäävät valtiolle ja ne on mahdollista maksaa metsämaksujen tuottamista koroista. Metsänomistajalla on oikeus korvaukseen toimenpiteiden hänelle aiheuttamista vahingoista, mutta korvausta määrittäessä otetaan huomioon toimenpiteistä hänelle koitunut hyöty.

Maatalousministeriö on antanut määräyksen hyönteistuhojen ehkäisemisestä metsässä (7.4.1997 nr. 1513). Taimikonhoitotyötä voi havupuutaimikossa tehdä vasta metsän tuhohyönteisten parveiluajan päätyttyä. Maahan joutuneet havupuiden tuoreet rungonosat ja isot latvukset tulee poistaa metsästä tai tehdä muulla tavoin hyönteisten lisääntymismateriaaliksi sopimattomaksi. Ennen 1. heinäkuuta hakattu kuusipuutavara tulee kuljettaa pois metsästä 15. heinäkuuta mennessä. Ennen 1. kesäkuuta hakattu mäntypuutavara tulee kuljettaa pois metsästä ennen 1. heinäkuuta.

9.1.1.4 Metsäsuunnitelma ja suojametsä

Kolmesta tarkastelun kohteena olevasta maasta metsäsuunnitelmaa koskeva hallinnollinen ohjaus on laajinta Norjassa ja suppeinta Suomessa. SBVL 30 §:n mukaan metsäviranomaisen voi määrätä metsäsuunnitelman laadittavaksi seuraavissa tapauksissa:

1. Lain 16 §:n (hakkuu ja leimaus) säännöksiä on rikottu
2. Lain 22 tai 23 §:n nojalla on annettu määräys hakkuuseen tai metsänhoitotoihin
3. Jos metsäviranomaisen on lain tai lääninhallituksen määräyksen perusteella tehnyt metsässä leimauksen viimeisen kymmenen vuoden aikana.

Metsäsuunnitelma on esitettävä lääninhallituksen hyväksyttäväksi määräajassa. Metsänomistaja on velvollinen noudattamaan hyväksyttyä metsäsuunnitelmaa. Metsäviranomaisen voi SBVL 31 §:n nojalla vaatia metsänomistajaa esittämään yhdistelmän vapaaehtoisesti laaditusta metsäsuunnitelmasta seuraavissa tapauksissa:

1. Kun on aihetta epäillä, että metsän hoito ei ole yhdenmukaista lain 16 §:n säännösten kanssa tai kun on aihetta epäillä, että 21, 22 taikka 23 §:ssä säädetty määräys voi tulla kysymykseen
2. Kun metsänomistaja on lain 20 §:n nojalla pyytänyt metsäviranomaista suorittamaan leimauksen.

SBVL 32 §:n mukaan lääninhallitus voi määrätä tietyn metsän suojametsäksi, kun metsän katsotaan antavan suojaa maanvyörymiltä, lumivyöryiltä, eroosiolta, tulvilta, juoksuhielalta tai muulta vastaavalta taikka suojaavan toista metsää, viljeltyä aluetta tai asutusta. Sama koskee metsää, joka sijaitsee lähellä tuntuireita, meren rannalla tai pohjoisessa siten että metsän uudistuminen on vaikeaa taikka kasvillisuutta on niin vähän, että maa voi muuttua puuttomaksi varomattomalla käsittelyllä. Suojametsän hakkuusta tulee ilmoittaa etukäteen metsäviranomaiselle lukuunottamatta kotitarvehakkuuta. Hakkuu saa tapahtua vain viranomaisen suorittaman leimauksen mukaan. – Suojametsää koskevat säännökset ovat samankaltaiset kaikissa kolmessa maassa, mutta luonnonoloista johtuen niiden soveltamisala on laajin Norjassa.

9.1.1.5 Metsämaksu

9.1.1.5.1 Metsämaksun maksaminen

Metsämaksusta säädetään SBVL 41–49 §:ssä.⁴ Metsämaksun maksuvelvollisuus syntyy seuraavissa tapauksissa:

⁴ Metsämaksua edelsivät metsänhoitomaksu (L 12.2.1932) ja metsätalouden investointimaksu (L 19.12.1952).

1. Myytäessä tai muuten luovutettaessa puuta tai metsänhakkuuoikeus
2. Metsänomistajan jalostaessa puuta edelleenmyytäväksi tai muuten luovutettavaksi
3. Metsänomistajan käyttäessä puuta muuten kuin omaan maa- ja metsätalouskäyttöön.

Maatalousministeriö määrää metsämaksun suuruuden sen jälkeen kun metsätaloutta edustavia organisaatioita on kuultu. Metsämaksun suuruus on vähintään kaksi prosenttia puutavaran bruttoarvosta. Maatalousministeriö voi määrätä, että maksun suuruus vaihtelee alueen, puutavaran tai puun käyttötarkoituksen mukaan. Maatalousministeriö voi myös poistaa maksuvelvollisuuden jonain hakkuuvuotena osasta maata tai vapauttaa maksusta sellaiset tietyn alueen metsänomistajat, joiden metsän vuotuinen kasvu on tiettyä määrää alempi.

Metsämaksun maksuvelvollisuus on metsänomistajalla. Maksuvelvollisia ovat kaikki yksityiset ja julkiset metsänomistajat metsänomistustyyppistä riippumatta. Puun ostajalla ja välittäjällä on SBVL 42 §:n mukaan metsämaksun tilitysvelvollisuus sillä uhalla, että metsämaksun maksuvelvollisuus siirtyy hänelle. Metsäviranomaisen voi tarpeen mukaan vaatia ostajaa asettamaan metsämaksun maksamista turvaavan vakuuden ennen hakkuun aloittamista. Jos maksun maksaminen olisi erityisistä syistä johtuen kohtuutonta, voi lääninhallitus vapauttaa maksuvelvollisuudesta.

Maatalousministeriön määräyksen (12.6.1995 nr. 560) mukaan metsämaksun maksuvelvollisuus syntyy silloin, kun puutavara luovutetaan. Jos metsänhakkuuoikeuden kaupassa leimaus on tehty etukäteen, katsotaan puu luovutetuksi silloin, kun kauppakirja laaditaan hakkuuajankohdasta riippumatta. Jos metsänhakkuuoikeuden kauppa ei perustu etukäteen tehtyyn leimaukseen, katsotaan puutavaran luovutuksen tapahtuvan vasta mittauksessa.

Metsämaksuvelvollisuuden synnyttyä puun ostajan tulee ilmoittaa maksuvelvollisuudesta seuraavan kuukauden ensimmäisen viikon aikana valtakunnalliseen metsämaksurekisteriin. Rekisteristä tulostetaan metsämaksun maksulippu puun ostajalle, ja lääninhallitus hoitaa maksujen perinnän. Puun ostajan tulee ilmoittaa samaan rekisteriin myös tiedot suoritetuista puutavaran luovutusmittauksista.

Maatalousministeriön määräyksen (5.11.1976 nr. 1) mukaan metsänomistajan tulee maksaa oma-aloitteisesti seuraavan hakkuuvuoden (1.8.–31.7.) lokakuun 1. päivään mennessä metsämaksu muuhun omaan käyttöön kuin maa- ja metsätalouteen käyttämästään puutavarasta, muulla tavoin kuin myymällä luovuttamastaan puusta sekä itse jalostamastaan puusta. Metsänomistajayhdistyksen tulee maksaa metsämaksu välittämästään puutavarasta seuraavan hakkuuvuoden lokakuun 1. päivään mennessä. Myös muissa tapauksissa metsämaksun eräpäivä on seuraavan hakkuuvuoden syyskuun viimeinen päivä. Viivästyneestä metsämaksusta peritään viivästyskorkoa 1,5 prosenttia alkavaa kuukautta kohden.

Lääninhallitus voi SBVL 43 § 2 mom. nojalla vapauttaa metsänomistajan maksuvelvollisuudesta, jos metsänomistaja on asetetussa määräajassa suorittanut metsäsään hyväksytysti metsänhoito- ja metsänparannustöitä vähintään metsämaksun suuruuden verran. Jos viranomainen toteaa, ettei metsässä ole tällä hetkellä sellaisia töitä, joihin metsämaksua tarvittaisiin, ja tulevaisuudessa tarvittavat varat voidaan olettaa saatavan tulevista hakkuutuloista, voidaan sisällä olevat metsämaksut palauttaa metsänomistajalle.

Maatalousministeriön vuoden 1998 metsämaksusta antaman päätöksen (22.12.1997 nr. 1462) mukaan metsämaksun maksuvelvollisuus koskee ainespuuna käytettävää havupuutavaraa. Metsämaksu on vapaaehtoinen metsänomistajan valinnan mukaan muulle puulle, kuten lehtipuutavaralle, polttopuulle, kuorma-alustoihin käytettävälle puulle, aitatolpille, joulukuusille ja leikkohavuille. Metsämaksun suuruus on 5–25 prosenttia puutavaran bruttoarvosta täysinä prosentteina. Jos puutavaran bruttoarvoa ei määritetä, on metsämaksu 20–100 kruunua kiintokuutiometriä kohden täysinä kruunuina. Alle kahdeksan prosentin tai 32 kruunun metsämaksu on kuitenkin mahdollinen vain kunnan luvalla. Jos kunta ei ole kolmen viikon aikana hakeuksen jättämisestä ilmoittanut päätöksestään metsänomistajalle, katsotaan lupa alempaan metsämaksuun myönnetyksi.

Ministeriön päätöksen mukaan metsänomistaja voi muuttaa valitsemaansa metsämaksuprosenttia kesken vuotta, mutta ei enää myydyn puutavaran osalta. Metsänomistajalla on velvollisuus ilmoittaa valitsemansa metsämaksuprosentti puun ostajalle. Jos metsänomistaja ei ole antanut vuonna 1998 tietoa metsämaksuprosentista, sovelletaan vuoden 1997 lopussa voimassa ollutta prosenttia. Jos voimassa olevaa metsämaksuprosenttia ei tunneta, käytetään kymmentä prosenttia tai 40 kruunua kuutiometriltä.

SBVL 44 §:n mukaan metsämaksut ovat ulosottokelpoisia ja maksuvelvollisuus vanhenee kymmenessä vuodessa. Jos maksuvelvollinen ei ole antanut maksun määrittämisessä tarvittavia tietoja, voi metsäviranomainen määrätä maksun suuruuden harkinnan mukaan. Maaherra vastaa maatalousministeriön päätöksen (12.6.1995 nr. 560) mukaan metsämaksuvarojen sijoittamisesta turvallisella ja tuottavalla tavalla pankkiin tai muuhun ministeriön hyväksymään rahoituslaitokseen. Varojen sijoittamisen tulee tapahtua yhteisymmärryksessä kuntien kanssa.

9.1.1.5.2 Metsämaksun käyttäminen

Metsämaksu tulee SBVL 46 §:n mukaan käyttää metsänhoito- ja metsänparannustöihin sekä puunkorjuuseen sillä tilalla, josta maksun kohteena oleva puu on peräisin, tai saman omistajan samassa kunnassa omistamalla toisella tilalla. Kunnan suostumuksella maksua voidaan käyttää saman metsänomistajan toisessa kunnassa omistamalla tilalla. Kunnan kielteinen päätös metsämaksun siirtoa koskevassa asiassa

on valituskelpoinen. Metsäviranomaisen osoittaa metsänomistajalle sen osan metsämaksusta, joka vastaa metsänomistajan hyväksytyyn käyttökohteeseen sijoittamia varoja.

Maatalousministeriön metsämaksujen käytöstä antaman määräyksen (20.4.1994 nr. 311) mukaan metsämaksujen tarkoitus on edistää metsävarojen aktiivista käyttöä sekä hyvälaatuisten metsien perustamista ja kasvattamista ottaen samalla huomioon metsien monimuotoisuus, maisema- ja kulttuuriarvot sekä metsien virkistyskäyttömahdollisuudet. Metsätalouden investointien, joihin metsämaksuja käytetään, tulee olla taloudellisesti ja ekologisesti perusteltuja sekä metsälain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisia. Metsämaksuja voidaan käyttää seuraaviin tarkoituksiin:

1. Uuden metsän perustaminen, mukaanlukien joulukuusi- ja leikkohavuviljelmät. Tähän kuuluvia toimenpiteitä ovat maanpinnan muokkaus, heinäntorjunta, istutus tai kylvö, täydennysviljely ja muut tarpeelliset esi- ja jälkityöt sekä niihin liittyvät hallinnolliset menot.
2. Puuntuotannon laatua ja määrää edistävät toimenpiteet, poislukien joulukuusi- ja leikkohavuviljelmät. Tähän kuuluvia toimenpiteitä ovat muun muassa taimikonhoito, harvennus (vain tappiolliset), pystykarsinta, lannoitus, metsätuhojen ehkäiseminen, täydennysojitus ja ojien perkaus. Metsämaksuja voidaan käyttää soistuneen kangasmaan ojitukseen silloin kun ojitus on välttämätöntä metsän uudistamiseksi hakkuun jälkeen. Muuhun uudisojitukseen metsämaksuja voidaan käyttää vain kunnan luvalla.
3. Metsän erityisiä ympäristöarvoja edistävät hoitotoimenpiteet.
4. Metsäteiden ja vastaavien rakenteiden suunnittelu ja rakentaminen.
5. Vaihtoehtoiset puunkorjuuta edistävät investoinnit alueilla, joissa on metsäteiden rakentamista rajoittavia määräyksiä. Investointien tulee olla kunnan etukäteen hyväksymiä.
6. Pysyvään tieverkkoon kuuluvien metsäteiden kunnossapito.
7. Metsäsuunnittelu. Tähän kuuluvia toimenpiteitä ovat metsäsuunnitelmien laatiminen ja päivittäminen, muu metsävaroihin liittyvä elinkeinon kehittäminen sekä suunnitelmien parempaan hyödyntämiseen liittyvät toimenpiteet mukaanlukien metsäsuunnitelman päivitysohjelman hankkiminen.
8. Metsän vakuuttaminen palon ja muun vahingon varalta sekä hakkuuseen liittyvät rakennelmat.
9. Kurssimaksut ja opetusmateriaali hyväksytyillä metsäkurseilla.
10. Tilan rajojen merkintä ja tarpeelliset avustajamenot metsätilan kiinteistötoimituksessa.
11. Arvonlisävero ja investointimaksu.
12. Muut hyväksytyt käyttökohteet.

Metsämaksujen käyttökohdeluettelon kohtiin 1–5 on liitetty veronhuojennus. Keskimääräinen metsämaksun suuruus oli 1990-luvun alussa 12 prosenttia puutavaran bruttoarvosta, eli selvästi yli laissa säädetyn minimin. Järjestelmän pakollista vä-

himmäismäärää laajamittaisempi käyttö johtuu metsämaksuun kytkeytyvistä verotuista.⁵

Norjassa pidetään metsämaksujärjestelmään kytkettyä verotukea selvästi suoraa tukea parempana vaihtoehtona kannustettaessa metsänomistajia pitkäjänteisiin metsätalouden investointeihin. Kumpaakin instrumenttia kuitenkin tarvitaan. Asiaa on vuoden 1998 metsäpoliittisessa selonteossa kuvattu seuraavasti:

”På grunn av alle faktorene som samlet spiller inn på investeringsviljen innen skogkultur, er det vanskelig å måle effektene av de oekonomiske virkemidlene. Ut fra de erfaringer som er høstet, er det grunn til å hevde at tiskudd og skattefordeler ved bruk av skogavgift er medvirkende til at flere skogeiere utfoerer nødvendige skogkulturarbeider. Undersøkelser har vist at skattefordelene av skogavgiften har positiv innvirkning på investeringsviljen. Når det gjelder effekten av statstilskudd til skogkultur, har ikke de gjennomførte undersøkelsene gitt like klare svar. Effektene har vist seg å variere mellom de ulike tiltakene og med hvor i landet en befinner seg. Spesielt i skogreisingsstoeke er det erfaringsmessig naer sammenheng mellom statstilskudd og planteaktivitet. Nedgangen i skogkulturinvesteringene skyldes for en stor del redusert aktivitet i skogreisingsstroek.”⁶

Ministeriön määräyksen mukaan metsänomistajan tulee lähettää yksilöity vaatimus metsämaksun käytöstä kunnalle viimeistään vuoden kuluessa sen vuoden lopusta, jolloin investointi suoritettiin. Kunta voi antaa luvan siihen, että suunnitellut, suu-rehkot investoinnit voidaan peittää metsämaksuilla, jotka maksetaan viiden vuoden kuluessa siitä kun investointi suoritettiin. Jos tilalla on ilmeinen tarve metsänuudistamistoihin ja taimikon hoitoon, kunta voi rajoittaa metsämaksujen käyttöä muihin tarkoituksiin.

Alle yhden hehtaarin metsälön omistajalle metsämaksu maksetaan ministeriön määräyksen mukaan viivytyksettä takaisin. Jos metsä otetaan metsätalouden ulkopuoliseen käyttöön, eikä samalla omistajalla ole muuta metsää, metsämaksu palautetaan metsänomistajalle. Samoin menetellään, jos kunta metsänomistajan hake-muksesta toteaa, ettei metsässä ole lähimmän kymmenen vuoden kuluessa ajankoh-taisia investointimahdollisuuksia tai että odotettavissa olevat sisään maksettavat metsämaksut kattavat investointitarpeet.

SBVL 47 §:n mukaan sisällä oleva metsämaksu kuuluu metsäkiinteistöön, eikä maksua voida erottaa kiinteistöstä luovuttamalla, panttaamalla, pakkotäytäntöön-panolla tai muulla tavalla. Metsäkiinteistöä jaettaessa metsämaksu jaetaan. Ministe-riön määräyksen (20.4.1994 nr. 311) mukaan kiinteistöä jaettaessa osapuolet voivat sopia metsämaksun jaosta, mutta kunnan tulee hyväksyä jakosopimus.

⁵ Grayson 1993 s. 192.

⁶ St meld nr 17 (1998–99) kap. 7.1.3.2.

9.1.1.5.3 Metsämaksun korkovarot

Metsänomistajalla ei ole SBVL 48 § 1 mom. mukaan oikeutta metsämaksun korkoon. Kertyneet korot käytetään metsämaksujärjestelmän hallintoon sekä peittämään mahdollisesti saamatta jääneitä metsämaksuja. Jos korkoja jää yli näistä käyttötarkoituksista, loput käytetään metsätalouden yhteistoimintaan ja muuhun edistämiseen erityisesti kunnan ja läänin alueella.

Ministeriön metsämaksujen korkojen käytöstä antaman määräyksen (15.2.1994 nr. 134) mukaan metsämaksujen korkoja käytetään vain maaherran ja ministeriön hyväksymän käyttösuunnitelman puitteissa. Kukin kunta valmistelee vuosittain käyttösuunnitelmaesityksen omalle alueelleen ja toimittaa sen lääninhallitukselle, joka lähettää oman esityksensä ministeriöön. Kun käyttösuunnitelma on hyväksytty, kunta ja maaherra tekevät yksittäiset korkovarojen käyttöpäätökset. Kunta voi pitää kohtuullisen reservin odottamattomiin käyttökohteisiin, mutta normaalisti tammikuun ensimmäisenä päivänä käyttämättömiä metsämaksujen korkovaroja tulisi olla enintään edellisen vuoden kertymää vastaava määrä.

Ministeriön päätöksen mukaan metsämaksujen korkovaroja voidaan käyttää seuraaviin tarkoituksiin:

1. Metsämaksujärjestelmän hallinnointi. Näihin kuuluvat metsämaksujärjestelmän hallintoon välittömästi liittyvät menot, kuten metsämaksujen ja niiden korkojen tilintarkastus, lomakemenot ja muut vastaavat menot.⁷ Nämä menot eivät normaalisti saa ylittää viittä prosenttia kunnan tai läänin alueella yhden vuoden korkokertymästä. Korkovaroja ei saa käyttää kirjanpitäjän palkkaan tai muuhun vastaavaan.
2. Kattamaan saamatta jääneet metsämaksut. Jos metsämaksua maksamaan velvollinen metsänomistajayhdistys, yhtiö tai henkilö joutuu konkurssiin tai hakee akordia, pitää lääninhallituksen viipymättä esittää vaatimus metsämaksusta. Jos metsämaksun perintä epäonnistuu, voidaan korkovaroja käyttää alijäämän peittämiseen. Jos metsämaksun saamatta jääminen johtuu maksuhaluttomuudesta, tulee lääninhallituksen käyttää pakkokeinoja (ulosotto kiinteistöstä tai irtaimistosta ja pakkohuutokauppa) ennen kuin korkovaroja käytetään alijäämän peittämiseen. Jos metsänomistaja on toiminut varomattomasti tai jos hänet voidaan jollakin tavalla yhdistää metsämaksua maksamaan velvolliseen puun ostajaan, voi lääninhallitus päättää olla käyttämättä korkovaroja.
3. Metsätaloudellinen neuvonta, koulutus ja viestintä.
4. Avustukset metsätaloutta edistäville organisaatioille. Ministeriö voi määrätä, että Norjan Metsänomistajayhdistysten Liittoon kuuluville yhdistyksille maksetaan määrätty prosentti kertyvistä korkovaroista suoraan kunnan tai läänin tasolla ilman erillistä hakemusta.

⁷ Maatalousministeriö on antanut yksityiskohtaisen määräyksen metsämaksuvarojen ja niiden korkovarojen kirjanpidon ja hallinnon tarkastuksesta (21.2.1968 nr. 9328).

5. Metsäsuunnittelu. Korkovaroja voidaan käyttää alueellisen metsäsuunnittelun yleiskustannuksiin. Normaalisti korkovaroilla voidaan kattaa enintään 15 prosenttia kustannuksista. Korkovaroja ei voi käyttää tilakohtaisen metsäsuunnitelman suoraan tukeen.
6. Kone- ja laiteinvestoinnit. Korkovaroja voidaan käyttää pienehköjen metsänhoidon koneiden ja laitteiden hankintaan neuvonnan tai koulutuksen yhteydessä tai työllisyyttä tukeviin toimenpiteisiin liittyen tai uuden tekniikan esittelemiseen metsänomistajille. Korkovaroja ei voi käyttää vain yhden metsänomistajan käyttöön tulevan koneen tai laitteen hankintaan. Varoja voidaan käyttää metsäpalon torjunnassa tarvittavien koneiden ja laitteiden hankintaan.
7. Metsätalouden kehittämishankkeet.
8. Muut käyttökohteet. Näitä ovat muun muassa metsänomistajien ja metsäammattilaisten opintomatkat, metsätalouden organisaatioiden välisen yhteistyön kehittäminen sekä Norsk Skogbruk -lehden tilausmaksut niille lääninhallituksen ja kunnan toimielimille, jotka käsittelevät metsätalousasioita.

Ministeriön määräyksen mukaan maaherra voi käyttää metsämaksujen korkovaroja läänin alueen metsätalouden edistämiseen, mutta läänikohtaisesti käytettävä osuus ei saa normaalisti ylittää 20 prosenttia vuoden metsämaksujen korkovarojen kertymästä. Maatalousministeriö päättää vuosittain, että osa korkovaroista käytetään valtakunnallisesti. Valtakunnallisesti käytettävä osuus ei saa normaalisti ylittää 25 prosenttia. Ministeriö voi erityisistä syistä vapauttaa kunnan tai läänin sen alueelta kertyvien metsämaksujen korkovarojen valtakunnallisesta käytöstä.

Maatalousministeriön metsämaksujen korkovarojen valtakunnallisesta käyttämisestä ja hallinnosta antaman määräyksen (18.2.1994 nr. 138) mukaan valitaan neljäksi vuodeksi kerrallaan neuvoa-antava toimielin ministeriön tueksi metsämaksujen korkovarojen valtakunnallista käyttöä koskevissa asioissa. Korkovaroja voidaan valtakunnallisesti käyttää seuraaviin tarkoituksiin: metsämaksujärjestelmän hallintoon, saamatta jääneisiin metsämaksuihin, metsätaloutta edistävien organisaatioiden tukemiseen, metsätalouden kehittämishankkeisiin, kansainväliseen metsäalan yhteistyöhön, läänien välisten metsämaksukertymien tasoittamiseen, tiedotusmateriaaliin, opintomatkoihin ja stipendeihin.

Norjan metsämaksua vastaavaa järjestelmää ei ole Suomessa eikä Ruotsissa. Suomessa vuoteen 1991 voimassa ollut YML:n säännös, jonka mukaan ennen uudistushakkuuta tuli asettaa metsälautakunnan hyväksymä vakuus, sisälsi samoja elementtejä. Olennaisin ero Norjan metsämaksujärjestelmään oli, että YML:ssä säädetty vakuusjärjestelmä oli pelkästään velvoite ilman metsänomistajaa kannustavia elementtejä. Muita eroja ovat Norjan metsämaksujärjestelmän tiukka kiinteistösidonaisuus, yksityiskohtaiset säännökset maksujen käyttöön liittyvästä hallinnollisesta menettelystä sekä metsämaksun korkojen käyttäminen yleiseen metsätalouden edistämiseen.

Metsämaksujärjestelmä edeltäjineen on ollut pitkään käytössä Norjassa, ja kokemukset järjestelmästä ovat positiivisia. Järjestelmän avulla pystytään vastaamaan siihen pitkäkiertoisien metsätalouden perusongelmaan, että pääosa menoista tulee muutaman vuoden kuluttua tuloista, eikä sama henkilö yleensä ehdi saamaan tuloja metsään tekemistään investoinneista. Suomen metsäpolitiikassa ajankohtainen kysymys on, miten metsänhoitotöitä pystyttäisiin lisäämään. Norjan metsämaksujärjestelmästä voisi löytyä aineksia metsänomistajien kannustamiseen metsänhoitotöihin, vaikka Norjan kaltaiseen yksityiskohtaisuuteen ei hallinnollisessa ohjauksessa liene perusteita jo pelkästään kustannussyistä. Olennaista olisi kehittää metsäpoliittinen instrumentti, joka kannustaisi riittävästi metsänomistajia pitkävaikutteisiin investointeihin.

9.1.2 Metsäpoliittinen tiedonanto

Norjan hallitus antoi 11.12.1998 Stortingetille metsäpoliittisen tiedonannon. Hakkuut ovat tiedonannon mukaan olleet selvästi alle kymmenen miljoonaa kuutiometriä vuodessa. 1990-luvulla metsätalouden investoinnit olivat 30 prosenttia pienemmät kuin 1980-luvulla. Markkinoilla tapahtuneiden muutosten seurauksena metsätaloustoiminnan ulkopuolella oleva alue on kasvanut. Metsätyöstä suoritetaan lisääntyvä osuus yrittäjävoimin. Heikko työvoimatarjonta vaikeuttaa metsänhoitotöiden suorittamista. Metsän muiden kuin puuntuotannollisten arvojen merkitys on lisääntymässä.⁸

Norja haluaa osallistua aktiivisesti kansainväliseen metsäpolitiikkaan ja viedä rakentavasti eteenpäin metsätalouden kestävyyttä maailmanlaajuisesti. Lisäksi on tärkeää turvata kansalliset edut kansainvälisissä prosesseissa. Norja työskentelee maailmanlaajuisen metsäsopimuksen puolesta sillä edellytyksellä että teollisuusmaat ja kehitysmaat pystyvät sopimaan asiasta ja että sopimus kattaa kaikki keskeiset metsäkysymykset tasapainoisesti. Ympäristö- ja luonnonvarakysymykset priorisoidaan korkealle Norjan kahdenvälisessä ja monenkeskisessä kehitysyhteistyössä. Norja osallistuu myös eurooppalaiseen metsien suojelun yhteistyöprosessiin.⁹

Norjan hallitus aikoo harjoittaa aktiivista kansallista metsäpolitiikkaa, jonka tavoitteena on:

1. Lisätä arvonmuodostusta metsään perustuvissa elinkeinoissa
2. Metsäsektorin tulee tukea keskeisten ympäristökysymysten ratkaisemista.

Valtion väliintulo metsätaloudessa on välttämätöntä muun muassa puuntuotannon pitkäjänteisyyden vuoksi. Lisäksi metsiin liittyy merkittävästi ulkoishyötyjä. Val-

⁸ St meld nr 17 (1998–99) kap. 2.1.

⁹ Ibid. kap. 2.2.

tion tukemaa metsänomistajien neuvontaa ja viestintää tarvitaan. Metsäpolitiikan yksi tehtävä on varmistaa yhteistyötä ja vuorovaikutusta metsätalouden ja metsäteollisuuden välillä. Valtion tukia ja metsäpolitiikan muita keinoja tulee aiempaa enemmän suhteuttaa ympäristötavoitteisiin.¹⁰

Metsäpolitiikan lähtökohtana on kohottaa metsävarojen määrää ja laatua. Alentunut metsätalouden investointitaso vaikeuttaa metsävarojen määrän ja laadun kohottamista tulevaisuudessa. Hallitus katsoo, että samanaikaisesti on mahdollista lisätä hakkuita tämän päivän tasosta. Metsäpolitiikan tavoitetason kohottaminen edellyttää aiempaa suunnitelmallisempaa toimintaa. Hallitus edellyttää läänikohtaisten metsäpoliittisten strategioiden luomista. Kuntatasolla tulisi laatia metsätalouden tavoite- ja kehittämisohjelmia koordinoitusti muun kunnallisen suunnittelun kanssa. Tilakohtaisten metsäsuunnitelmien hyödyntämistä pyritään parantamaan.¹¹

On välttämätöntä jatkaa valtion toimintaa pitkäjänteisten metsätalouden investointien edistämisessä. Hallitus pitää tärkeänä, että metsänhoidon avulla varmistetaan monipuolisen, korkealuokkaisen puuraaka-aineen tuotanto. Yhteistyössä elinkeinon kanssa hallitus aikoo vahvistaa metsänhoidollista neuvontaa ja tarkastuksia. Hallitus aikoo jäntevöittää metsänuudistamista koskevia säännöksiä. Tyydyttävä metsätalouden infrastruktuuri edellyttää vielä huomattavaa määrää uusia metsäteitä. Hyvän metsätaloudellisen ja ympäristönhoidollisen tuloksen varmistamiseksi hallitus edellyttää kuntakohtaista tieverkon yleissuunnitelmaa ja metsätienrakentamisen kytkemistä siihen. Valtion tuki suunnataan metsätalouden runkotieverkon rakentamiseen ja ylläpitoon.¹²

Hallitus käynnistää viisivuotisen puunjalostuksen kehittämisohjelman. Painopistealueita ovat muotoilu, tuotekehitys ja arkkitehtuuri. Projekti toteutetaan julkisen ja yksityisen sektorin yhteistyönä. Puuenergian käyttöä lisätään edelleen. Tärkeä edellytys sille on kustannustehokkaiden energiapuun korjuumenetelmien kehittäminen. Julkista tukea tarvitaan edelleen bioenergiahankkeiden aikaansaamiseksi. Metsän monikäyttömahdollisuuksia kehitetään.¹³

Metsäpolitiikan profiilia ympäristönhoidossa kohotetaan. Käyttämällä puuta pitkäikäisissä puutuotteissa parannetaan hiilitasetta. Samaan suuntaan vaikuttaa uusiutumattomien luonnonvarojen käytön korvaaminen puulla. Ilmastomuutosta hidastavilla metsätoimenpiteillä ei pidä kuitenkaan luoda uusia ympäristöongelmia, kuten metsien biologisen monimuotoisuuden kaventumista. Arvokkaat luontokohteet tulee ottaa huomioon metsätalouden suunnittelussa. Hallitus aikoo lisätä metsätalouden ympäristönhoitoa koskevat säännökset metsälakiin. Säännösten valmistelussa hyödynnetään

¹⁰ St meld nr 17 (1998–99) kap. 2.3.

¹¹ Ibid. kap. 2.4.

¹² Ibid. kap. 2.4.

¹³ Ibid. kap. 2.4.

Levende Skog -projektin tuottamaa tietoa. Näiden säännösten valmistelu vaatii olen-
naisesti vähemmän aikaa kuin ehdotettu metsätalouslain kokonaisuudistus.¹⁴

Hallitus esittää uuden metsätalouslain valmistelun käynnistämistä. Uuden lain
tulee sisältää selvät säännökset kestävästä metsätaloudesta ja pitkäjänteisestä re-
surssien hallinnasta. Metsänomistajan vastuu omista metsäresursseistaan ja niiden
ympäristönhoidosta on keskeistä uudessa laissa. Hakkuuta ja metsän uudistamista
koskevia säännöksiä tulee tarkistaa siten, että metsänuudistamisvelvoitteen toteutu-
minen varmistetaan nykyistä paremmin. Metsien ympäristönhoitoa koskevat sään-
nökset rakennetaan Norjan kansainvälisten sitoumusten mukaisiksi. Uusi metsätalous-
laki tulee toimimaan sekä kansallisena työkaluna että ulkomaille suunnattuna doku-
menttina Norjan metsäpolitiikan päälinjoista. Maa- ja metsätalousmaan kauppaa
koskevia säännöksiä kehitetään siten, että metsämaan hinnanmuodostus kannustaisi
nykyistä enemmän aktiiviseen metsätalouteen sekä siten, että hintataso heijastaisi
nykyistä paremmin metsässä suoritettuja investointeja ja hakkuumahdollisuuksia.¹⁵

Metsätuloverotuksen päälinjat säilytetään ennallaan. Metsämaksujärjestelmä on
jatkoksakin perusta kestävänsä metsätalouden rahoitukselle. Järjestelmä varmistaa
sen, että metsätalouden tulorahoituksesta varataan resursseja tuleviin investointei-
hin. Hallitus aikoo laajentaa metsämaksujärjestelmää siten, että verotuki kohdenne-
taan myös konkreettisesti määriteltyihin metsätalouden ympäristöinvestointeihin.
Lisäksi aiotaan tehdä mahdolliseksi metsämaksujen käyttäminen paikalliseen puun-
jalostukseen silloin kun metsämaksuvaroja on yli lähivuosien metsänhoidollisten
investointitarpeiden. Edellytyksenä on, että toimenpide edistää tilan metsävarojen
hyväksikäyttöä. Metsämaksuun liittyvä verotuki laajennetaan koskemaan sellaista
puun käyttöä ja jalostusta, jolla on positiivisia ympäristövaikutuksia ja ilmaston-
muutosta hidastava vaikutus, kuten esimerkiksi bioenergiaprojektit.¹⁶

Tutkimus ja tuotekehitys on osalla metsäsektoria ollut liian vaatimattomassa
asemassa. Metsäntutkimus on lähes kokonaan ollut julkisen vallan rahoittamaa;
elinkeinon tulisi osallistua nykyistä enemmän metsäsektorin tutkimuksen ja tuote-
kehityksen rahoitukseen. Tämän vuoksi hallitus aikoo kokeilla viisivuotista maksua
puutavaralle. Maksulla rahoitetaan metsäsektorin tutkimukseen ja tuotekehitykseen
liittyviä yhteishankkeita. Metsänomistajille ja metsäsektorilla työskenteleville
suunnattua koulutusta, neuvontaa ja viestintää aiotaan tehostaa. Hallitus aikoo
tukea naisten osallistumista metsäsektorilla.¹⁷

Metsämaksujärjestelmälle vaihtoehtoinen keino olisi lähinnä nykyistä velvoitta-
vamat säännökset metsätalouslaissa (metsänhoitopakko) ja paljon nykyistä katta-

¹⁴ St meld nr 17 (1998–99) kap. 2.4.

¹⁵ Ibid. kap. 2.5.

¹⁶ Ibid. kap. 2.5.

¹⁷ Ibid. kap. 2.5.

vampi valvontajärjestelmä. Sellaisen vaihtoehdon hallinnolliset kustannukset olisivat korkeat. Lisäperusteita metsämaksujärjestelmän puolesta ovat, että järjestelmä on jo olemassa, se toimii hyvin ja muodostaa tärkeän tietolähteen hallinnolle.¹⁸

Stortingetin talousvaliokunta piti hallituksen metsäpoliittista tiedonantoa tärkeänä ja oikeansuuntaisena. Høyre-puoluetta edustavat valiokunnan jäsenet tosin katsoivat, että tiedonanto merkitsee metsäpolitiikan suunnanmuutosta, jossa vastuullisen vapauden periaate korvataan lisääntyvällä hallinnollisella ohjauksella ja yksityiskohtaisella sääntelyllä. Stortingetin talousvaliokunta oli yksimielinen metsätalouseläin uudistamistarpeesta ja hallituksen tiedonannon mukaisista uudistuksen päälinjoista. Edistys- ja Høyre-puolueen jäsenet valiokunnassa kuitenkin vastustivat sitä, että hakkuisiin liitettäisiin yleinen ilmoitusvelvollisuus. Valiokunnan enemmistö katsoi, että metsänomistajien kannustaminen metsänhoitotöihin edellyttää korkeaa ja tasaista tukitasoa.¹⁹

Stortingetin talousvaliokunta katsoi, että metsämaksujärjestelmä tulee säilyttää kestävä metsätalouden rahoituksen kulmakivenä. Valiokunta huomautti, että metsämaksujärjestelmään liittyvän veroedun kruunumääräiset rajat ovat olleet samat nykymuotoisen järjestelmän käyttöönotosta lähtien. Valiokunta kehotti ministeriötä valmistelemaan veroedun rajojen tai muiden metsämaksusäännösten muuttamista siten, että järjestelmä kannustaisi aiempaa voimakkaammin metsätalouden investointeihin. Veroedun rajojen kohottamisen ohella on syytä harkita veroedun kohottamista 50 prosenttiin. Valiokunta oli niin ikään yksimielisesti sillä kannalla, että veroedun laajentaminen ympäristöhoitotöihin on tarkoituksenmukaista.²⁰

Stortingetin talousvaliokunta piti tarpeellisena kehittää SL:n säännöksiä keskimääräisarvostuksen ja metsäteiden rakentamisen suoran kulukirjauksen osalta. Valiokunta oli yhtä mieltä siitä, ettei ole perusteltua ryhtyä selvittämään metsätalouden niukkuusvuokran verottamista. Valiokunnan Edistys- ja Høyre-puolueiden jäsenet olivat sitä mieltä, että metsämaksujärjestelmän veroedun rajat tulisi nostaa niin korkeiksi, ettei niitä normaalisti saavutettaisi. Nykyjärjestelmässä veroedun suhteellinen osuus alenee investoinnin koon kasvaessa, mikä ei ole omiaan kannustamaan lisäinvestointeihin. Lisäksi he olivat sitä mieltä, että veroedun määrä tulisi nostaa 50 prosenttiin.²¹

Stortingetin talousvaliokunnan edistyspuolueeseen kuuluvat jäsenet totesivat, että metsämaksun verovähennysoikeuden kannustinvaikutus on olennaisesti heikentynyt verrattaessa nykymuotoisen järjestelmän käyttöönottoa, vuotta 1983, nykypäivään. Kuluttajahintaindeksi on tällä aikavälillä noussut 82 prosenttia, mutta

¹⁸ St meld nr 17 (1998–99) kap. 9.2.2.

¹⁹ Innst.S.nr. 208 (1998–1999) kap. 1.

²⁰ Ibid. kap. 8.2.

²¹ Ibid. kap. 8.2.

veroedun kruunumääräinen yläraja ei ole muuttunut. Keskimääräinen metsätulon marginaaliveroaste on laskenut noin 60 prosentista 28 prosenttiin. Veroedun kruunumääräisen ylärajan huomattava nostaminen ja veroedun suhteellisen määrän kohtottaminen 50 prosenttiin palauttaisi kannustinvaikutuksen samalle tasolle kuin vuonna 1983.²²

Hallituksen metsäpoliittisen tiedonannon käsittelystä Stortingetin talousvaliokunnassa näkyy havainnollisesti se, että hallitus suhtautuu pidättyvämmiin taloudellisten ohjauskeinojen käyttöön metsäpolitiikassa kuin kansanedustuslaitos. Sama säännönmukaisuus valtioelinten välillä on havaittavissa myös Ruotsissa ja Suomessa. Näin on siitä huolimatta, että etenkin Ruotsissa taloudellisten ohjauskeinojen käyttö on olennaisesti alemmalla tasolla kuin Norjassa. Norjan metsäpolitiikassa lieenee odotettavissa taloudellisten ohjauskeinojen käytön laajentaminen entisestään.

9.1.3 Vuoden 2000 talousarvio

Metsätalouden budjettisidonnaisen, suoran tuen nettomäärä on kehittynyt seuraavasti (vuoden 1998 rahan arvossa laskettuna):

vuosi 1995: 257 milj. kr
 vuosi 1996: 251 milj. kr
 vuosi 1997: 244 milj. kr
 vuosi 1998: 273 milj. kr
 vuosi 1999: 256 milj. kr
 vuosi 2000: 261 milj. kr²³

Norjan valtion vuoden 1999 budjetissa tarkasteltiin verotukia ja -sanktioita ensimmäistä kertaa. Vuoden 2000 budjetissa metsätuloverotuen suuruudeksi on arvioitu 175 milj. kruunua.²⁴ Norjassa elinkeinoverotukia tarkastellaan rinnakkain suorien tukien kanssa budjetin tekstiosassa. Tarkastelutapa parantaa julkisen talouden läpinäkyvyyttä.

Vuoden 2000 talousarvioon kirjatut metsäpoliittiset tavoitteet vastaavat vuoden 1998 metsäpoliittisessa tiedonannossa ilmaistuja tavoitteita:

- kasvattaa metsäperusteisten elinkeinojen jalostusarvoa
- metsäsektorin tulee edistää keskeisten ympäristökysymysten ratkaisua²⁵

²² Innst.S.nr. 208 (1998–1999) kap. 8.2.

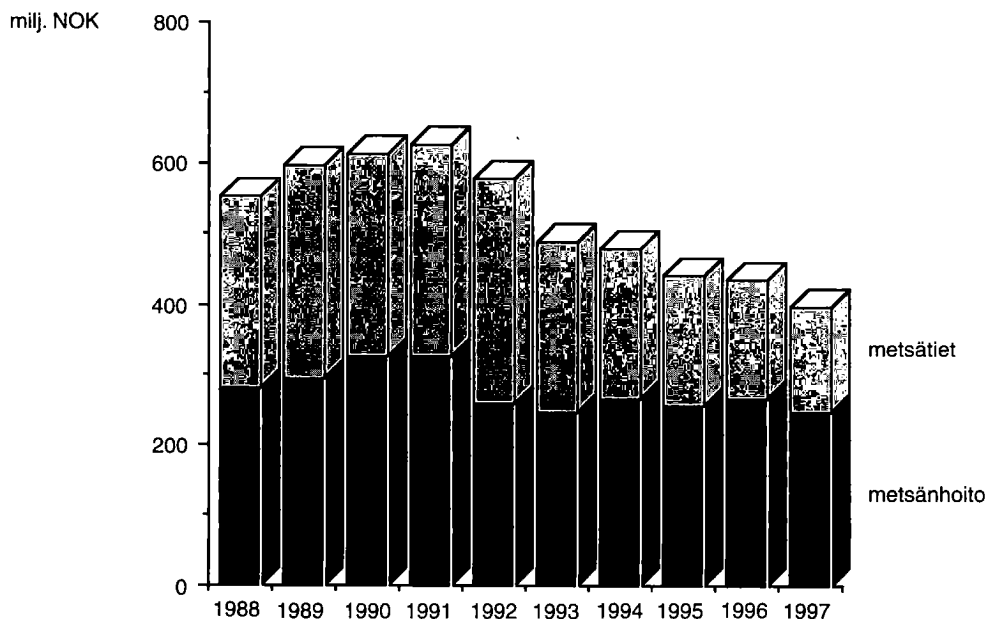
²³ St meld nr 1 (1999–2000) Strukturpolitikken tab. 5.1.

²⁴ Ibid. Strukturpolitikken tab. 5.3.

²⁵ Ibid. Landbruksdepartementet kap. 2.4.1.

Metsäpolitiikan keinoista vuoden 2000 talousarviossa todetaan, että metsätalouslaki muodostaa juridisen perustan metsätaloudelle. Metsämaksua koskevat säännökset ovat keskeisin keino pyrittäessä lisäämään metsätalouden investointeja. Suuri osa metsätalouden investoinneista tuottaa tuloa vasta 50–100 vuoden kuluttua, minkä vuoksi valtion väliintulo on välttämätöntä. Vuoden 2000 talousarviossa on varattu 151 milj. kruunua metsätalouden tukeen, ja lisäksi Maatalouden kehittämisrahaston varoja aiotaan käyttää 128 milj. kruunua metsätalouteen. Siten suora tuki on kokonaisuudessaan 279 milj. kruunua vuonna 2000.²⁶ Kuvasta 9-4 havaitaan, että metsänhoito- ja metsätieinvestoinnit ovat viime vuosina olleet noin 400 milj. kruunun vuositasolla.

Metsätalouden suora tuki suunnataan ensi sijassa uusien, laadukkaiden metsien perustamiseen. Tämä on tärkeää myös ilmastonmuutoksen hidastamisen kannalta. Puun käytön edistämiseen suunnataan 20 milj. kruunua. Norjassa ollaan käynnistä-



Kuva 9-4. Yhteenlasketut investoinnit metsänhoitoon ja metsäteihin 1988–1997. Lähde: St meld nr 17 (1998–99) tab. 5.2.

²⁶ St meld nr 1 (1999–2000) Landbruksdepartementet kap. 2.4.3.

mässä viisivuotista puun käytön edistämishanketta julkisen ja yksityisen sektorin yhteistyönä. Maatalouden kehittämisrahaston varoja käytetään metsäsuunnitteluun, metsäteihin ja metsänomistajien neuvontaan. Metsätalouden ympäristönhoidoa pyritään edistämään 23,2 milj. kruunulla. Arvokkaiden luontokohteiden kartoitus käynnistyi vuonna 1997, ja sen arvioidaan valmistuvan vuonna 2001.²⁷

Hallitus aloittaa uuden metsätalouslain valmistelun vuoden 2000 aikana. Metsä-maksujärjestelmää kehitetään vuoden 1998 metsäpoliittisen tiedonannon sekä Stortingetin esittämien periaatteiden mukaan. Järjestelmää laajennetaan bioenergia-hankkeisiin sekä konkreettisiin ympäristönhoitotöihin. Hallitus seuraa kansainvälisiä ilmastomuutosta käsitteleviä neuvotteluja ja pyrkii integroimaan metsäasiat neuvotteluihin.²⁸

Norjan metsäpolitiikassa sovelletaan sekä verotukia että suoria tukia selvästi enemmän kuin Suomessa ja Ruotsissa. Lieneekö sattumaa, että tarkastelluista kolmesta maasta luonnonoloiltaan metsätalouden kannalta epäsuotuisimmassa maassa tuetaan elinkeinoa eniten. Erityisesti Ruotsin metsäpolitiikkaan verrattuna Norjan metsäpolitiikalle on luonteenomaista pitkäjänteisyys, mikä sopii hyvin yhteen toimialan perusluonteen kanssa.

9.2 Norjan metsätuloverotus

9.2.1 *De lege lata*

9.2.1.1 Yleisiä säännöksiä

Norjassa tuli 1.1.2000 voimaan uusi verolaki (26.3.1999 nr. 14), joka kumosi aiemman verolain (18.8.1911 nr. 8). Kysymys oli lähinnä verolainsäädännön kodifikaatiosta. Uusi laki sääntelee seuraavia veroja (SL 1–1 §):

1. Varallisuusvero valtiolle ja kunnalle
2. Tulovero valtiolle, läänille ja kunnalle
3. Niukkuusvuokran vero valtiolle sekä luonnonvaravero läänille ja kunnalle (verot peritään vesivoiman sekä öljy- ja kaasuvarojen hyödyntämisestä)
4. Tonnistovero valtiolle.

Myös valtion omistamista metsistä kannetaan veroa (SL 2–5 §). Aviopuolisoiden tulot ja varallisuus ovat pääsääntöisesti yhteisverotuksen kohteena (SL 2–10 §). Jos molemmilla puolisoilla on tuloja, on kuitenkin kummalla tahansa puolisoista oikeus vaatia erillisverotusta (SL 2–11 §). Jos lapsi ei ole täyttänyt 17 vuotta verovuoden

²⁷ St meld nr 1 (1999–2000) Landbruksdepartementet kap. 2.4.3.

²⁸ Ibid. kap. 1.1.4.2.

päätyessä, verotetaan hänen tulonsa ja omaisuutensa yhdessä vanhempien kanssa. Verovuoden aikana tai aiemmin 13 vuotta täyttäneen lapsen oma työtulo verotetaan kuitenkin erikseen. Jos vanhempi on siirtänyt lapselleen omaisuutta tai oikeuden tuloon, on lapsi kuitenkin vanhempiensa kanssa yhteisverotuksessa siihen verovuoteen asti, jolloin hän täyttää 20 vuotta tai menee naimisiin (SL 2–14 §).

Veronalainen omaisuus arvostetaan pääsääntöisesti verovuoden ensimmäisen päivän käypään arvoon. Metsä arvostetaan kuitenkin siihen tuottoarvoon, joka sillä on pitkällä tähtäyksellä rationaalisesti hoidettuna ja käytettynä ministeriön määräysten mukaisesti (SL 4–11 §). Norjan verotusmenettelystä annetun lain (13.6.1980 nr. 24) 5–1 §:n mukaan metsänomistaja on kirjanpitovelvollinen, jos metsän vuotuinen hyödynnettävissä oleva kasvu on vähintään 500 kuutiometriä. Jos vuotuinen hyödynnettävissä oleva kasvu on pienempi kuin 500 kuutiometriä, mutta suurempi kuin 50 kuutiometriä, metsänomistajalla on muistiinpanovelvollisuus metsätalouden liiketapahtumista.

Veronalaista tuloa on työn, pääoman tai yritystoiminnan tuottama tulo samoin kuin eläke ja elinkorko (SL 5–1 §). Siten metsänomistajan saamat puun myyntitulot ovat veronalaista tuloa. Veronalaista tuloa on niin ikään omaisuuden, tavaran tai palvelun omaan käyttöön otto (SL 5–2 §). Yksityisotto arvostetaan jälleenhankintahintaan (SL 14–5 §). Metsänomistajan omaan käyttöön ottaman puun arvo on siten veronalaista tuloa. Metsätalouden tulot katsotaan elinkeinotoiminnan tuloiksi (SL 5–30 §). Yhden tulolähteen alijäämä on pääsääntöisesti vähennettävissä toisen tulolähteen ylijäämästä ja puolisoiden yhteisverotuksessa myös puolison ylijäämäisestä tulolähteestä (SL 6–3 §).

9.2.1.2 Metsätulon määrittäminen

Verolain 8 luvussa on erityissäännöksiä eräiden elinkeinojen tulon määrittämisestä. SL 8–2 § kuuluu seuraavasti:

”Skogsdrift

- (1) Offentlige tilskud til nyanlegg av varig art inntektsbeskattes ikke dersom tilskuddet brukes til nedskrivning av det nye anleggets kostpris, uten tilsvarende fradrag ved inntektsfastsettelsen.
- (2) Tidligere avsatte skogavgiftsmidler som utbetales, er skattepliktig inntekt. Ved utbetalingen gjelder følgende særregler:
 - a. Frigitte skogavgiftsmidler som brukes til skogkultur og skogsveier, samt til alternative avvirkningsfremmende investeringer i et vernet skogsområde hvor det er fastsatt restriktive forskrifter for bygging av skogsveier, tas til inntekt etter følgende satser for det enkelte år:

- 65 prosent av de foerste 50 000 kroner,
 - 75 prosent av de neste 50 000 kroner,
 - 90 prosent av de neste 400 000 kroner,
 - 95 prosent av det overskytende beløpet.
 - b. Skogavgiftsmidler som frigis til investering i anskrivbart driftsmiddel, kommer til fradrag i driftsmidlets kostpris.
 - c. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.
- (3) Når skog er kjøpt til uthogst, fastsettes kjøperens inntekt til det faktiske utbyttet i det enkelte inntektsår. Utbyttet fastsettes ved at de påloepne driftskostnadene og den delen av kjøpesummen som antas å falle på det toemmeret som er hogd i året, trekkes fra toemmerets salgssum eller antatte salgsverdi.
- (4) Det gis fradrag for kostnad til skogkultur og bygging av skogveier.
- (5) Skattyter som i en kommune enten ikke har skog eller bare har skog som ennå ikke er inntektsgivende, gis fradrag for kostnad til skogreising på egen eiendom med inntil ti prosent av nettoinntekten ved ligningen i samme kommune. Fradrag gis bare for skogreising i område som etter departementets bestemmelse skal anses som skogloest eller skogfattig.”

Julkiset tuet metsätalouteen ovat veronalaista tuloa. Jos julkinen tuki kohdistuu vuosipoistosäännösten piirissä oleviin hyödykkeisiin (esimerkiksi traktorit ja metsäkoneet), tuki vähennetään poistamattomasta hankintamenojäännöksestä. Tällöin tuki itse asiassa jaksottuu verotuksessa, eli vuosipoistosäännösten piirissä oleviin hyödykkeisiin kohdistuva tuki on metsänomistajalle verotuksen kannalta edullisempi kuin kertamenona vähennettäviin hyödykkeisiin kohdistuva julkinen tuki.²⁹

Vapautettavat metsämaksuvarat ovat pääosin veronalaista tuloa, mutta niihin liittyy merkittävä verovapaa osa. Metsänhoito- ja metsänparannustöihin käytettävistä varoista ainoastaan laissa säädetty määräosuus katsotaan veronalaiseksi tuloksi. Metsämaksujärjestelmän verotuki kattaa siten metsänhoito- ja metsänparannustöiden menot, mutta ei muita metsämaksun sallittuja käyttökohteita, kuten metsäteiden kunnostamismenoja, metsäsuunnittelun menoja, metsävakuutusmaksuja tai metsäkurssien kurssimaksuja. Lisäksi metsämaksujärjestelmän kautta metsätalouden investoinnin hankintamenon pystyy poistamaan kerralla, vaikka kysymys olisi muuten vuosipoistoin vähennettävästä hankintamenosta.

Vuoden 1998 metsäpoliittisen tiedonannon käsittelyssä Stortingetissä kiinnitettiin huomiota siihen, että metsämaksujärjestelmän verotuen kruunumääriin rajoihin ei ole tehty lainkaan inflaatiotarkistuksia vuoden 1983 jälkeen. Vuonna 1998 Norjan metsätaloudessa investoitiin kaikkiaan 278 milj. kruunua metsänhoitoon ja 178 milj. kruunua metsäteihin, yhteensä 456 milj. kruunua. Valtion suora tuki

²⁹ Zimmer 1993 s. 273.

metsätalouteen oli samaan aikaan 270 milj. kruunua.³⁰ Metsänomistajien omarahoit-
tus vuoden 1998 metsätalouden investoinneissa oli siten 186 milj. kruunua. Jos
summa jaetaan tasan kaikille 125 000 norjalaiselle metsälölle (joissa on yli 2,5
hehtaaria metsää), keskimääräinen investoinnin omarahoitus metsälöä kohden olisi
ollut 1 488 kruunua. Todellisuudessa keskimääräinen investoinnin omarahoitus
metsälöä kohden oli suurempi, koska kaikki metsänomistajat eivät suorittaneet
investointeja vuonna 1998. On kuitenkin ilmeistä, että metsämaksujärjestelmän
verotuen porrastuksen ensimmäinen raja, 50 000 kruunua, jää saavuttamatta useim-
missa tapauksissa. Verotuen degressiivisyys ei siis keskimäärin ottaen realisoidu.

Toisin kuin Suomessa ja Ruotsissa, noudatetaan metsänhakkuuoikeuden myynti-
tulon verottamisessa suoriteperiaatetta (SL 8–2 § 3 p). Veronalaiseksi tuloksi katso-
taan se osa metsänhakkuuoikeuden kauppahinnasta, joka vastaa verovuoden aikana
hakatun puun osuutta koko kauppasopimuksen mukaisesta puumäärästä. Pääsääntö
veronalaisen tulon jaksottamisessa on suoriteperiaate (SL 14–2 §), joten myös
hankinta- ja käteiskaupasta saatava tulo verotetaan suoriteperiaatteen mukaan.

Metsänhoidon ja metsätien rakentamisen menot ovat vähennyskelpoisia itse
maksetuilta osiltaan (SL 8–2 § 4 p). Säännöksen soveltamisala kattaa tavanomaiset
metsätalouden menot. Myös menot jaksotetaan verotuksessa pääsääntöisesti suori-
teperiaatteella (SL 14–2 §). Toisin kuin Ruotsissa ja Suomessa, Norjassa ei ole
käytössä metsävähennysjärjestelmää. Tämä saattaa liittyä siihen, että Norjassa met-
sätilojen kauppahintoja ja kaupankäyntiä säännellään julkisen vallan toimesta maa-
tilojen toimintaedellytysten turvaamistarkoituksessa. Norjan vaikeita luonnonoloja
kompensoi tuottamattoman metsän omistajalle myönnettävä kymmenen prosentin
ylimääräinen vähennys, joka lasketaan saman kunnan alueen metsien verotusta
varten arvioidusta keskimääräisestä vuosituotosta (SL 8–2 § 5 p).

Metsävähennysjärjestelmän tarvetta vähentää Norjassa osaltaan myös maa- ja
metsätilojen myyntivoiton verovapaus. Vähintään kymmenen vuotta omistetun
maa- tai metsätilan myyntivoitto on verovapaa (SL 9–3 § 6 p). Alle viisi vuotta
omistetun maa- tai metsätilan myyntivoitto on kokonaan veronalainen. Jos tila on
omistettu 5–10 vuoden ajan ennen myyntiä, myyntivoitosta on verovapaata viidennes
kutakin alkavaa vuotta kohden, jolla omistusaika ylittää viisi vuotta. Verovapaus
koskee pelkästään tavanomaista maa- ja metsätaloutta, ei esimerkiksi teollisuustoi-
minnan luonteista karjankasvatusta tai harrastuksenomaista maanviljelyä.³¹

Valtiovarainministeriön verolain nojalla antaman määräyksen (19.11.1999 nr
1158) pykälässä 8–2–1 täsmennetään metsämaksuun liittyvää verotukea seura-
vasti:

³⁰ St meld nr 1 (1999–2000) Landbruksdepartementet kap. 1.1.4.2.

³¹ Zimmer 1993 s. 216.

- (1) a. SL 8–2 §:ssä säädetty metsämaksun verotuki koskee sitä yhteenlaskettua metsämaksun määrää, jonka verovelvollinen käyttää vuoden aikana metsänhoitoon ja metsäteiden rakentamiseen sekä muihin hakkuuta edistäviin investointeihin sellaisilla alueilla, joilla metsäteiden rakentamista on rajoitettu. Investointien tulee olla suoritettuja 1.1.1983 jälkeen.
 - b. Veroedut liittyvät verovelvolliseen. Statskog SF:n metsähallinto laske-
taan verovelvolliseksi.
 - c. Yhteisomistusyksikkö katsotaan verovelvolliseksi.
 - d. Jos verovelvollisella on metsäomaisuutta useassa kunnassa, jaetaan vähennetty tulo kuhunkin kuntaan sen mukaan kun metsämaksua verotuen kanssa on kunnassa käytetty. Jos verovelvollinen on kuitenkin saanut veroviranomaisen suostumuksen siihen, että eri kunnissa sijaitsevista metsistä pidetään yhteistä kirjanpitoa, vähennetään laskettu metsämaksun verovapaa osa kokonaisuudessaan kirjanpitoyksikön tulosta.
- (2) Metsämaksun verotuen yleiset ehdot:
 - a. Investointien tulee olla metsätaloudellisesti perusteltuja, eivätkä investoinnit saa olla ristiriidassa metsätalouseläin tavoitteiden ja säännösten tai niiden nojalla annettujen määräysten kanssa.
 - b. Dokumentoitamattoman menon (oma työ) tulee olla metsäviranomaisen tarkistama siten, että verotuki myönnetään metsämaksun käytölle vain normaalin kustannusten osalle. Normaaliksi katsotaan muun muassa voimassa olevat metsäalan työehtosopimuksen mukaiset palkkatariffit ja valtion taimihinnasto. Verotukea leikataan tarpeen mukaan siten, että se vastaa normaaleja kustannuksia.
- (3) Laissa säädetty verotuki myönnetään metsämaksun käytölle kaikkiin tarpeellisiin toimenpiteisiin metsikön perustamisessa ja hoidossa, mukaanlukien harvennushakkuu siihen asti kunnes kantohinta ylittää korjuukustannuksen sekä metsikön lannoitukseen riippumatta metsikön iästä. Menoista vähennetään harvennushakkuusta saadut tulot.
- (4) Metsätien rakentamista koskevat seuraavat erityissäännökset:
 - a. Verotuki myönnetään metsämaksun käytölle metsäautotien ja traktoritien rakentamiseen, perusparannukseen ja muuhun pitkäkestoiseen investointiin, kun tie vastaa kulloisiakin metsätienormeja.
 - b. Metsämaksun verotukea ei myönnetä metsätien kunnossapitoon. Sama koskee yksittäisten pistoteiden rakentamista yhtä käyttökertaa tai muutamien vuoden käyttöä varten.
- (5) Sellaisilla alueilla, joilla metsäteiden rakentamista on rajoitettu, voidaan verotuki myöntää myös vaihtoehtoisin hakkuuta edistäviin investointeihin. Kysymyksen tulevat yksittäisten pistoteiden, talviteiden ja uittoreitien rakentaminen sekä muut mahdolliset hakkuuta edistävät toimenpiteet.
- (6) Tiettyinä vuotena sisäänmaksettua metsämaksua voidaan käyttää menojen poistona samalla määrällä kuin viitenä edellisenä ja kolmena seuraavana vuotena metsämaksua maksetaan sisään.

Metsämaksusäännöstö on kokonaisuudessaan monimutkainen. Perussy s tähän lie-
nee se, että metsämaksun verotuella pyritään sen ohella, että metsätalouden inves-
tointimäärät nousisivat, harjoittamaan myös laadullista ohjausta investointihankkei-
den suorittamiseen. Järjestelmässä on selvä analogia Suomen MVL:ssä säädettyihin
metsätuloverotuksen tilakohtaisiin vähennyksiin. Kun samalla ohjausinstrumentilla
pyritään useampaan tavoitteeseen, saattaa instrumentin vaikuttavuus heikentyä,
vaikka tavoitteet olisivat samansuuntaisiakin (vrt. Tinbergenin sääntö).

Norjan verojärjestelmään sisältyviä metsätuloverotuksia arvioitiin 1990-luvun
alussa verouudistusta valmisteltaessa.³² Metsätuloverotuet eivät olleet yhdensuun-
taisia verouudistuksen pääperiaatteiden kanssa, mutta metsätuloverotuet päätettiin
säilyttää pääpiirteissään ennallaan. Perusteina erityissäännöksille olivat metsätalou-
den pääomaintensiivisyys, pitkäjänteisyys ja epävarmuus sekä tarve ottaa huo-
mioon luonnonvaratalouteen ja ympäristöpolitiikkaan liittyviä näkökohtia. Vuoden
1998 metsäpoliittisen tiedonannon mukaan hallitus aikoo säilyttää metsätulovero-
tuet ja laajentaakin niiden soveltamisalaa.³³ Metsämaksujärjestelmän kautta tulout-
tamatta jäävän tulon suuruudeksi on arvioitu keskimäärin 60 miljoonaa kruunua
vuodessa.³⁴

Jos koneen tai laitteen käyttöaika on enintään kolme vuotta tai jos hankintahinta
on alle 15 000 kruunua, hankintameno vähennetään kerralla (SL 14–40 §). Siten
moottori- ja raivaussahan sekä käytännössä kaikkien metsätaloudessa tarvittavien
käsityövälineiden hankintameno vähennetään kerralla. Muut koneet ja laitteet on
jaettu kahdeksaan ryhmään, joiden poistosäännökset vaihtelevat. Traktoreiden ja
työkoneiden hankintameno vähennetään enintään 20 prosentin menojäännöspoistoi-
noina, ja rakennusten hankintameno vähennetään enintään viiden prosentin meno-
jäännöspoistoina (SL 14–43 §). Poisto ei ole hyödykekohtainen, vaan hyödyke-
ryhmäkohtainen (SL 14–42 §).

Metsätalouden koneiden ja laitteiden poistosäännökset ovat Norjassa samankal-
taiset kuin Suomessa ja Ruotsissa. Sen sijaan metsäteiden ja metsäojituksen hankin-
tamenon poistossa on merkittäviä eroja maiden välillä. Norjassa sekä metsätien että
metsäojituksen hankintameno vähennetään kerralla. Ruotsissa metsäojituksen han-
kintameno vähennetään kerralla, mutta metsätien hankintameno vähennetään vuo-
tuaisina poistoina. Suomessa sekä metsätien että metsäojituksen hankintameno vä-
hennetään vuosipoistoina. Metsäteiden ja metsäojituksen teknis-taloudellisessa
käyttöajassa ei ole maiden välillä keskimäärin olennaisia eroja.

³² Ks. Ot prp nr 16 (1991–92) ja Innst O nr 47 (1991–92).

³³ St meld nr 17 (1998–99) kap. 9.2.1.

³⁴ Ibid. kap. 9.2.2.

9.2.1.3 Tulontasaus

Norjan metsämaksujärjestelmässä puukauppatulosta siirtyy suoraan lain nojalla tulevia metsänhoidon menoja vastaava osa tuleville vuosille. Metsänhoidon menot ovat kuitenkin vain murto-osa puukaupparahatuloista; keskimäärin metsämaksujärjestelmän kautta kulkee noin kymmenesosa puukauppatuloista. Tästä johtuen Norjassa metsämaksujärjestelmää ei ole katsottu yksinään riittäväksi keinoksi estää niitä haittoja, joita progressiivisen verokannan soveltaminen metsätuloon muuten aiheuttaisi puukaupassa ja puunkorjuussa. Metsätaloutta varten on olemassa erillinen tulontasausmahdollisuus, josta säädetään SL 14–81 §:ssä.

Metsätalouden tulontasaus tapahtuu seuraavasti (SL 14–81 §):

- (1) a. Vuotuiseksi veronalaiseksi metsätalouden tuloksi vahvistetaan viiden edellisen vuoden metsätalouden keskimääräinen vuotuinen tulo.
b. Velkojen korot vähennetään viimeisenä vuotena maksetun todellisen määrän mukaan.
c. Metsätalouden tuottoa määritettäessä otetaan huomioon:
 1. Yksityiskäytössä olevan rakennuksen arvo
 2. Sen puutavaran arvo, joka on otettu omaan käyttöön sekä metsästyksen, kalastuksen, turvetuotannon ja muun vastaavan arvo
 3. Metsänhoitotöihin saatu julkinen tuki.
- d. Tuoton määrittämiseen vaikuttava päätös, joka tehdään ennen kuin seuraavan vuoden tuotto on määritetty, otetaan tuoton arvioinnissa huomioon.
- (2) Keskimääräisen vuotuisen tulon määrittäminen tapahtuu automaattisesti, kun metsätaloutta on harjoitettu kahdeksan vuotta. Se voi tapahtua jo kahden vuoden metsätalouden harjoittamisen jälkeen, jos verovelvollinen vaatii sitä ennen kuin veroilmoituksen jättöaika umpeutuu.
- (3) Jos luonnontuhon, kuten metsäpalon, myrskyn tai hyönteistuhon seurauksena joudutaan tekemään ylimääräinen hakkuu, joka alentaa metsälön puuvarastoa merkittävästi, ministeriö voi hakemuksesta päättää, että hakkuutulo verotetaan useampana vuotena.
- (4) Keskimääräistä vuotuista tuloa ei määritetä seuraavissa tapauksissa:
 - a. Kun metsä siirtyy uudelle omistajalle. Luovutusvuonna keskimääräistä tuloa ei määritetä myyjälle eikä ostajalle.
 - b. Kun metsänhakkuuoikeus luovutetaan.
- (5) Jos keskimääräisen vuotuisen tulon määrittäminen keskeytyy ja viimeisen neljän vuoden todellisten metsätulojen summa ylittää samalta ajanjaksolta verotetun keskimääräisen tulon yli 15 000 kruunulla, katsotaan erotus veronalaiseksi tuloksi.³⁵ Erotus jaetaan tasasuhteisesti niiden vuo-

³⁵ 15 000 kruunua pienempään erotukseen liittyvistä verosuunnittelumahdollisuuksista ks. Soebstad-Andersen 1991 s. 88–91.

sien verotettavaksi tuloksi, jolloin vuotuinen todellinen metsätulo on ylittänyt keskimääräisen metsätulon.

- (6) Tätä säännöstä ei sovelleta sellaiseen metsään, joka riittää pelkästään tilan kotitarpeeksi polttopuuna, aidaspuuna ja pienehköihin korjauksiin tarvittavana puuna. Tällaisen metsän tulo verotetaan yhdessä verovelvollisen muun tulon kanssa.

Metsätulon tasausjärjestelmän soveltamisalaa rajoittaa oleellisesti se, ettei tasausjärjestelmä koske metsänhakkuuoikeuden luovutuksesta saatua kauppahintaa. Norjassa puusta myydään noin viidesosa hankintakaupalla, johon tasausjärjestelmää siis sovelletaan. Kun valtaosa puukauppatuloista on tasausjärjestelmän ulkopuolella, saattaa osittain progressiivinen metsätulon verotus vaikuttaa keskimääräistä leimikkokokoa pienentävästi, mikä aiheuttaisi tehokkuustappioita puukaupassa ja puunkorjuussa.

Norjan metsätulon tasausjärjestelmä vaikuttaa hallinnollisesti suuritöiseltä. Ruotsin metsätilijärjestelmä on yksinkertaisempi vaihtoehto metsätulon tasaukseen. Suomessa MVL:ssä säädetystä verojärjestelmässä on tavallaan sisäänrakennettuna tulontasausmenetelmä, koska verojärjestelmä on keskimääräinen. Samoin kuin Norjassa, myös MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen ongelmana on korkeat hallintokustannukset. Aiemmin Norjassa sovellettiin metsätulon tasausjärjestelmää, jossa keskimääräinen vuotuinen tuotto määritettiin metsän kasvun eikä todellisten tulojen perusteella.³⁶ Tällä verojärjestelmällä oli yhtäläisyyksiä Suomen MVL:ssä säädetyn metsätuloverojärjestelmän kanssa.

9.2.1.4 Sovellettavat verokannat

Elinkeinotoiminnan tulo, johon metsätulokin kuuluu, jaetaan ansio- ja pääomatuloksi. Jako perustuu elinkeinotoiminnan nettovarallisuuteen (SL 12–12 §). Jako on vapaaehtoinen; suurin mahdollinen jaettava osuus elinkeinotoiminnan nettovarallisuudesta vahvistetaan vuosittain (SL 12–12 §). Vuonna 1999 suurin mahdollinen jako-osuus oli 11 prosenttia elinkeinotoiminnan nettovarallisuudesta.³⁷ Jos elinkeinotoiminnassa on ollut palkattua työvoimaa, saa elinkeinotoiminnan ansiotulo-osuudesta tehdä palkkavähennyksen (SL 12–15 §).

Luonnollisen henkilön saamaan metsätuloon sovellettiin vuonna 1999 Norjassa seuraavia verokantoja:

1. Sosiaaliturvamaksu (ansiotulosta): 7,8 prosenttia
2. Huippuvero (ansiotulosta):

³⁶ Zimmer 1993 s. 118.

³⁷ NOU 1999:7 kap. 6.3.5.2.

- a) veroluokka 2 (avioparit ja yksinhuoltajat): 318 600 kruunun ylittävstä tulosta 9,5 prosenttia Finnmarkin ja Nord-Tromssan alueella, muualla 13,5 prosenttia
 - b) veroluokka 1 (muut): 269 100 kruunun ylittävstä tulosta 9,5 prosenttia Finnmarkin ja Nord-Tromssan alueella, muualla 13,5 prosenttia
 - 3. Yleinen tulovero (yhteenlasketusta ansio- ja pääomatulosta): 24,5 prosenttia Finnmarkin ja Nord-Tromssan alueella ja 28,0 prosenttia muualla (sisältää sekä valtion- että kunnallisveron; jos kunnallisvero on alempi kuin 18,1 prosenttia, alennetaan yleistä tuloveroa vastaavasti).
- Luonnollisen henkilön saaman metsätulon rajaveroaste on siten enimmillään Finnmarkin ja Nord-Tromssan alueella 41,8 prosenttia ja muualla 49,3 prosenttia.

Tulosta myönnetään seuraavat vähennykset:

- 1. Veroluokkavähennys:
 - a) 26 300 kruunua veroluokassa 1
 - b) 52 600 kruunua veroluokassa 2
- 2. Perusvähennys: 21,0 prosenttia 34 900 kruunua alittavasta tulosta

Lisäksi on erityisvähennyksiä yli 70-vuotiaille, työkyvyttömyyseläkeläisille, Finnmarkin ja Nord-Tromssan alueella asuville, kalastajille, merimiehille sekä alaikäisten lasten vanhemmille.

Varallisuusveroa kannetaan seuraavasti:

- a) kunnan varallisuusvero 0,7 prosenttia yli 120 000 kruunun omaisuudesta
- b) valtion varallisuusvero:
 - 1 veroluokassa 0,2 prosenttia omaisuudesta, jonka arvo on 120 000–540 000 kruunua ja 0,4 prosenttia ylimenevän omaisuuden arvosta
 - 2 veroluokassa 0,2 prosenttia omaisuudesta, jonka arvo on 150 000–580 000 kruunua ja 0,4 prosenttia ylimenevän omaisuuden arvosta³⁸

Noin puolet Norjan kunnista perii kiinteistöveroa, jonka suuruus on 0,2–0,7 prosenttia kiinteistön verotusarvosta.³⁹

Perintö- ja lahjaverotuksessa vapaaosan määrä on 200 000 kruunua. Sen jälkeen oman lapsen perintö- ja lahjaveron on 100 000–400 000 kruunun veronalaisesta saannosta kahdeksan prosenttia ja ylimenevältä osalta 20 prosenttia. Muun kuin oman lapsen perintö- ja lahjaveron on 100 000–400 000 kruu-

³⁸ NOU 1999:7 tab. 6.1.

³⁹ Ibid. kap. 6.3.7.5.

nun veronalaisesta saannosta kymmenen prosenttia ja ylimenevältä osalta 30 prosenttia. Norjassa ollaan parhaillaan tekemässä kokonaisselvitystä perintö- ja lahjaverotuksen uudistamisesta.⁴⁰

9.2.2 *De lege ferenda*

Ympäristön tilaa ja työllisyyttä kohentavaa verotusta selviteltyt komitea asetti seuraavat peruseriaatteen ”vihreälle verouudistukselle”:

1. Ensimmäiseksi on hyödynnettävä tehokkuutta edistävät verot ja maksut niin pitkälle kuin se on mahdollista, eli sellaiset verot ja maksut, jotka korjaavat ulkoisvaikutuksia. Näitä ovat ennen kaikkea saastuttamisesta aiheutuvia haittoja vastaavat ympäristöverot.
2. Seuraavaksi sovelletaan neutraaleja veroja ja maksuja siinä määrin kuin se on käytännössä mahdollista. Tämä tarkoittaa niukkuusvuokran verottamista. Neutraalille verolle on tunnusomaista, ettei verovelvollinen voi omilla toimillaan vaikuttaa veron määrään, mikä toteutuu keskimääräisessä verotuksessa. Keskimääräisveroilla on kuitenkin vähän käytännön soveltamismahdollisuuksia. Tästä johtuen neutraalia verotusta voidaan soveltaa lähinnä niukkuusvuokran verottamisena.
3. Jos tehokkuutta edistävien ja neutraalien verojen tuotto ei ole riittävä, joudutaan soveltamaan myös tehokkuutta alentavia veroja. Käytännössä näin joudutaan toimimaan.⁴¹

Ympäristön tilaa ja työllisyyttä kohentavaa verotusta selviteltyt komitea määritteli niukkuusvuokran ylijäämäksi, jota mahdollisesti syntyy sen jälkeen, kun kaikille tuotannontekijöille (pääoma mukaanlukien) on laskettu se korvaus, mikä tarvitaan kunkin tuotannontekijän saamiseksi käyttöön. Komitea arvioi metsätaloudessa syntyneen vuonna 1991 niukkuusvuokraa yhteensä 1,6 miljardia kruunua. Luku ei välttämättä vastaa metsätalouden potentiaalista niukkuusvuokraa, koska metsätaloudessa tapahtuu merkittävästi investointeja, jotka eivät ole kansantaloudellisesti kannattavia laskelmissa käytetyllä seitsemän prosentin korkokannalla. Komitea katsoi, että periaatteessa olisi mahdollista verottaa merkittävää osaa metsätalouden niukkuusvuokrasta. Se edellyttäisi istutuksen, metsänhoidon ja metsätien rakentamisen edullisten poistosäännösten tiukentamista.⁴²

Ympäristön tilaa ja työllisyyttä kohentavaa verotusta selvitelleen komitean tarkastelutapaa metsätalouden niukkuusvuokrasta voi kritisoida. Selvää on, että suuri osa metsänistutusinvestoinneista ei tuota sijoitetulle pääomalle Norjan oloissa seitsemän prosentin vuotuista tuottoa. Norjan valtion kannalta seitsemän prosentin

⁴⁰ NOU 1999:7 kap. 6.3.7.7.

⁴¹ NOU 1996:9 kap. 3.2.1.

⁴² Ibid. kap. 3.5.5.

laskentakorkokanta on siinä mielessä relevantti, että Norjan valtio sijoittaa aktiivisesti öljy- ja kaasutuloista valtiolle kertyvää ylijäämää maailman pääomamarkkinoilla, ja niille sijoituksille seitsemän prosentin tuottovaatimus on realistinen. Metsätalouteen sovellettuna päättelyketju johtaisi yleistettynä siihen, että Norjassa kannattaa jättää hakatut metsät uudistamatta ja sijoittaa sen sijaan varat ulkomaisiin pörssiyhtiöihin. Voidaan kysyä, mitkä ulkoishaitat uudistamatta jätetyillä hakkuualoilla olisi.

Mielekkäämmältä vaikuttaisi tarkastella metsätalouden niukkuusvuokraa siltä kannalta, mikä olisi metsämaan seuraavaksi paras käyttömuoto metsätalouden jälkeen. Jos ajatellaan esimerkiksi, että tietty alue tuottaa metsätalouskäytössä 500 kruunua hehtaaria kohden vuodessa, ja seuraavaksi paras käyttömuoto olisi poronhoito, joka tuottaisi 100 kruunua hehtaaria kohden vuodessa, metsätalouden niukkuusvuokra olisi 400 kruunua. Tällöin niukkuusvuokraa tarkastellaan maapohjan kannalta, kun taas ympäristön tilaa ja työllisyyttä kohentavaa verotusta selvitelty komitea tarkasteli metsätalouden niukkuusvuokraa pääoman kannalta. Tosiasia kuitenkin on, että valtaosalle Norjan metsämaasta on olemassa vähän muita taloudellisesti kannattavia käyttömuotoja. Tämän vuoksi metsätaloudessa syntyy merkittävästi niukkuusvuokra nimen omaan maapohjan osalta.

Lisääntyvän kansainvälistymisen vaikutuksia pieneen, avoimeen kansantalouteen selvitelty komitea katsoi, että nykyinen pääomien vapaa liikkuvuus edellyttää seuraavankaltaista verouudistusta:

1. Pitäisi muotoilla nykyistä tehokkaampi Norjan luonnonvarojen niukkuusvuokran lähdeverotusjärjestelmä. Tämä koskee erityisesti öljyä, kaasua, vesi-voimaa, kalaresursseja, maata, metsää ja muita kiinteistöjä. Suljetussa taloudessa niukkuusvuokra ilmenee tiettyjen tuotannonantajien lisääntyneenä tuottona siten, että niukkuusvuokra pystytään osittain verottamaan tuotannonantajoihin kohdistuvilla veroilla. Avoimessa taloudessa osa kansallisesta niukkuusvuokrasta voi kertyä ulkomaille. Siten talouselämän kansainvälistyminen lisää tarvetta erilliseen niukkuusvuokran verotukseen.
2. Pitäisi ottaa käyttöön johdonmukainen pääomaverotus siten, että norjalaisen investoinnin tuottoa ulkomailla verotetaan samalla tavoin kuin norjalaisen investoinnin tuottoa Norjassa. Lisäksi komitea ehdotti kumottavaksi Norjaan tehtyjen ulkomaisten investointien normaalituoton lähdeverotuksen.⁴³

Vuoden 1998 metsäpoliittisessa tiedonannossa todetaan metsätalouden niukkuusvuokran vaihdelleen vuosina 1989–96 vuosittain 100 miljoonasta kruunusta runsaaseen yhteen miljardiin kruunuun, kun käytetään samoja laskentaperusteita kuin ympäristön tilaa ja työllisyyttä kohentavaa verotusta selvitelty komitea käytti.

⁴³ NOU 1996:17 kap. 7.5.

Niukkuusvuokran suuri vaihtelu johtuu lähinnä puumarkkinoiden korkeasta volatiliteteetista. Niukkuusvuokran veropohja kapenisi sen seurauksena, että hiljattain metsänomistajiksi ryhtyneiden metsänomistajien niukkuusvuokran verotusta jouduttaisiin kohtuullistamaan. Niukkuusvuokran verottaminen aiheuttaisi vaikeita rajuongelmia muun muassa metsätalouden ja maatalouden välillä. Järjestelmään liittyisi siten useita hallinnollisia ja käytännöllisiä ongelmia. Erillisen niukkuusvuokran verotuksen käyttöönotto ei olisi kohtuullista, kun otetaan huomioon metsätalouden tuotto viime vuosina. Näistä syistä hallitus päätti luopua metsätalouden niukkuusvuokran verotuksen jatkoselvittelystä.⁴⁴

Norjassa käyty keskustelu ”vihreästä verouudistuksesta” on kiintoisa ja ajankohdainen, ja huomionarvoista on sekin, että ajatus niukkuusvuokran verottamisesta on edennyt akateemista aivovoimistelua pidemmälle. Metsätalouteen sovellettuna ”vihreän verouudistuksen” yksi lähestymistapa olisi pyrkiä aluksi määrittämään metsätalouden ulkoisvaikutukset kaiken kaikkiaan. Jos metsätalouden yhteenlasketut ulkoishyödyt ylittäisivät yhteenlasketut ulkoishaitat, johtopäätöksenä olisi normaalia kevyempi verotus metsätaloudessa. Jos taas metsätalouden yhteenlasketut ulkoishaitat ylittäisivät yhteenlasketut ulkoishyödyt, olisi perusteltua verottaa metsätaloutta ankarammin kuin muita aktiviteetteja keskimäärin verotetaan. Periaatteessa sama tarkastelu voitaisiin tehdä myös metsätalouden toiminnoittain. Tätä tarkastelutapaa kuitenkin rajoittaa se, että valtaosa metsätalouden toiminnoista kytkeytyy toisiinsa.

Kun metsätalouden ulkoisvaikutukset olisi määritetty pystyttäisiin asettamaan tehokas verokanta. Seuraavaksi muotoiltaisiin metsätuloverojärjestelmä mahdollisimman neutraaliksi. Keskimääräinen verojärjestelmä, kuten esimerkiksi MVL:ssä säädetty metsätuloverotus, olisi yksi vaihtoehto. Toinen vaihtoehto olisi määrittää niukkuusvuokra metsätaloudessa ja verottaa sitä. Metsätalouden niukkuusvuokra vaihtelee voimakkaasti yhdenkin kunnan alueella. Tietyn alueen arvo esimerkiksi tonttimaana voi olla 10 000 kruunua hehtaarilta vuodessa. Jos aluetta käytetään rakentamistoiminnan asemesta metsätalouteen, ei metsätalouden niukkuusvuokraa voi milloinkaan muodostua, olipa puun kysyntä kuinka voimakasta tahansa. Vastaavasti jollekin alueelle ei ole olemassa mitään muuta taloudellista käyttömuotoa kuin metsätalous, jolloin metsätalouden tuotto on kokonaisuudessaan niukkuusvuokraa (silloin kun ei tarkastella muita tuotannontekijöitä kuin maata). Tällaisen metsätuloverojärjestelmän hallinnolliset kustannukset nousisivat väistämättä korkeiksi.

Suuralueittain tarkasteltuna metsätalouden niukkuusvuokra on suurin sellaisilla syrjäisillä alueilla, joilla maalle on vähän taloudellisesti mielekkäitä käyttömuotoja, ja joilla metsä tuottaa kohtalaisesti. Vastaavasti metsätalouden niukkuusvuokra on

⁴⁴ St meld nr 17 (1998–99) kap. 9.2.3.

pienin (tai häviää kokonaan) taajamissa ja niiden lähialueilla, joissa vaihtoehtoisia, hyvätuottoisia maankäyttömuotoja on useita. Akershusin ja Oslon alueella metsätalouden niukkuusvuokra on keskimäärin pieni, kun taas Nord-Trondelagin alueella metsätalouden niukkuusvuokra on keskimäärin suuri. Siten metsätalouden niukkuusvuokran verottaminen kohdistuisi ankarimmin vähiten kehittyneisiin alueisiin ja kevyimmin vauraisiin alueisiin. Norjan kaltaisessa maassa tällaista verojärjestelmää olisi hyvin vaikea hyväksyä.

Metsätalouden ulkoisvaikutuksia arvioitaessa päädyttäneen useimmiten siihen, että metsätalouden ulkoishyödyt ovat selvästi merkittävämmät kuin ulkoishaitat. Tämä puoltaa kevyttä metsätuloverotusta. Puunmyyntitulot ovat veronsaajan kannalta huono vero-objekti puumarkkinoiden suuren vaihtelevuuden vuoksi, mikä puoltaa keskimääräistä metsätuloverojärjestelmää. Kun otetaan lisäksi huomioon, että keskimääräisen metsän tuoton verottaminen tai metsätalouden niukkuusvuokran verottaminen merkitsisi verotuksen kustannusten suhteen kallista ja yleensä epäoikeudenmukaiseksi miellettyä verojärjestelmää, varteenotettava vaihtoehto voisi olla luopua kokonaan metsätalouden tuloverotuksesta. Iso-Britanniassa on päädytty tähän vaihtoehtoon, ja luultavasti edellä mainituilla argumenteilla on ollut merkitystä asiasta päätettäessä.

X METSÄTULOVEROJÄRJESTELMIEN ARVIOINTIA

10.1 Veropohjan laajuus

10.1.1 TVL:n tai EVL:n piiriin kuuluva metsä

TVL:n tai EVL:n piiriin kuuluvasta metsästä saatava todellinen, juokseva tulo muodostaa veropohjan. Veropohja on ainakin periaatteessa laaja. Merkittävimmät metsästä saatavat tulot ovat veronalaisia. Veropohjan laajentamismahdollisuuksia on lähinnä joissain merkitykseltään vähäisissä tuloerissä. Merkittäviä tulojen veronalaisuuden laajennuksia ei pystytä tekemään ilman verojärjestelmän johdonmukaisuuden heikkenemistä. Vastaavasti metsätalouden menojen vähennyskelpoisuus on yleisesti ottaen TVL:ssä ja EVL:ssä järjestetty siten, että veropohjan laajuus turvataan. Kummassakaan verolaissa ei ole todellisiin metsätalouden menoihin perustumattomia vähennyksiä eikä ylisuuria tai perusteettoman etupainotteisia poistomahdollisuuksia.

Teoreettinen veropohjan laajentamismahdollisuus olisi esimerkiksi TVL 43 §:n 3 momentissa säädetyn, lämmitykseen tai muuhun verovelvollisen omaan kulutuskäyttöön otetun puutavaran verovapauden poistaminen. Veropohjan laajentaminen saattaisi tässä tapauksessa kuitenkin johtaa fiskaaliselta kannalta lähtötilannetta heikompaan lopputulokseen, kun otetaan huomioon myös verotuksen toimittamisesta aiheutuvat kustannukset. Niin ikään TVL 89 §:ssä säädetyn eräiden luonnontuotetulojen verovapauden poistaminen aiheuttaisi ongelmia verovalvonnassa. Nämä luonnontuotetulot ovat pääosin niin sanotun jokamiehen oikeuden piiriin kuuluvia, eli ne eivät ole metsänomistuksesta syntyviä tuloja. Sen sijaan metsästysoikeus perustuu maanomistukseen. Omaan käyttöön metsästettävän saaliin verovapauden poistaminen laajentaisi veropohjaa vähäisessä määrin, mutta aiheuttaisi luultavasti valtiolle myös lisämenoja metsästyksen yhteiskunnallisten hyötyjen pienentyessä.

Metsänomistajan oman työn arvo on verovapaa niin TVL:n kuin myös EVL:n piiriin kuuluvassa metsätuloverotuksessa. Oman työn arvon verovapaudesta luopuminen laajentaisi veropohjaa. Laajennus ei olisi kuitenkaan johdonmukainen muuhun verojärjestelmään nähden, koska EVL:n mukaan yrittäjän oman työn arvoa ei veroteta ja vastaavasti TVL:ssä ei ole säädetty kotitaloustyön arvoa veronlaiseksi.

Merkittävin ero metsätuloverotuksessa TVL:n ja EVL:n välillä koskee

metsävähennystä. TVL:n mukaan puolet metsäkiinteistön hankintamenosta voidaan vähentää, kun taas EVL ei tunne metsävähennystä lainkaan. TVL 55 §:ssä säädetty metsävähennys ei ole kuitenkaan perusteeton. Metsäkiinteistön kauppahinta muodostuu yleensä pääosin puustosta. Kun puusto hakeetaan tulevat hakkuumahdollisuudet vähenevät.

Pelkän verolain sanamuodon perusteella saadaan yleensä vain suuntaa-antavaa tietoa veropohjan todellisesta laajuudesta. Moni väliintuleva tekijä vaikuttaa veropohjan käytännön laajuuteen. Esimerkiksi verotuksesta aiheutuvat substituutiovaikutukset sekä veronkannon ja -valvonnan tehokkuus vaikuttavat siihen, kuinka paljon tietystä aktiviteetista viime kädessä kannetaan veroa. Toteutunut verokertymä on objektiivinen mittari veropohjan todelliselle laajuudelle. Metsästä saatavien pääomatulojen verokanta on TVL:n mukaan kiinteä. Kun tunnetaan metsästä saaduista pääomatuloista kannettujen verojen kokonaiskertymä, saadaan jakolaskun tuloksena metsästä saatujen veronalaisten pääomatulojen kokonaismäärä. Vertaamalla näin saatua lukua kantorahatilastoihin voidaan päätellä veropohjan todellinen laajuus.

Metsätuloverotus ei ole valtion fiskaalisen tavoitteen kannalta keskeinen veromuoto. Metsätuloverotuksen verokertymä on noin yksi prosentti koko tuloverotuksen verokertymästä. Välillisesti metsätalouden merkitys kansantalouteen ja sitä kautta myös verokertymään on merkittävä. Vuonna 1998 arvioidusta bruttokansantuotteesta muodostui 2,5 prosenttia metsätaloudessa, 1,3 prosenttia puutavarateollisuudessa ja 4,1 prosenttia massa- ja paperiteollisuudessa. Panos-tuotoskehikossa tarkasteltuna metsäteollisuuden yhden yksikön tuotannon lisäys saa aikaan keskimäärin 1,8–2,0 yksikön lisäyksen kokonaistuotannossa, kun vastaava lisäys muilla teollisuustoimialoilla on 1,6. Vuonna 1995 metsäsektorin osuus Suomen viennin bruttoarvosta oli 35,9 prosenttia ja nettoarvosta 42,0 prosenttia.¹

Toistaiseksi ei ole käytettävissä kattavia tilastotietoja sen enempää TVL:n kuin EVL:n piiriin kuuluvan metsätuloverotuksen kertymästä.² Vuonna 1993 alkaneen siirtymäkauden alussa arvioitiin eräässä tutkimuksessa puunmyyntitulojen veron vuosittaiseksi tuotoksi 480–530 milj. markkaa.³ Vuosi 1993 oli puumarkkinoilla hiljainen. Sen jälkeen vilkastuneet markkinat ovat nostaneet myyntiveron tuottoa. Vuoden 1996 alusta voimaan tullut pääomatulojen veroprosentin nousu (L 1389/1995) kohotti myyntiveron tuottoa hieman yli kymmenellä prosentilla. 1990-luvun viimeiset vuodet olivat erityisen vilkkaita puukauppavuosia, mikä vaikutti välittömästi metsätuloverokertymään.

¹ Metsätalastollinen vuosikirja 1999 s. 298–305.

² Lovén (1992) arvioi, että osakeyhtiöt ja osuuskunnat maksaisivat vuonna 1992 metsätuloveroa valtiolle 100 milj. mk ja kunnille 60 milj. mk.

³ Ovaskainen et al 1992 s. 16–18.

Pääomatulojen verouudistuksen taloudellisia vaikutuksia selvittänyt työryhmä arvioi, että metsätuloverotuksen tulopohja kapenee pääomaverouudistuksen seurauksena. Työryhmä arvioi metsätulojen verotuksen tulopohjan supistuvan puunmyyntitulojen verotukseen siirtymisen myötä 60 prosenttia eli 1,7 mrd markkaa vuonna 1993. Verouudistuksen tavoite oli päinvastainen, tulopohjan laajentaminen. Henkilöverotuksen tulopohjan laskettiin kaikkiaan laajenevan 2,0 mrd markkaa verouudistuksen seurauksena. Metsätuloverotuksen osalta tulopohjan kapeneminen johtui siitä, että lähinnä ne metsänomistajat, jotka eivät lähivuosina aio myydä puuta, siirtyivät myyntiverotukseen vuonna 1993. Pidemmällä aikavälillä saavutettaneen uudistuksen tavoite, tulopohjan laajentaminen myös metsätuloverotuksen osalta.⁴

Viime aikoina saadut tiedot viittaisivat kuitenkin siihen, että siirtymäkauden alussa laaditut arviot verokertymästä olivat jossain määrin optimistisia. Verohallinnon seurantatietojen mukaan vuonna 1996 TVL:n piiriin kuuluva metsätalouden puhdas pääomatulo oli 1,6 miljardia markkaa. Tästä luvusta on vähennetty tulonhankkimismenot, mutta ei varauksia eikä metsävähennystä. Verokertymä olisi siten enimmäillään ollut 28 prosentin veroasteella 450 miljoonaa markkaa. Hankintatyön veronalainen osa oli 34 miljoonaa markkaa. Hankintatyön verovapaasta osasta ei ole seurantatietoa, mutta se on selvästi suurempi kuin veronalainen osa.⁵

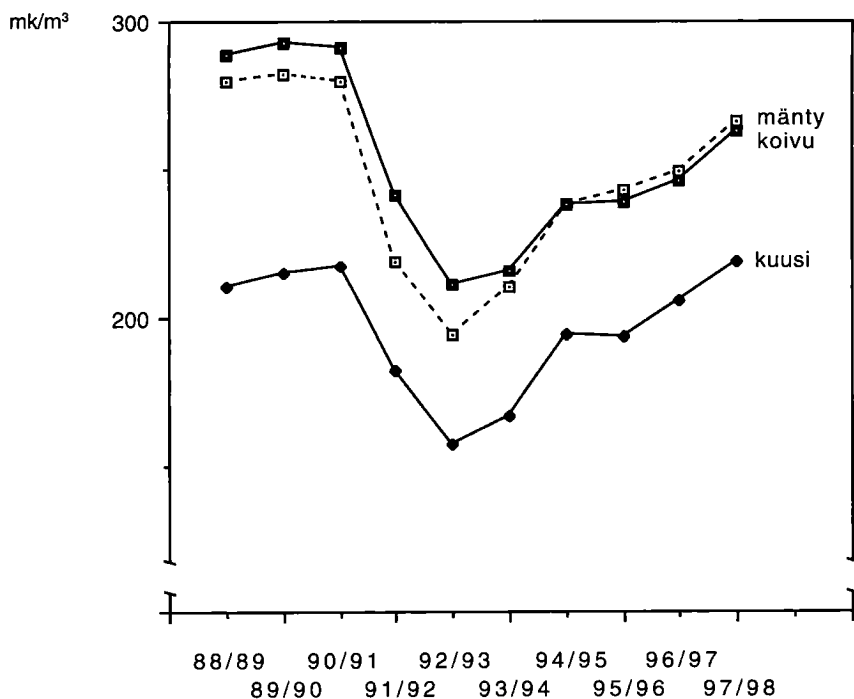
Metsävähennysmahdollisuus on ollut TVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen ensimmäisinä vuosina vain murto-osalla tiloista, koska metsätilat vaihtavat keskimäärin harvoin vastikkeellisesti omistajaa. Sen sijaan metsätalouden menovarausten yhteenlaskettu määrä on todennäköisesti ollut merkittävä TVL:n mukaisen metsätuloverotuksen alusta lähtien.

Vuosina 1993–2005 sovellettavan metsätuloverotuksen siirtymäkauden aikana metsätuloverotuksen tuotto riippuu markkinakehityksen ohella siitä, miten onnistuneesti verosuunnittelun kannalta metsänomistajat tekivät valinnan kahden järjestelmän välillä. Metsänomistajat tekivät valinnan MVL:ssä ja TVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen välillä siirtymäkauden ajaksi epävarmuuden vallitessa. Rationaalinen valinta olisi edellyttänyt, että metsänomistajat olisivat tietäneet, miten tuottoverotuksen perusteet muuttuvat seuraavan 13 vuoden aikana ja toisaalta, miten myyntitulojen verotus (etenkin pääomatulojen verokanta) muuttuu. Edelleen heidän olisi tullut pystyä arvioimaan henkilökohtaisten tulojensa kehitys samalle ajanjaksolle sekä tulevien puunmyyntiensä määrät ja tulevat kantohinnat.⁶ Kuvasta 10-1

⁴ TM 1992:VM 21 s. 12–14.

⁵ Metsäverojärjestelmän uudistaminen s. 64–65.

⁶ Siirtymäkaudella reilu kolmannes tiloista vaihtaa omistajaa, mihin liittyy verosuunnittelumahdollisuus. Metsätilan sukupolvenvaihdon verosuunnittelu edellyttää kuitenkin hakkuukäyttyymisen suunnittelua etukäteen koko jäljellä olevalle siirtymäkaudelle. (Ahtikoski 1993 s. 61–64.)



Kuva 10-1. Yksityismetsien tukkipuun kantohinnat hakkuuvuosittain vuoden 1998 rahanarvolla (tukkuhintaindeksi). Lähde: Tapion vuositilastot 1998 s. 7.

havaitaan, että verovalinnan ajankohdan jälkeen tukkipuun kantohintakehitys oli 1990-luvulla nouseva. Toisaalta siirtymäkausi on yksityisen metsänomistajan kannalta niin pitkä (lähes puolet keskimääräisestä metsänomistusajasta), että alun perin heikosti onnistuneeseenkin valintaan todennäköisesti sopeudutaan ja pyritään toimimaan valitun vaihtoehdon mukaan rationaalisesti.

Ville Ovaskaisen ja Pekka Ripatin mukaan runsaat hakkuumahdollisuudet, tilan kuolinpesämuotoinen omistus ja omistajan maatalousyrittäjäys kasvattivat tuottoverotuksen valitsemisen todennäköisyyttä. Metsänomistajan suuret verotettavat tulot vähensivät todennäköisyyttä tuottoverotuksen valitsemiselle.⁷ Pesonen et al havaitsivat, että hakkuiden voimakkuus ja marginaaliveroasteen suuruus olivat tärkeimpiä tekijöitä, jotka vaikuttivat verovalintaan.⁸

⁷ Ovaskainen–Ripatti 1998 s. 186.

⁸ Pesonen et al 1995 s. 171.

Mauno Pesosen ja Petri Räsänen tutkimuksen mukaan kaksi viidesosaa metsänomistajista teki omalta kannaltaan epätaloudellisen valinnan. Selvästi useamman metsänomistajan olisi kannattanut pysyä vanhassa verojärjestelmässä. Metsänomistajien kannalta optimaaliseen valintaan verrattuna verokertymä voi olla vuodessa jopa 400 milj. markkaa suurempi. Tosin valintojen lopullista edullisuutta ei tiedetä ennen siirtymäkauden päättymistä.⁹ Ovaskainen ja Ripatti taas havaitsivat, että metsänomistajat ovat yleisesti olleet tyytyväisiä verovalintaansa. Vain kolme prosenttia metsänomistajista haluaisi vaihtaa veromuotoa. Vain neljännes piti ylipääntään valintaa vaikeana.¹⁰

Syitä siirtymäkauden alkuvaiheen odotettua pienempään TVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen kertymään on vaikea yksiselitteisesti analysoida. Tämä johtuu siitä, että kantorahatulojen jakautumista kahden veromuodon välillä ei ole kattavasti seurattu. Kun verrataan edellä esitettyä vuoden 1996 kertymäarviota, 450 miljoonaa markkaa, saman vuoden tilastoituun yksityisten metsänomistajien nettokantorahatuloihin, noin 5,8 miljardiin markkaan, johtopäätös on, että kantorahatuloista yli puolet näyttäisi kohdistuvan MVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen jääneille metsänomistajille. Kun heidän omistamansa metsäpinta-alan osuus on 38 prosenttia, he olisivat selvästi yliedustettuina kantorahatulojen saajina. Havainto sopii yhteen ennakko-odotusten kanssa. Metsän puhtaasta tuotosta laskettuna vanhaan verojärjestelmään jääneiden metsänomistajien osuus on vain 29 prosenttia.¹¹

1990-luvun jälkipuoliskolla oli vilkkaita puukauppavuosia. Myyntimäärien kasvu ja keskihintojen nousu nostaa väistämättä TVL:n mukaisen metsätuloverotuksen kertymää. Siirtymäkauden jälkipuoliskolla verokertymä riippuu pääosin markkina-tilanteen muutoksista. On mahdollista, että vanhaan verojärjestelmään jääneet pyrkivät 2000-luvun alkupuolella realisoimaan metsiensä hakkuumahdollisuuksia viimeisinä ”verovapaina” vuosina. Tarjonnan vahvistuminen laskisi hintoja tai kysynnän samanaikaisesti vahvistuessa hillitsisi hintojen nousupaineita. Hintojen laskeminen vähentäisi uuden verojärjestelmän valinneiden kantorahatuloja ja sitä kautta verokertymää.

Veropohjan laajuus on yksi keskeinen elementti hyvässä verojärjestelmässä. EVL:ssä säädetty metsätuloverotus vastaa kokemusten mukaan jo tänä päivänä kohtuullisesti tätä vaatimusta. TVL:ssä säädetyllä metsätuloverotuksella näyttää olevan kohtalaiset mahdollisuudet täyttää tämä kriteeri metsätuloverotuksen siirtymäkauden päätyttyä.

⁹ Pesonen–Räsänen 1993 s. 36–38; Pesonen–Räsänen 1994 s. 41.

¹⁰ Ovaskainen–Ripatti 1998 s. 192.

¹¹ HE 42/1999 vp s. 2.

10.1.2 MVL:n piiriin kuuluva metsä

MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen veropohjana on periaatteessa metsän koko tuotto.¹² Järjestelmän keskimääräisyydestä johtuen joudutaan tuottoperusteet kuitenkin määrittämään varovasti, ettei jouduttaisi yksittäistapauksissa kohtuuttomiin lopputuloksiin. Kun viisi eri tuottoperustetta lasketaan monimutkaisella menettelyllä, sovelletaan varovaisuusperiaatetta useampaan kertaan. Lopputuloksena on, että veropohja on kaventunut periaatteessa laajasta lähtökohdastaan merkittävästi.

Varovaisuusperiaatteen soveltaminen on monisyinen kysymys. Perusajatuksena on, että varovaisuusperiaatteella estetään tilakohtaiset kohtuuttomuudet. Toisaalta, jos metsätuloverotuksen tuottotavoite otetaan annettuna, metsätuloverojärjestelmän muotoilussa on ainoastaan kysymys verorasituksen jakamisesta metsänomistajien kesken. Tällöin lopputulos on sama, sovellettiinpa varovaisuusperiaatetta kaikkiin tapauksiin tai ei yhteenkään tapaukseen. Verotuksen yhdenvertaisuuden vuoksi varovaisuusperiaatetta on sovellettava samalla tavoin samanlaisissa tapauksissa.

Käytännössä metsätuloverotuksen tuottotavoite ei ole ennalta määrätty, mutta varovaisuusperiaatteen useampikertainen soveltaminen vähentää verokertymää, jolloin syntyy painetta kohottaa verokantaa. Tässä mielessä voidaan todeta, että varovaisuusperiaatteen soveltaminen yhden metsänomistajan kohdalla on omiaan koventamaan muiden metsänomistajien verorasitusta. MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen varovaisuusperiaatteella on yhtymäkohtia kirjanpidon varovaisuusperiaatteeseen. Kirjanpidossa ei voida varmuudella tietää, millä arvolla esimerkiksi yrityksen varasto pystytään tulevaisuudessa hyödyntämään. Vastaavasti MVL:ssä säädetty metsätuloverojärjestelmä on muodostettu ilman, että tunnettaisiin tilakoh-
taisia puumääriä tai hakkuumahdollisuuksia.

Kantorahatulojen suhdannevaihtelut ovat erityisen voimakkaita. MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen tuotto ei vaihtelee läheskään yhtä voimakkaasti, koska järjestelmään sisältyy vaihtelua tasaavia elementtejä. Veronalaiset puumäärät määritetään kasvun ja hakkuumahdollisuuksien eikä toteutuneiden hakkuumäärien mukaan. Hintaperusteena sovelletaan kahden vuoden keskiarvoa. Kun tietyn vuoden metsätalouden puhdasta tuloa verrataan saman vuoden kantorahatuloihin, suhde vaihtelee voimakkaasti suhdannevaiheesta riippuen. Nopean nousukauden aikana veronalainen metsätulo saattaa jäädä puoleen todellisista kantorahatuloista, eli veropohja on hyvin kapea. Suhdanteiden kääntynyt jyrkkään laskuun saattaa veronalainen metsätulo taas ylittää todelliset kantorahatulot, eli veropohjan laajuus on yli sata prosenttia.

Tuottoverotuksen ensimmäisten vuosikymmenten aikana metsätuloverotuksen tasoa ei tilakohtaisen kohtuullisuuden säilyttämiseksi voinut nostaa korkealle, kos-

¹² MVL 11 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan verokuutiometrien määrä kunnassa on kuitenkin enintään 90 prosenttia hakkuumahdollisuudella korjatusta kasvun arviosta.

ka perusteet tuoton arvioimiselle olivat epämääräiset. Ensimmäiset kirjalliset ohjeet asiasta saatiin vuonna 1952, ja niitä tarkennettiin vuonna 1954.¹³ Vuosina 1968–72 metsätalouden puhdas tulo oli keskimäärin 47 prosenttia yksityismetsien kantorahatuloista. Suhde vaihteli 63 prosentista matalasuhdannevuonna 1968 korkeasuhdannevuoden 1970 prosenttilukuun 35.¹⁴ 1970-luvun jälkipuoliskolla metsätuloverotuksen taso nousi olennaisesti. Syynä olivat vuoden 1974 puumarkkinoiden erittäin nopean nousun jälkeen seurannut laskukausi sekä tuottoperusteiden uusiminen vuosina 1977–79. Verokuutiometrin rakenne perustui viimeksi mainittuun tuottoperusteiden uusimiseen asti valtakunnan metsien kolmanteen inventointiin, joka oli tehty vuosina 1951–53. Kun tuottoperusteet korvattiin 1970-luvun alussa tehdyn kuudennen inventoinnin tuloksilla, nousi tukkipuun osuus verokuutiometrin rakenteessa noin kaksinkertaiseksi.¹⁵

Pääomatulojen verotuskomitea piti mietinnössään vuonna 1974 metsätuloverotuksen alhaista tasoa neutraaliussyistä tuomittavana. Komitea esitti asiaa selvittäväksi ja korjattavaksi.¹⁶ Metsäntutkimuslaitos laati verohallituksen toimeksiannosta selvityksen, jonka perusteella maatilatalouden tuloveroasetusta muutettiin (1042/1976) siten, että uudet tuottoperusteet tulivat voimaan vuosina 1977–79. Kun samaan ajankohtaan osui puukaupan matalasuhdanne, nousi metsätuloverotuksen suhteellinen taso voimakkaasti. Verotuksessa arvioitu bruttotuotto suhteessa bruttokantorahatuloihin oli 39 prosenttia vuonna 1974, 69 prosenttia vuonna 1975, 110 prosenttia vuonna 1976 ja 116 prosenttia vuonna 1977.¹⁷ Uudet metsäveroperusteet nostivat metsätuloverotuksen tasoa koko maassa 17–18 prosenttia. Alueellisesti vaikutukset olivat hyvin erilaisia. Lapissa metsämaan tuotto laski, kun taas suuressa osassa Etelä-Suomea tuotto nousi 50 prosenttia. Ennen veroperusteiden tarkistusta metsähehtaarin verotettava tuotto oli ”parhaimmassa” kunnassa 11,3-kertainen ”huonoimpaan” kuntaan verrattuna. Tarkistuksen jälkeen vastaava suhdeluku oli 15,7.¹⁸

1980-luvulle tultaessa suhdanteet taas paranivat ja metsätuloverotuksen suhteellinen taso sen seurauksena laski. Vuonna 1983 kaikkien metsänomistajaryhmien bruttomääräiset kantorahatulot olivat noin 5,0 mrd markkaa. Samana vuonna metsän bruttotuotto eli veronalainen tulo oli noin 4,0 mrd markkaa ja vähennykset noin 1,0 mrd markkaa, jolloin verotettavaksi puhtaaksi nettotuloksi jäi noin 3,0 mrd markkaa. Metsätalouden veropohjaa olisi voitu laajentaa viidenneksellä (1,0 mrd markkaa),

¹³ Häkkinä 1981 s. 1.

¹⁴ Korpinen 1975 s. 102.

¹⁵ Lovén 1980 s. 153.

¹⁶ Ks. KM 1974:23.

¹⁷ KM 1978:21 s. 12.

¹⁸ Häkkinä 1981 s. 16–17.

mutta silloin keskimäärin joka toinen tila olisi ollut yliverotettu.¹⁹ Vuonna 1985 metsän veronalainen bruttotuotto oli noin 70 prosenttia bruttokantorahatuloista.

Vuosina 1982–86 metsätalouden veropohja oli keskimäärin 51 prosenttia.²⁰ Bruttotuloista laskettuna veropohja oli 1980-luvun alkupuoliskolla 60 prosenttia.²¹ Vuosien välinen vaihtelu oli selvästi pienempää kuin edellisellä vuosikymmenellä, mikä johtunee pääosin taloudellisista suhdanteista. Myös inflaatio alkoi 1980-luvulla hidastua. 1970-luvun voimakas inflaatio aiheutti metsätuloverotuksen jälkeenjääneisyyttä.²² Keskeinen tekijä tuottoverotuksen alhaiseen tasoon on ollut metsien kasvun lisääntymisellä metsänhoito- ja perusparannustöiden seurauksena. 1980-luvun loppupuolella verokuutiometriä määrää oli noin 70 prosenttia todellisesta kasvusta ja noin 90 prosenttia todellisesta poistumasta koko maassa.²³ 1990-luvulla metsien kasvu alkoi tasaantua.

1990-luvun alkupuolella voimaantullut hakkuusäästön puolikkaan verovapaus (MVL 11 §) alensi metsätuloverokertymää Etelä-Suomessa.²⁴ Valtakunnan metsien kahdeksannen inventoinnin tulosten ottaminen verotuksen perustaksi lisäsi metsätuloverokertymää 1990-luvun jälkipuoliskolla.²⁵ 1990-luvun alun puukaupan matala-suhdanne laski hakkuutulot lähelle verotettavaa tuottoa. Vuonna 1991 metsätalouden verotettava tuotto oli jo 94 prosenttia hakatun puun arvosta. Etelärannikon metsälautakuntien alueella oli yliverotusta, kun taas Pohjanmaalla veropohja oli vain 75–80 prosenttia todellisista tuloista.²⁶

Yksi syy MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen veropohjan keskimääräiseen kapeuteen on ollut veroluokitusten jälkeenjääneisyys. Etenkin ojitettuja soita, jotka ovat veroluokituksessa vielä joutomaana, on todellisuudessa siirtynyt metsämaaksi. Luokituksen jälkeenjääneisyys selittää sen, että 1980-luvun alkupuolella verotettu metsäpinta-ala oli noin 15 prosenttia eli 3,1 milj. hehtaaria pienempi kuin valtakunnan metsien seitsemannen inventoinnin mukainen metsämaan pinta-ala. Myös metsämaan veroluokajakauma on veroluokituksissa erilainen kuin valtakunnan metsien inventoinnissa. Veroluokituksissa saatu veroluokajakauma painottuu alempiin veroluokkiin voimakkaammin kuin inventointien tuottama veroluokajakauma.²⁷

¹⁹ Ingberg et al 1987 s. 88–91.

²⁰ KM 1988:32 s. 16.

²¹ TM 1987:VM 28 s. 19.

²² Andersson 1981 s. 116.

²³ Lovén 1990 s. 30.

²⁴ Ylitalo 1992 s. 25–26.

²⁵ Tilli 1992 s. 27–30.

²⁶ Tilli 1993 s. 41–43.

²⁷ Ingberg 1988 s. 13–18. Leikola (1963 s. 45) havaitsi veroluokituksissa määritetyt verokuutiometri-määrät pienemmiksi kuin metsäsuunnitelmien kasvuluvut. Lappalaisen (1988 s. 42) mukaan I veroluokan maissa oli jopa yliuokitusta, kun taas III ja IV veroluokan maat oli luokitettu varovasti.

Valtioneuvoston 22.12.1987 tekemän periaatepäätöksen mukaan veroluokitusten uudistaminen olisi toteutettu 15 vuoden kierrolla. Luokitukset lopetettiin vuonna 1994. Vuosina 1988–1994 veroluokitus uudistettiin kaikkiaan 124 kunnassa. Veroluokitusten lopettamisen säästövaikutus on noin 30 milj. markkaa vuodessa. Veroluokitusten jatkamisesta aiheutuneen veropohjan laajenemisen vaikutus valtiontaloudelle olisi todennäköisesti ollut suurempi kuin nyt saavutettu säästö.²⁸

MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen tuotoksi arvioitiin vuosina 1990–1992 noin 1,1–1,3 mrd markkaa vuodessa.²⁹ Vuodesta 1993 alkaneella siirtymäkaudella 38 prosenttia yksityismetsistä on edelleen MVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa. Pohjois-Suomessa vanhaan verojärjestelmään jäi selvästi useampi metsänomistaja kuin Etelä-Suomessa. Tästä johtuen verokuutiometrien määrästä laskettuna vanhaan verojärjestelmään jääneiden osuus on pienempi kuin pinta-alan suhteen laskettu osuus.³⁰ Viime vuosien raakapuumarkkinoiden suotuisa suhdannevaihe nostaa pinta-alaveron verokertymää. Vuoden 1997 maatilalaskennan tilaston mukaan vanhassa verojärjestelmässä olevan metsämaan verotettava nettotulo oli 1,15 mrd markkaa. Jos keskimääräinen veroaste olisi 40 prosenttia, verokertymä olisi ollut noin 460 miljoonaa markkaa.

MVL:n piiriin kuuluvan metsän veropohjaa kaventavat siirtymäkaudella MVL 13 §:ssä säädetty tilakohtaiset vähennykset. Periaatteessa esimerkiksi metsänuudistamismenojen siirtäminen keskimääräisvähennyksestä tilakohtaisesti vähennettäväksi ei kavenna veropohjaa. Käytännössä siirtymäkaudella kuitenkin näin käy, koska vanhaan verojärjestelmään jääneet metsänomistajat uudistavat metsiään siirtymäkauden aikana selvästi keskimääräistä enemmän.

Tilakohtaisessa tarkastelussa todellisten metsätulojen ja metsätulosta maksettavien verojen välinen yhteys häviää siirtymäkaudella joissain tapauksissa lähes kokonaan. Tarkastellaan esimerkiksi tyypillistä, Etelä-Suomessa sijaitsevaa 30 hehtaarin metsätilaa, joka on vanhassa verojärjestelmässä. Jos tällaisella tilalla tehdään viiden hehtaarin laajuinen päätehakkuu, kantorahatuloja saadaan keskimäärin 300 000 markkaa. Päätehakkuualue istutetaan samana vuonna. Tällöin uudistamisvähennyksen määrä ylittää metsän puhtaan tuoton, eli verotettavaa metsätuloa ei muodostu lainkaan.

Kun tarkastellaan metsätuloverotusta kokonaisuudessaan, veropohja näyttää siirtymäkaudella kaventuneen. Edellä esitettyjen arvioiden mukaan metsätuloista olisi kannettu vuonna 1997 veroa kaikkiaan vajaa miljardi markkaa. Siirtymäkautta edeltäneisiin vuosiin verrattuna kertymä oli noin 200 miljoonaa markkaa pienempi,

²⁸ Metsäverojärjestelmän uudistaminen s. 48–50.

²⁹ Ovaskainen et al 1992 s. 15–16.

³⁰ Verohallituksen maatilarekisterin mukaan entisen Lapin metsälautakunnan alueen metsien pinta-alasta on 47 prosenttia vanhan verojärjestelmän piirissä, kun taas entisen Helsingin metsälautakunnan alueella vastaava osuus on 18 prosenttia.

vaikka kantorahatulot olivat vuonna 1997 merkittävästi suuremmat kuin vuosikymmenen alussa. Siirtymäkauden aikana veropohjan laajuustavoite ei näytä toteutuvan TVL:n eikä MVL:n piiriin kuuluvassa metsätuloverotuksessa. Sen sijaan EVL:n mukaan tapahtuvassa verotuksessa tilanne on toinen.

Vuoden 1997 nettokantorahatulot olivat noin 7,6 miljardia markkaa. Jos tästä summasta maksettaisiin 28 prosentin pääomavero, verotulot olisivat yli kaksi miljardia markkaa. Metsäntutkimuslaitoksessa tehdyn arvion mukaan vuonna 1998 MVL:n piiriin kuuluvan metsätuloverotuksen tuottoperusteet olivat 29 prosenttia korkeammat kuin vuonna 1992. Tuloksista voidaan päätellä, että metsätuloverokerätyä olisi ollut toteutunutta korkeampi, jos metsätuloverotuksessa olisi joko siirrytty yhdellä kertaa TVL:n piiriin kuuluvaan verotukseen tai pysytty pelkästään vanhassa järjestelmässä. Nimen omaan eri verojärjestelmien soveltaminen samaan aikaan näyttää kaventavan veropohjaa.³¹

10.2 Metsätuloverotuksen tehokkuus

10.2.1 TVL:n tai EVL:n piiriin kuuluva metsä

Puun hinnalle asetettuun veroon liittyy sekä tulo- että substituutiovaikutus. Kysynnän ja tarjonnan hintajoustot ratkaisevat, missä määrin puun hinnalle asetettu vero jakautuu ostajan ja myyjän välillä. Myyjän kannalta myyntivero pienentää puunmyynnistä saatavaa nettotuloa. Ostajan kannalta myyntivero nostaa raaka-ainekustannuksia, jolloin ostaja pyrkii joko hankkimaan korvaavia raaka-aineita tai vyöryttämään kustannukset eteenpäin. Puunjalosteiden kysyntä on niin sanottua johdettua kysyntää kilpailuilla markkinoilla, jolloin kustannusten vyöryttämiseen on vain rajalliset mahdollisuudet. Korvaava raaka-aine voi olla joko ulkomailta ostettava puu tai kokonaan toisten raaka-aineiden käyttäminen (esim. puuvapaat paperit ja alumiiniset ikkunanpuitteet).

Villamor Gamponia ja Robert Mendelsohn estimoivat arvoveron ja puun myyntitulojen veron tehokkuusrasitusta amerikkalaisella aineistolla. Arvoveroon liittyi hieman suurempi tehokkuusrasitus kuin puun myyntitulojen veroon. Tehokkuusrasitus on sitä suurempi, mitä heikottuottoisempi maa, mitä pidempää kiertoaikaa edellyttävä puulaji tai mitä vanhempi puusto on kysymyksessä veroa asettaessa.³²

³¹ Metsäverojärjestelmän uudistaminen s. 69–71.

³² Ovaskaisen (1992 s. 71–72) mukaan puun myyntitulojen verotus on taloudellisesti tehoton silloin, kun muita pääomatuloja verotetaan ja korkomenot ovat vähennyskelpoisia. Sen sijaan arvovero on asianmukaisesti asetettuna tehokas silloin, kun muita pääomatuloja verotetaan. Haittapuolena on hallinnollisen työn suuri määrä.

Tehokkuusrasitukset olivat kuitenkin pieniä. Jos puun myyntitulon verokanta on alle 40 prosenttia, kerättyä verodollaria kohti laskettu tehokkuusrasitus oli yleensä alle 0,1 prosenttia. Jos sama verotuotto kootaan arvoverolla, tehokkuusrasitus jää alle neljän prosentin. Tehokkuusrasitusta voidaan edelleen alentaa yhdistämällä arvovero ja puun myyntitulojen vero. Koska myyntivero pidentää kiertoaikaa, kun taas arvovero lyhentää sitä, sopiva kombinaatio ei muuttaisi kiertoajan pituutta lainkaan. Sopiva kombinaatio riippuu kuitenkin niin monesta tekijästä, että mallista tulee hallinnollisesti liian monimutkainen. Toinen vaihtoehto tehokkuusrasituksen vähentämiseksi olisi verottaa pelkästään maan arvoa. Oikeudenmukaisuusperusteet kuitenkin edellyttävät myös puuston huomioon ottamista verotuksessa.³³

David Klemperer kritisoi Gamponian ja Mendelsohnin lähtöoletusta: arvoveron ja puun myyntitulojen veron vertaamista metsitettäessä paljas maa ja kasvatettaessa puuta yhden kiertoajan verran. Kun tällä tavoin lasketaan kummallekin veromuodolle saman kertymän tuottava verokanta, muodostuu myyntiverotuksesta käytännössä paljon raskaampi. Tämä johtuu siitä, että käytännön metsätaloudessa on tietynä ajankohtana yleensä kaikenikäisiä puustoja. Lopputulos riippuu luonnollisesti suuressa määrin laskentakorkokannasta. Tehokkuusrasitus kasvaa silloin, kun maalle on olemassa metsätaloutta tuottavampi käyttömuoto.³⁴

TVL:ssä ja EVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen näyttää kaiken kaikkiaan liittyvän ainakin jossain määrin tehokkuusrasitusta. Tehokkuusrasituksen suuruus vaihtelee eri tilanteissa. Tehokkuusrasituksen tarkka mittaaminen on vaikeaa, koska talouselämässä vaikuttaa koko ajan suuri joukko muita kausaalisuhteita. Metsätuloverotus ei toimi tyhjiössä. Vaikka todellisiin tuloihin perustuva metsätuloverotus ei olekaan mahdollisimman tehokas, se on usein toiseksi paras vaihtoehto. Jos pyritään kehittämään mahdollisimman tehokas verojärjestelmä, joudutaan yleensä tinkimään muista hyvän verojärjestelmän ominaisuuksista.³⁵

10.2.2 MVL:n piiriin kuuluva metsä

Keskimääräisen verojärjestelmän paras puoli on tehokkuus. Jos vero määräytyy täysin riippumatta verovelvollisen käyttäytymisestä, ei verotukseen liity tehokkuusrasitusta. Metsätuloverotukseen sovellettuna verotus olisi tehokasta, jos vero määräytyisi täysin riippumatta verovelvollisen myymän puun määrästä. MVL:ssä säädetty metsä-

³³ Gamponia–Mendelsohn 1987 s. 375–377.

³⁴ Klemperer 1987 s. 379–380.

³⁵ Amacher 1997 s. 105.

tuloverotus on tehokkaampaa kuin TVL:ssä säädetty verotus. Täysin ilman tehokkuus-
rasitusta ei MVL:ssä säädetty metsätuloverotus kuitenkaan välttämättä toimi.

Metsätuloverotuksen siirtymäkaudella sovellettava, MVL:n piiriin kuuluva metsä-
tuloverotus poikkeaa puhtaasta keskimääräisverotuksesta useassa suhteessa. Itse
asiassa metsätalouden menot ovat pääasiassa tilakohtaisesti vähennettäviä. Tosin tila-
kohtaisista vähennyksistä moni on luonteeltaan keskimääräinen, eli vähennyksen
suuruus ei määräydy tilakohtaisten menojen mukaan. Suuri osa metsätalouden menoista
aiheutuu hakkuiden seurauksena. Tilakohtaisten vähennysten vuoksi metsänomistajan
käyttäytyminen vaikuttaa hänen verorasitukseensa. Tästä johtuen MVL:n piiriin kuulu-
vaan metsätuloverotukseen liittyy ainakin vähäisessä määrin tehokkuusrasitusta.

Ville Ovaskaisen mukaan puhdas pinta-alaverotus on tehokas vain, jos muita
metsänomistajan päätöksiin vaikuttavia veroja ei ole. Suomessa sovellettu modi-
fioitu pinta-alaverotus on puhdasta pinta-alaverotusta tehokkaampi silloin, kun
myös muita pääomatuloja verotetaan. Modifioidun pinta-alaveron toimeenpanokus-
tannukset ovat kuitenkin suuret.³⁶

Raakapuumarkkinat ovat Suomessa kansantalouden kannalta niin keskeisessä
asemassa, että tehokkuusnäkökohdat on perusteltua ottaa huomioon valittaessa
metsätuloverojärjestelmää. Esimerkiksi kymmenen prosentin heitto metsätulovero-
kertymässä on suuruusluokaltaan sata miljoonaa markkaa. Jos taas metsätulovero-
järjestelmä aiheuttaa vaikkapa yhden prosentin tehokkuusrasituksen raakapu-
markkinoilla, eikä metsäteollisuus pysty kompensoimaan sitä esimerkiksi tuonti-
puun avulla, on vientitulojen menetys 700 miljoonan markan suuruusluokkaa.
Tämä saattaa olla yksi selittävä tekijä sille, että metsätuloverotus säilyi verrattain
pitkään keskimääräisenä tuottoverotuksena.³⁷

10.3. Oikeudenmukaisuus

10.3.1 TVL:n tai EVL:n piiriin kuuluva metsä

Tarkasteltaessa metsätuloverotuksen oikeudenmukaisuutta on aluksi todettava, että
perusasetelma on tasa-arvoinen: yksityismetsät ovat pienomistusvaltaisia. Yksityisten
metsänomistajien kokonaisvarallisuus ei keskimäärin poikkea kovin paljon muiden
suomalaisten kokonaisvarallisuudesta. Tulo- ja varallisuuserot ovat Suomessa yli-
päättään pieniä verrattuna moniin muihin maihin, mihin verotuksella ja tulonsiirroil-

³⁶ Ovaskainen 1992 s. 71–72.

³⁷ Maatalouden verotuksessa siirryttiin tuottoverotuksesta tuloverotukseen vuonna 1968 eli noin nel-
jännnesvuosisata aiemmin kuin metsätalouden verotuksessa. Porotalouden verotus on edelleenkin
keskimääräistä tuottoverotusta.

la on kiistämätön osuus. Toisaalta metsätuloverojärjestelmän oikeudenmukaisuutta ei voi tarkastella irrallaan muusta verotuksesta. Seuraavassa käsitellään metsätuloverotuksen oikeudenmukaisuutta pelkästään tulonjaon tasaisuuden kannalta.

Jos tulonjako on horisontaalisesti oikeudenmukainen, samalla tulo- ja varallisuustasolla olevia verovelvollisia kohdellaan samalla tavoin eikä verotus muuta tulonsaajien keskinäistä järjestystä tulojakaumalla. Nämä ehdot täyttyvät kohtalaisesti TVL:ssä ja EVL:ssä säädettyssä metsätuloverotuksessa. Samasta määrästä metsätalouden pääomatuloa joutuu pääsääntöisesti maksamaan saman verran veroa. Veron määrään ei yleensä vaikuta se, miten laajalta alueelta puuta korjataan tai miten hakkuutulot ajoittuvat.

TVL:ssä ja EVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen välillä on kuitenkin eroja. Merkittävin ero on metsävähennyksen puuttuminen EVL:stä. Sen vuoksi esimerkiksi pienyrittäjä voi joutua maksamaan enemmän veroa EVL:n piiriin kuuluvassa verotuksessa kuin toinen pienyrittäjä saman suuruisesta metsätulosta joutuu TVL:n mukaan maksamaan. Tulonjaon horisontaalista oikeudenmukaisuutta häiritsee niin ikään hankinta- ja kantorahatulojen erilainen verotus. Jos kaksi metsänomistajaa saa saman määrän tuloa metsästään, mutta toisen tulo on pelkästään kantorahatuloja ja toisen pelkästään hankintatuloja, saattaa viimeksi mainittu metsänomistaja joutua maksamaan kaksi kertaa enemmän veroa kuin ensinmainittu metsänomistaja.³⁸ Kysymys ei ole kuitenkaan niinkään metsätuloverotukseen liittyvästä ongelmasta, vaan ansio- ja pääomatulojen verokantojen erityisen suuresta erosta.

Tulonjaon vertikaalista oikeudenmukaisuutta tarkasteltaessa joudutaan arvioimaan, millaisia eri varallisuustasoilla olevien henkilöiden hyötyfunktiot ovat. Vertikaalisen oikeudenmukaisuuden nimissä tuloveroasteikko säädetään monessa tapauksessa progressiiviseksi. Tällöin oletetaan, että tulonlisäyksen rajahyöty on aleneva. TVL:ssä ja EVL:ssä säädetty metsätuloverotus on hankintatulojen verotusta lukuunottamatta proportionaalista. Jos metsänomistajan tulonlisäyksestä saama rajahyöty olisi vakio, voitaisiin metsätalouden pääomatulojen proportionaalista verotusta pitää vertikaalisen tulonjaon kannalta oikeudenmukaisena. Todennäköisesti kuitenkin useimpien metsänomistajien tulonlisäyksen rajahyöty on aleneva, jolloin oikeudenmukaisena voitaisiin pitää progressiivista verotusta.

Kysymys metsätalouden pääomatulojen proportionaalisesta verotuksesta liittyy pääomatulojen verotuksen yleiseen rakenteeseen. Oikeudenmukaisuuden ohella pääomatulojen verotuksessa joudutaan nykyisen taloudellisen integraation vallitessa ottamaan huomioon erityisesti veropohjan pysyvyys.

³⁸ Veronmaksukyvyyn kannalta tarkasteltuna kantorahatulojen voidaan jopa nähdä edustavan korkeampaa veronmaksukykyä kuin hankintatulojen, jolloin kantorahatuloja voitaisiin periaatteessa verottaa jopa enemmän kuin hankintatuloja.

10.3.2 MVL:n piiriin kuuluva metsä

Vaikka tehokkuusnäkökohdat puoltavat keskimääräistä verotusta, oikeudenmukaisuuden vaatimus yleensä estää ainakin puhtaasti keskimääräisen verojärjestelmän syntymisen. MVL:n piiriin kuuluvan metsän verotuksen muuttuminen vähitellen aiempaa tilakohtaisemmaksi saattaa osaltaan heijastaa tätä tosiasiaa. Toisaalta MVL:ssä säädetty metsätuloverotus ei ole puhtaasti keskimääräistä; verojärjestelmään kuuluu itse asiassa aika monen tilakohtaisen tekijän huomioon ottaminen. Karkeimmillaan keskimääräinen metsätuloverotus voisi olla vaikkapa hehtaarikohdainen vero, jossa olisi muutama porras maan eri alueille.³⁹

MVL:ssä säädetty metsätuloverotus ei täytä tulonjaon horisontaalisen oikeudenmukaisuuden vaatimusta. Metsän puhtaasta tuotosta kannettava vero ei riipu saadusta tulosta. Kulumassa olevalla siirtymäkaudella on jopa havaittavissa käänteinen riippuvuus tulojen ja verojen välillä. Mitä voimakkaammin metsänomistaja toteuttaa uudistushakkuita, sitä vähemmän hän joutuu maksamaan MVL:n mukaan veroa. MVL 13 §:ssä säädetty tilakohtaiset vähennykset tekevät tämän mahdolliseksi. Pysyvästi näin ei voi olla, koska metsän kestävien hakkuumahdollisuuksien toistuva ylittäminen alkaa vähitellen laskea hakkuumahdollisuuksia. Sen sijaan määräaikaisena tällainen tilanne on mahdollinen, ja nimen omaan verojärjestelmän vaihtuminen saa aikaan tilanteen realisoitumisen.

MVL:n piiriin kuuluvan metsän verotus muuttaa tulonsaajien keskinäistä järjestystä tulojakaumalla. Jos esimerkiksi metsänomistaja saa 50 000 markan puunmyyntitulon kymmenen hehtaarin metsälöltä ja toinen metsänomistaja saa saman suuruisen tulon sadan hehtaarin suuruiselta metsälöltä, jälkimmäinen metsänomistaja joutuu maksamaan veroa MVL:n mukaan periaatteessa kymmenen kertaa enemmän. Koska MVL:ssä säädetty metsätuloverotus ei noudata realisointiperiaatetta, aiheuttaa se jossain määrin likviditeettiongelmia. Näitä vaikeuksia lieventää se tosiasia, että yksityinen metsänomistus on Suomessa pääsääntöisesti sivutoimista. MVL:n mukaan määrätyn metsätuloveron maksamista voidaan rahoittaa toisista tulolähteistä.

Vertikaalisen tulonjaon kannalta MVL:ssä säädettyä metsätuloverotusta voidaan pitää ainakin yhdessä suhteessa oikeudenmukaisempänä kuin TVL:ssä säädetty metsätuloverotus. MVL:n mukaan määritettyyn metsän puhtaaseen tuloon sovelletaan progressiivista veroasteikkoa. Jos metsän puhdas tulo on suuri tai metsänomistajalla on paljon muita ansiotuloja, veroprosentti on korkea. Suuri metsän puhdas

³⁹ Uudessa metsänhoitoyhdistyslaissa metsänhoitomaksun hehtaarikohtainen osuus on yleensä vakio yhden metsänhoitoyhdistyksen alueella riippumatta puuston määrästä tai maan tuottokyvystä. Metsänhoitomaksun suuruus on vain murto-osa metsän puhtaasta tuotosta, mikä tekee karkeastakin mallista hyväksyttävän.

tulo edellyttää isoa metsälöä, johon normaalisti liittyy myös hyvä veronmaksukyky. Järjestelmää voidaan keskimäärin ottaen pitää vertikaalisen tulonjaon kannalta oikeudenmukaisena. Aina tilanne ei kuitenkaan ole tämä. Esimerkiksi paljon uudistusaloja ja taimikkoja omistavalla metsänomistajalla on runsaiden hakkuumahdollisuuksien asemesta paljon metsänhoitotöitä ja niistä aiheutuvia menoja.

Kaiken kaikkiaan MVL:ssä säädettyä metsätuloverotusta voidaan pitää epäoikeudenmukaisena. Järjestelmän epäoikeudenmukaisuus lienee veropohjan kapeuden lisäksi osaltaan vaikuttanut siitä luopumiseen.

10.4 Neutraalisuus

10.4.1 TVL:n tai EVL:n piiriin kuuluva metsä

Metsätuloverotuksen neutraalisuus kiteytyy siihen kysymykseen, millä tavoin verojärjestelmä vaikuttaa puumarkkinoihin. Toki metsätuloverojärjestelmällä on vaikutusta muuhunkin talouselämään, mutta välittömimmin vaikutukset ilmenevät puumarkkinoilla. Täysin neutraali verojärjestelmä lienee metsätuloverotuksenkin kohdalla saavuttamattomissa oleva, teoreettinen vaihtoehto.

Puumarkkinoilla toteutuu myyjäpuolella se täydellisen kilpailun oletus, ettei kukaan yksityinen ei-teollinen myyjä pysty omalla toiminnallaan vaikuttamaan markkinoihin. Sen sijaan ostajia on paljon vähemmän. Suuressa osassa maata kuitupuun ostajia on vain kaksi tai kolme. Pienten ja keskisuurten sahojen ansiosta tukkipuun ostajia on yleensä hieman enemmän. Suurtuotannon etujen saavuttamiseksi monialaiset metsäteollisuusyritykset ovat fuusioituneet suuremmiksi kokonaisuuksiksi. Kehityksen seurauksena puumarkkinoilla on joillekin ostajille syntynyt määräävä markkina-asema. Valtakunnallisesti tarkasteltuna kolmen suurimman puunostajan yhteenlaskettu markkinaosuus on noin 90 prosenttia. Osapuolten lukumäärän perusteella markkinatilannetta voisi luonnehtia lähinnä oligopsoniksi, koska pienempien puunostajien markkinaosuus on vaatimaton ja ne ovat usein tavalla tai toisella riippuvaisia muutamasta suuresta puunostajasta.

1980-luvulla toimialan taloustieteessä vallinneen structure-conduct-performance -paradigman (SCPP) mukaan markkinoiden rakenteesta voitaisiin suoraan tehdä päätelmiä markkinoiden kilpailuvuudesta. Tällä paradigmalla tarkasteltuna 1980- ja 1990-lukujen muutokset näyttäisivät selvästi lisänneen puumarkkinoiden kilpailuvuutta. Kilpailua lisäävään suuntaan vaikuttaisivat pääomaliikkeiden vapautuminen, kilpailulainsäädännön uudistaminen, puun hintasopimusten purkaminen, puunmyyntitulojen verotus ja EU:n metsäteollisuustuotteiden markkinoiden muuttuminen kotimarkkinoiksi. Toiseen suuntaan vaikuttavat metsäteollisuusyhtiöiden fuusiot.

SCPP:n kanssa kilpaileva paradigma on toimialan taloustieteen uusi tutkimustraditio (new empirical industrial organization, NEIO), jossa markkinoiden kilpailu-

vuotta pyritään arvioimaan suoraan empiirisestä hinta-, määrä ja kustannusinformaatiosta käyttäen apuna peliteoriaa ja epätäydellisen kilpailun malleja. Raakapuumarkkinoiden hinta- ja määrätiedon perusteella tulkittuna 1980- ja 1990-luvuilla ei olisi tapahtunut merkittäviä rakenteellisia muutoksia. Empiirisen tutkimuksen perusteella suomalaisten puumarkkinoiden rakenne ei ole lainkaan selvä. Täydellisen kilpailun mallit selittävät hyvin puumarkkinoiden toimintaa lyhyellä aikavälillä. Viitteitä myös epätäydellisen kilpailun mallien sopivuudesta puumarkkinoiden kuvaamiseen on olemassa.⁴⁰

Puumarkkinoita on Suomessa tutkittu paljon. Kiinnostusta on luultavasti lisännyt puumarkkinoiden keskeinen kansantaloudellinen merkitys. Oma osansa lienee sillä, että tutkimukset ovat tuottaneet vaihtelevia ja osittain ristikkäisiä tuloksia. Anne Toppinen toteaa, että tukkimarkkinat ovat kilpaillut. Sahahakkeen markkinoilla on eniten viitteitä kilpailun puutteista. Kuitupuun kaupassa ostajien pientä lukumäärää kompensoi tuotannon pääomavaltaisuus, joka ehkäisee tehtaan sulkemista raakainepulan vuoksi. Kuitupuumarkkinoita voi luonnehtia ennemmin kilpailluiksi kuin monopsonistisiksi. Kuitupuumarkkinoilla keskitetyt hintasuositussopimukset ovat vaikuttaneet sekä yksityismetsien puun tarjontaa että teollisuuden puun kysyntää lisäävästi.⁴¹

Pekka Korpinen kritisoi 1970-luvulla yleistä käsitystä, että teollisuuden maksamat kantohinnat syntyvät jäännöserälaskelman seurauksena eivätkä vaikuta kysyntään. Hän keskittyi tukkipuumarkkinoiden analyysiin, koska kuitupuumarkkinoihin täydellisen kilpailun oletukset sopivat heikosti. Vuosien 1950–78 tilastoaineiston perusteella hän rakensi kolmen yhtälön mallin tukkipuun markkinoista. Estimointitulosten mukaan tukkipuun tarjonta oli lyhyellä aikavälillä ylijoustavaa, kun taas lyhyen aikavälin kysyntä oli alijoustavaa. Pitkällä aikavälillä kysyntä oli hyvin joustavaa, mutta tarjonta alijoustavaa. Keskimääräinen viive kysynnän sopeutumisessa hinnan muutoksiin oli pitkä, peräti viisi vuotta. Suomessa on vientiteollisuuden kilpailukykyä parannettu keskimäärin noin kymmenen vuoden välein devalvaation avulla. Markan ulkoisen arvon muututtua vientiteollisuuden kasvu on ollut nopeaa ja kannattavuus hyvä noin viiden vuoden ajan, jonka jälkeen kilpailukyky on alkanut jälleen heiketä.⁴²

Vallitsevan käsityksen mukaan kantohinta on yksi merkittävimmistä raakapuun tarjontaan vaikuttavista tekijöistä. Joidenkin raakapuumarkkinoita kuvaavien mallien mukaan nimellishinnat ovat reaalisia kantohintoja tärkeämpiä. Ilmiötä kutsutaan rahailluusioksi. Nykyisen hintatason ohella metsänomistajien puunmyyntiin vaikuttavat myös odotukset tulevasta puun hinnan kehityksestä. Tässä suhteessa hintasuo-

⁴⁰ Kuuluvainen 1999.

⁴¹ Toppinen 1998 s. 42–44.

⁴² Korpinen 1980 s. 1–8.

situs sopimukset ovat vähentäneet epävarmuutta puun hinnan muutoksista lähimmän vuoden aikana, mikä on luultavasti vahvistanut tarjontaa. Metsänomistajien rahan tarve vaikuttaa puun tarjontaan. Rahan tarve taas määräytyy metsänomistajien muiden tulojen, kulutuksen ja investointisuunnitelmien perusteella. Tilalla asuvat metsänomistajat, jotka ovat useimmiten maanviljelijöitä, myyvät puuta säännöllisemmin mutta pienemmissä erissä kuin muualla asuvat metsätilanomistajat.

Hakkuumahdollisuuksien hyväksikäyttö korreloi jossain määrin metsälön pinta-alan kanssa. Korkotason nousu on omiaan vahvistamaan puun tarjontaa, koska metsälle vaihtoehtoiset sijoituskohteet tulevat houkuttelevimmiksi. Estimoiduissa puumarkkinamalleissa puun tarjonnan hintajousto on vaihdellut 0,60:n ja 3,10:n välillä riippuen muun muassa tutkimusperiodista ja tarkastelluista puutavaralajeista.⁴³ Metsälön pinta-alan vaikutus puun tarjontaan ei ole kovin voimakas. Sen sijaan puunkorjuun ja metsänhoidon hehtaarikohtaisiin kustannuksiin metsälön pinta-ala vaikuttaa voimakkaasti.⁴⁴

Mikko Tervo rakensi raakapuumarkkinoiden mallin oletuksille kysynnän perustumisesta metsäteollisuustuotteiden kysyntään täydellisesti kilpailluilla maailmanmarkkinoilla sekä tarjonnan perustumisesta hakkuukypsien puustojen korjuun ajoitukseen. Aikajaksolla 1955–83 kantohintojen suhdannevaihtelut ovat olleet 2–3-kertaisia vientihintojen vaihteluun verrattuna ja yksityismetsien myyntimäärät ovat vaihdelleet vielä kantohintoja voimakkaammin. Raakapuun kysyntä riippui samansuuntaisesti vientihinnoista ja viivästetystä metsäteollisuuden kannattavuudesta. Kysyntä oli joustamatonta kantohintojen suhteen.

Metsähallituksen hakkuumäärät ovat vaihdelleet vähemmän kuin muitten metsänomistajaryhmien hakkuut. Metsäteollisuuden omien metsien hakkuut ovat olleet suurimmillaan suhdannenousun alussa varastojen ollessa pienimmillään. Yksityismetsien raakapuun tarjonta on ollut keskimäärin yksikköjoustavaa reaalisten kantohintojen suhteen. Metsänomistajien muiden tulojen kasvu saattaa heikentää puun tarjontaa. Yksityismetsien raakapuun tarjonta vahvistui vuosina 1979–83, mitä on selitetty muun muassa puun hintasuositussopimuksilla.⁴⁵

Jari Kuuluvainen et al eivät löytäneet vuosien 1965–1985 hinta-aineistosta estimoiduilla malleilla viitteitä hintasopimuksista johtuvista epätasapainoilmiöistä. Puun tarjonta riippuu hinnan ohella merkitsevästi myös hintaodotuksista, joihin edellisten kausien hintakehitys vaikuttaa.⁴⁶

Neutraali metsätuloverotus voidaan määritellä sellaiseksi, joka vaikuttaa puumarkkinoilla vaihdettuun puumäärään mahdollisimman vähän. Metsätulovero-

⁴³ Koljonen 1985 s. 42–47.

⁴⁴ Ripatti 1996 s. 61.

⁴⁵ Tervo 1986 s. 49–52.

⁴⁶ Suomen tukki- ja kuitupuumarkkinat ekonometrisen mallin valossa s. 42–43.

tuksen neutraalisuuden arviointia vaikeuttaa se, että puumarkkinoiden toimintaan vaikuttaa moni tekijä, ja 1990-luvulla puumarkkinoilla tapahtui rakenteellisia muutoksia.

Kilpailuvirasto myönsi poikkeuslupan (Dno 88/67/94) vuodelle 1994 MTK:n ja metsäteollisuuden väliselle hintasopimukselle, joka jäi viimeiseksi valtakunnalliseksi puun hintasuositussopimukseksi. Sen jälkeen markkinaosapuolet neuvottelivat ainoastaan yhteisestä näkemyksestä puun hinnoista ja määristä. EU:n komission vuoden 1996 lopulla antaman päätöksen mukaan metsäteollisuusyritykset eivät saa harjoittaa hintoja koskevaa yhteistyötä. Komissio antoi kuitenkin luvan tehdä yrityskohtaisia, puun hintaodotuksia koskevia sopimuksia viiden vuoden ajan (Finnish Timber, Tiedonanto neuvoston asetuksen N:o 17 19 artiklan 3 kohdan mukaisesti, EYVL N:o C 317/34/26.10.1996).

Suomen kilpailuviraston 15.1.1997 antama poikkeuslupa oli voimassa vuoden 1999 huhtikuun loppuun. Kilpailuvirasto antoi 6.8.1999 kielteisen päätöksen (Dno 94/67/99) MTK:n poikkeuslupahakemukselle, joka koski metsänomistajien yhteistyötä raakapuukaupassa. MTK on hakenut päätökseen muutosta kilpailuneuvostolta. Kilpailuviraston vuonna 1997 myöntämän poikkeuslupan keskeisenä perusteena oli sen varmistaminen, että puun ostajat saavat häiriöttömästi raakapuuta.

Vuoden 1999 keväällä puumarkkinaosapuolten neuvottelut päättyivät tuloksettomina. Kilpailuvirastolle toimitetuissa lausunnoissa sekä pieniä sahoja että itsenäisiä sahoja edustavat tahot puolsivat poikkeuslupan jatkamista. Sen sijaan suuret metsäteollisuusyritykset katsoivat, ettei yrityskohtainen neuvottelujärjestelmä ole toiminut odotetulla tavalla. Tällä perusteella kilpailuvirasto katsoi, ettei raakapuumarkkinoilla enää ole sellaisia erityispiirteitä, jotka edellyttäisivät metsänomistajien hintayhteistyötä markkinoiden toimivuuden turvaamiseksi. – Etenkin 1980-luvulla Suomen talouselämässä keskitetyillä sopimuksilla oli yleensäkin suuri merkitys, mikä päti myös puumarkkinoilla.

Puun hinnan vaihtelu näyttää voimistuneen 1990-luvulla, mikä tosin voi johtua muistakin tekijöistä kuin hintasuositussopimusten päättymisestä. Sopimuksilla oli kiistämättä puun hinnan ennustettavuutta parantava vaikutus. Muutos on ollut selvän Pohjois-Suomessa. Jos metsänomistajan vaihtoehtoisten sijoituskohteiden tuotto ja riski säilyvät ennallaan, metsäpääoman riskin kasvu tuoton pysyessä ennallaan johtaisi metsään sitoutuneen pääoman pienentämiseen ja siirtoon muihin sijoituskohteisiin (olettaen, että metsänomistajat ovat riskin karttajia). Metsään sitoutuneen pääoman pienentäminen tarkoittaa käytännössä pääomahakkuita. Tällä olisi lyhyellä aikavälillä puun tarjontaa vahvistava vaikutus, mutta pitkällä aikavälillä puun tarjontaa heikentävä vaikutus.⁴⁷

⁴⁷ Tilli 1997 s. 67–71; Tilli–Uusivuori 1994 s. 33.

Etenkin massa- ja paperiteollisuus hyötyivät 1980-luvulla puun hintavaihteluiden hillitsemisestä.⁴⁸ Puun hintasopimusjärjestelmään kuului, että teollisuus viestitti metsänomistajille vuosittaiset puun ostotarpeensa. Järjestelmän päätyttyä tarve ennustaa puun kysyntää lisääntyi.⁴⁹ Toimiva puumarkkinoiden informaatiojärjestelmä edistää puumarkkinoiden toimintaa ja on siten hyödyllinen sekä puun ostajille että myyjille. Metsänomistajat pystyvät informaatiojärjestelmän avulla suunnittelemaan hakkuunsa tarkoituksenmukaisesti ja metsäteollisuusyhtiöt saavat puun hankintaa tukevaa informaatiota.⁵⁰ Järjestelmä tuottaisi myös tietoa metsäpoliittista päätöksentekoa varten. Puun myyntitulojen verotusjärjestelmä tuottaa tietoa metsätalouden tuloista, toisin kuin pinta-alaverotusjärjestelmä.

Osana yhteiskunnan rakennemuutosta myös metsänomistajakunnan rakenne muuttuu. Nykyisen käsityksen mukaan metsänomistuksen rakennemuutos ei ainaakaan kovin selvästi heikennä puun tarjontaa. Hakkuut kytkeytyvät selkeästi metsänomistajan elämänsäkaareen.⁵¹ Nuoret metsänomistajat hakkaavat eniten. Koska metsätilanomistajat tarvitsevat vähemmän kotitarvepuuta kuin maanviljelijät, he myyvät suuremman osan heidän metsistään korjatusta puusta. Yhtymät käyttävät metsiään yhtä tehokkaasti kuin maanviljelijät. Sen sijaan kuolinpesien metsien hyödyntämisaste on muita heikompi.⁵² Naisilla puun myynnin todennäköisyys näyttäisi olevan alempi kuin miehillä, mutta ero ei selity niinkään sukupuolella kuin muilla taustamuuttujilla.

1970-luvun alussa noin kymmenesosa metsänomistajista oli naisia. Vuonna 1990 naisten osuus oli 28 prosenttia. Ennusteiden mukaan naismetsänomistajien osuus on vuonna 2020 yli 40 prosenttia. Naisten pidemmästä eliniästä johtuen naismetsänomistajien keski-ikä on viitisen vuotta korkeampi kuin miesmetsänomistajien keski-ikä. Vuonna 1990 lähes joka toinen metsää omistava nainen oli eläkkeellä ja lähes 40 prosenttia naisten omistamista metsälöistä oli kuolinpesä- tai yhtymämuotoisia. Naismetsänomistajat ovat keskimäärin koulutetumpia kuin miesmetsänomistajat, ja naismetsänomistajan metsälö on keskimäärin viisi hehtaaria pienempi kuin miesmetsänomistajan metsälö. Metsäpolitiikan suunnittelun kannalta mielenkiintoista on, että naiset näyttävät puunmyyntikäyttäytymisessään reagoivan miehiä herkemmin kantohintojen muutokseen sekä joukko- ja ryhmäneuvontaan.⁵³

⁴⁸ Uusivuori 1994 s. 46.

⁴⁹ Uusivuori–Tilli 1993 s. 18.

⁵⁰ Mykkänen 1995 s. 25.

⁵¹ Yli 65-vuotiaiden metsänomistajien hakkuumahdollisuuksien käytön on havaittu olevan erityisen alhaisella tasolla maatalouteen suuntautuneilla tiloilla (Karppinen–Hänninen 1990 s. 39). Ks. myös Karppinen 2000 s. 12–13.

⁵² Hänninen–Karppinen 1989 s. 88–90.

⁵³ Ripatti 1998 s. 27–37.

Puun hinnalle asetettu vero nostaa periaatteessa hintaa ja vähentää myydyin puun määrää, kun sekä puun kysyntä että tarjonta ovat ainakin jossain määrin joustavia. Metsikkötasolla tarkasteltuna puun myynnistä kannettavan veron voi olettaa pidentävän kiertoaikaa. Vaikutukset riippuvat kuitenkin monesta tekijästä. Merkitystä on sillä, sovelletaanko puun myyntituloihin proportionaalista vai progressiivista verokantaa ja minkälaiset odotukset metsänomistajilla on verokannan muutoksista. Asiaan vaikuttaa niin ikään metsänomistajan epävarmuus tulevasta puun kysynnästä.⁵⁴

Markku Ollikainen päätteli myyntiverotuksen pidentävän optimaalista kiertoaikaa alentamalla metsämaan arvoa.⁵⁵ Heikki Pajuoja tuli siihen tulokseen, että kiertoaikaa pidentävän vaikutuksen vuoksi puun myynnistä kannettava vero luultavasti heikentää puun tarjontaa lyhyellä aikavälillä, mutta vahvistaa sitä pitkällä aikavälillä.⁵⁶ Ovaskaisen mukaan puun myyntitulojen verotuksen vaikutukset riippuvat veroprosentin ajallisesta vaihtelusta. Jos veroprosentin oletetaan pysyvän vakiona ja kaikki puuntuotannon menot ovat vähennyskelpoisia, puunmyyntitulojen verotus ei vaikuta puun tarjontaan eikä metsänhoitotoimenpiteisiin.⁵⁷

Thomas Aronsson analysoi ruotsalaisella aineistolla metsätulon progressiivisen verotuksen vaikutusta puun tarjontaan lyhyellä aikavälillä. Ruotsissa metsätulot lasketaan yhteen muiden elinkeinotulojen kanssa, jolloin valtionveron progressio vaikuttaa myös metsätulojen verotukseen. Progressiota kuitenkin lieventää metsätilijärjestelmä. Tulosten mukaan todellisten metsätulojen verotus heikentää puun tarjontaa lyhyellä aikavälillä progressiivisessa verotusjärjestelmässä. Puunmyynnin verotuksen lopullinen kohtaanto jakautuu metsänomistajien ja metsäteollisuuden välille.⁵⁸

10.4.2 MVL:n piiriin kuuluva metsä

Keskimääräisen verojärjestelmän etuna on yleensä suuri neutraalisuus. Tämän voi olettaa pätevän myös MVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen. Puun myynnistä ei järjestelmässä kanneta veroa, joten verotus ei todennäköisesti vaikuta myyntipäätökseen. Toisaalta metsänomistaja voi joutua myymään puuta rahoittaakseen metsän tuoton perusteella määräytyvän veron.

Ilpo Tikkanen ja Seppo Vehkamäki laativat ekonometrisen analyysin havutukin markkinoista. Tutkimuksessa selvitettiin metsätuloverotuksen vaikutusta puun tarjontaan. Tulosten mukaan vuosina 1961–84 sovellettu tuottoverotus oli puun tarjonnan suhteen lähinnä neutraali. Verotuksen tason vaihtelulla ei ollut vaikutusta puun tarjontaan.⁵⁹

⁵⁴ Ks. Koskela–Ollikainen 1995b s. 12–20.

⁵⁵ Ollikainen 1984 s. 65.

⁵⁶ Pajuoja 1985 s. 21.

⁵⁷ Ovaskainen 1992 s. 29–35.

⁵⁸ Aronsson 1990 s. 137–147.

⁵⁹ Tikkanen–Vehkamäki 1987 s. 17–25.

MVL:ssä säädetyllä metsätuloverotuksella ei luultavasti ole merkittäviä vaikutuksia puuston keskimääräiseen kiertoaikaan. 1980-luvulla metsäpolitiikan suunnittelussa alettiin kantaa huolta puun tarjontaa heikentävistä tekijöistä. Tällöin nousi esiin ajatus verotuksen käyttämisestä puuston keskimääräisen kiertoaajan lyhentämiseen. Samaan aikaan kuitenkin verouudistuksissa valtavirta alkoi kulkea ohjaavasta verotuksesta neutraaliin verotukseen. Niinpä ajatukset metsätuloverotuksen käyttämisestä puuston keskimääräisen kiertoaajan lyhentämiseen eivät realisoituneet. Vuonna 1991 voimaan tulleet tilakohtaiset vähennykset muun muassa metsänuudistamiseen liittyen ovat lieviä keinoja kiertoaajan lyhentämiseksi; tosin niiden vaikutavuutta ei päästy 'normaalioloissa' arvioimaan.

Pajuoja tarkasteli teoreettisesti metsätuloverotuksen vaikutuksia metsän kiertoaikaan sekä puun tarjontaan. Pinta-alavero ei vaikuta merkittävästi siihen, miten pitkän kiertoaajan metsänomistajat valitsevat.⁶⁰ Myös Vehkamäki päätyi siihen, ettei Suomessa 1980-luvulla sovelletulla pinta-alaverotuksella ollut merkittäviä vaikutuksia metsätalouden tuotannollisiin varantoihin.⁶¹

Amerikkalaisella aineistolla Amacher et al sen sijaan totesivat, että tuottoverotus lyhentää kiertoaikaa ja kannustaa metsänhoitoinvestointeihin erityisesti korkean korkokannan vallitessa. Vaikutukset riippuvat kuitenkin monesta eri tekijästä.⁶² Chang totesi, että suhteellinen varallisuusvero lyhentää kiertoaikaa.⁶³

Erkki Koskela laajensi tarkastelukulmaa täydellisen kilpailun oletuksesta ottamalla mukaan metsänomistajan epävarmuuden tulevasta puun kysynnästä ja olettamalla metsänomistaja riskin karttajaksi. Kun tarkastelussa otetaan lisäksi huomioon luotonantorajoite, kysymys hakkuiden ajoittamisesta muuttuu metsänomistajan kannalta kysymykseksi siitä, miten hän jakaa nykyiset ja tulevat hakkuutulot ajan suhteen. Esimerkiksi keskimääräisen tuottoveron nostaminen, joka kompensoidaan tulevaisuudessa vastaavasti laskemalla veroa, vähentää metsänomistajan nykyhetkellä käytössä olevia tuloja. Sen vuoksi hän pyrkii lisäämään nykyisiä hakkuita.⁶⁴ Verotuksen kohtaanto riippuu siitä, onko puun tulevaan kysyntään liittyvä epävarmuus idiosynkraattista, vain yritystasolla ilmenevää vai suhdanneriskityyppistä, aggregaattitasolla ilmenevää. Idiosynkraattisen riskin tapauksessa pinta-alaveron rasitus jää kokonaan metsänomistajalle, samoin kuin aggregaattiriskin tapauksessa optimaalisen myyntituloveron rasitus.⁶⁵

Vuonna 1985 valmistuneessa Metsä 2000 -ohjelmassa esitettiin muun muassa

⁶⁰ Pajuoja 1985 s. 21.

⁶¹ Vehkamäki 1986 s. 56–57.

⁶² Amacher et al 1991 s. 1115.

⁶³ Chang 1983 s. 272.

⁶⁴ Koskela 1988 s. 40–41.

⁶⁵ Koskela-Ollikainen 1995b s. 12–20.

metsätuloverotuksen kehittämistä puun tarjonnan vahvistamiseksi.⁶⁶ Ohjelmassa esitettiin tilakohtaisten vähennysoikeuksien laajentamista.⁶⁷ Metsätuloverotuksen kehittämisen kaikista yksityiskohdista ei kuitenkaan päästy yhteisymmärrykseen ohjelman valmistelussa.⁶⁸ Ohjelman tarkistustyössä ehdotettiin pääomatulojen verotuksen muuttamista kansainvälisen tason mukaiseksi sekä ympäristötaloudellisten ohjauskeinojen (mukaanlukien verot) pitämistä tasavertaisina keskeisiin kilpailijamaihin verrattuna.⁶⁹

Päiviö Riihinen esitti taimikoitten ja nuorten kasvatusmetsien vapauttamista kokonaan verosta ja vastaavasti varttuneiden kasvatusmetsien ja uudistuskypsiens metsien verotuksen koventamista.⁷⁰ Myös korkea inflaatio yhdistettynä matalaan reaalikorkoon nähtiin puun tarjontaa heikentävänä yhdistelmänä.⁷¹ 1990-luvulla vallitsi matala inflaatio ja korkeat reaalikorot, eikä puun markkinoille tulossa ollut niin paljon ongelmia kuin 1980-luvulla.

MVL:ssä säädettyä metsätuloverotusta voidaan yleisesti ottaen pitää puumarkkinoiden kannalta neutraalimpana kuin TVL:ssä tai EVL:ssä säädetty metsätuloverotus. Siirtyminen MVL:n piiriin kuuluvasta metsätuloverotuksesta TVL:n piiriin kuuluvaan metsätuloverotukseen muodostaa poikkeuksen neutraalisuudesta. Siirtymäkaudella on ilmeisesti vaikutuksia puumarkkinoihin. Päätös puun myyntitulojen verotukseen siirtymisestä tehtiin nopeasti ilman perusteellisia selvityksiä uudistuksen vaikutuksista raakapuumarkkinoihin. Kun siirtymäkaudesta alkupuolisko on kulunut, saadut empiiriset havainnot tukevat hypoteesia, jonka mukaan vanhaan verojärjestelmään jääneet pyrkivät realisoimaan metsiensä hakkuumahdollisuuksia normaalia voimakkaammin siirtymäkauden aikana. Voisi olettaa, että siirtymäkauden jälkeen tähän ryhmään kuuluneet metsänomistajat vastaavasti hakkaisivat normaalia vähemmän. Kaiken kaikkiaan vaikuttaa siltä, että verojärjestelmästä toiseen siirtyminen aiheuttaa selvän poikkeaman verotuksen neutraalisuudesta.

Tuottoverotusta aikoinaan käyttöön otettaessa tilanne oli samankaltainen. Silloinen Helsingin yliopiston metsäekonomian professori Eino Saari arvioi tilannetta seuraavasti: "Nykyaikaina lienee harvoin ryhdytty soveltamaan käytäntöön kokonaan uusiin perusteisiin nojaavaa verotusjärjestelmää niin hatarasti valmistettuna ja oleellisilta perusteiltaan niin keskeneräisenä, kuin Suomen nykyinen metsien pinta-alaverotus on".⁷²

⁶⁶ Metsäverotus ja uudistushakkuut s. 22–27.

⁶⁷ Metsä 2000 -ohjelman pääraportti s. 107.

⁶⁸ Metz 1993 s. 297–298.

⁶⁹ KM 1992: 5 s. 106.

⁷⁰ Riihinen 1981 s. 12.

⁷¹ Riihinen–Tikkanen 1985 s. 5.

⁷² Saari 1932 s. 16.

Ensimmäisten arvioiden mukaan yksityismetsien puun myynnit vähenisivät kuusi prosenttia ja kantohintoihin kohdistuisi saman suuruinen nousupaine, jos kysyntä säilyy entisellään.⁷³ Pessimistisimpien ennusteiden mukaan puun tarjonta heikkenisi 10–30 prosenttia.⁷⁴

Ovaskainen ja Ripatti tutkivat siirtymäkauden ensimmäisten vuosien aikana verojärjestelmän muutoksen vaikutusta puunmyynteihin Kaakkois-Suomesta kootulla empiirisellä aineistolla. Eri verovalinnan tehneiden metsänomistajien puunmyynneissä oli selvä ero. TVL:n piiriin kuuluvaan metsätuloverotukseen siirtyneet myivät puuta vuosina 1993–1995 keskimäärin saman verran kuin ennenkin, mutta vanhaan verojärjestelmään jääneet kasvattivat myymänsä puun määrää noin kolmella neljäsosalla. Verojärjestelmän muutos näyttäisi siten vahvistavan puun tarjontaa siirtymäkauden aikana.

Ovaskaisen ja Ripatin mukaan TVL:n mukaiseen metsätuloverotukseen siirtymien myyntimäärä kasvoi lievästi vuodesta 1991 vuoteen 1992, eli he ennakoivat verojärjestelmän muutosta hakkuissaan. Vanhaan verojärjestelmään jäävien metsänomistajien myyntimäärät puolestaan laskivat vuodesta 1991 vuoteen 1992. Verouudistus toteutettiin nopeasti, minkä vuoksi uudistusta ennakoivia hakkuita ehdittiin toteuttaa vähän. Vuodesta 1992 vuoteen 1993 TVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen siirtyneet metsänomistajat vähensivät puunmyyntejään. Seuraavina vuosina he kuitenkin kasvattivat myyntimääriään. Vuosi 1995 oli markkinahakkuiden määrän suhteen vilkas, mutta puun hintataso edusti korkeintaan 1980-luvun keskitasoa. Havainto saattaa indikoida sitä, että puun tarjonta olisi vahvistunut vanhaan verojärjestelmään jääneillä tiloilla.

Ovaskaisen ja Ripatin tutkimuksen mukaan TVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen siirtyneet myivät vuonna 1995 puuta saman verran kuin ennen vuoden 1993 pääomaverouudistusta, vaikka hintataso oli maltillinen. Havainto tukee hypoteesia, jonka mukaan puun myyntitulojen verotuksella ei ole pysyvää vaikutusta puun tarjontaan. Sen sijaan siirtymäkaudella on jo todettu olevan vaikutuksia nimen omaan vanhan verojärjestelmän valinneiden metsänomistajien puunmyyntikäyttämiseen. Vaikutus saattaa vielä voimistua siirtymäkauden jälkipuoliskolla. Siirtymäkauden päätyttyä on odotettavissa, että vanhassa verojärjestelmässä siirtymäkauden olleilta tiloilta tulee puuta markkinoille normaalia vähemmän. Toisaalta TVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen heti valinneet metsänomistajat saattavat myydä vastaavasti enemmän puuta siirtymäkauden jälkeen, jos markkinatilanne on suotuista.⁷⁵

⁷³ Ovaskainen et al 1992 s. 13–15.

⁷⁴ Lovén 1993 s. 150.

⁷⁵ Ovaskainen–Ripatti 1998 s. 188–189.

10.5 Vastaavuus metsäpolitiikan tavoitteisiin

10.5.1 Suomessa voimassa oleva oikeustila

Vuoden 1993 pääomaverouudistuksessa keskeisenä tavoitteena oli muuttaa pääomaverotus aiempaa neutraalimmaksi. Tavoitetta perusteltiin muun muassa rahamarkkinoiden vapautumisella ja taloudellisella integraatiolla. Aiemman, epäneutraalin pääomaverotuksen ohjausvaikutuksista haluttiin luopua.⁷⁶ TVL:ssä säädetys metsätuloverotuksessa ei ole sellaisia elementtejä, jotka toteuttaisivat jotain metsäpoliittista tavoitetta. Merkittävin poikkeus on TVL 63 §:n 3 momentissa säädetty hankintatyön 125 kuutiometrin verovapaus. Poikkeusta perusteltiin puuhuollon ja maaseudun ansiomahdollisuuksien turvaamisella. Myöskään EVL:ssä ei ole metsäpoliittiseen ohjaukseen tarkoitettuja säännöksiä.

Verohallituksen arvion mukaan 1980-luvun loppupuolella hankintatyön arvosta vain kymmenen prosenttia oli verollista.⁷⁷ Aiempi 150 kuutiometrin vuosittainen verovapaus hankintatyön arvosta riitti useimmille metsänomistajille. Vuodesta 1993 lähtien voimassa ollut 25 kuutiometrin alennus verovapaassa määrässä lisäsi todennäköisesti verollisen hankintatyön osuutta. Verouudistuksella ei luultavasti ollut merkittävää vaikutusta hankintahakkuiden määrään.

MVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen liittyy hyvään metsänhoitoon kannustamaan tarkoitettuja elementtejä. Mitä tehokkaampaa metsätaloutta metsänomistaja harjoittaa, sitä alempi hänen veroasteensa on. Tämä johtuu siitä, että tehokkaan metsätalouden avulla todelliset tulot lisääntyvät, mutta veronalainen puhdas tulo säilyy silti ennallaan. Tilakohtaisten vähennysten lisääminen viimeisten vuosikymmenien aikana heijastaa osaltaan pyrkimystä edistää verotuksen avulla metsäpoliittisten tavoitteiden saavuttamista.⁷⁸ Keskeisten metsänhoitotöiden suoritteet ovat jääneet jälkeen tavoitteista. Ensiharvennuksia tehdään vähemmän kuin olisi metsänhoidollisesti tarkoituksenmukaista. MVL 15b §:ssä säädetyn ensiharvennusvähennyksen tarkoituksena on lisätä ensiharvennuksia, joilla on suuri merkitys metsikön tulevaan tuottoon.⁷⁹

⁷⁶ HE 200/1992 vp s. 6.

⁷⁷ Uotila et al 1993 s. 7.

⁷⁸ Mikael Ingberg kritisoi sitä, että tilakohtaiset vähennykset olivat 1980-luvulla suurelta osin suunnattuja metsänhoidon ja metsien kasvun edistämiseen, vaikka metsän koko kasvua ei pystytty hyödyntämään. (Ingberg 1988 s. 25–26).

⁷⁹ Ensiharvennusvähennystä voidaan perustella myös fiskaalisella argumentilla: jos ensiharvennusmäärät säilyvät nykyisellä, alhaisella tasolla, tulevien vuosikymmenien kantorahatulot ja sitä kautta niistä kannettavan veron määrä tulevat alenemaan.

Metsänhoidon tason on arveltu alenevan luovuttaessa metsiään hyvin hoitavia metsänomistajia palkitsevasta, keskimääräiseen tuottoon perustuvasta verojärjestelmästä.⁸⁰ Metsänhoitoinvestoinnit määräytyvät kuitenkin usean eri tekijän summana, eikä verotuksen vaikutusta ole helppoa erottaa kaikista muista vaikutuksista.⁸¹ MVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen tehtiin 1980-luvun loppupuolella useita verotuksen ajanmukaisuutta parantavia muutoksia; voidaan jopa puhua pinta-alaverotuksen jälleenrakentamisen aloituksesta.⁸² Samalla metsätuloverojärjestelmästä tehtiin aiempaa monimutkaisempi, mikä oli ehkä osaltaan vaikuttamassa siihen, ettei metsätuloverotusta jätetty tarkastelun ulkopuolelle yhtenäistettäessä muitten pääomatulojen verotusta.

MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen vaikutuksia metsänhoitotöihin on selvitetty muutamissa tutkimuksissa. Niiden tuottamista tuloksista voidaan päätellä, että metsänhoitotöihin kannustavat elementit MVL:ssä eivät ole olleet vaikuttavia. Heikkoa vaikuttavuutta selittää osaltaan ilmeisesti MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen monimutkaisuus. Jos metsänomistaja ei tiedä, että hän voisi vähentää maksettavakseen tulevan veron määrää tekemällä tietyn metsänhoitotyön, ei kannustinvaikutusta synny. Toisaalta metsätalouden menot ovat keskimäärin vain 10–15 prosenttia puun myyntituloista. Tällöin verosuunnittelu ymmärrettävästi painottuu etupäässä tuloihin.

Tikkasen ja Vehkamäen mukaan vuosina 1961–84 sovellettuun tuottoverotukseen sisältyneet metsämaan uudistusalan verovapaudet eivät vahvistaneet puun tarjontaa. Päin vastoin saatiin viitteitä siitä, että huojennukset saattoivat jopa heikentää puun tarjontaa. Selityksenä saattaa olla se, että uudistusalojen verovapaudet tulivat vasta tutkitun ajanjakson loppupuolella ja silloinkin ne myönnettiin aikaisintaan viisi vuotta päätehakkuun jälkeen. Uudistusalan veronhuojennus oli liian kaukana tulevaisuudessa pystyäkseen vaikuttamaan senhetkisiin hakkuupäätöksiin. Tutkijat totesivatkin, että uudistusalan verovapauden vaikuttavuutta voitaisiin parantaa kytkemällä veronhuojennus suoraan uudistushakkuihin.⁸³ Taimikoiden verovapaus oli ainakin aluksi heikosti tunnettu etu metsänomistajille, mikä heikensi vaikuttavuutta.⁸⁴

Ovaskainen vertaili kasvupaikan tuottookykyyn perustuvaa verotusta, puunmyyntitulojen verotusta ja puuvarannon arvon verotusta. Täydellisen kilpailun olosuhteis-

⁸⁰ KM 1989:48 s. 52. Toisaalta TVL:n piiriin kuuluvan metsän verotuksessa metsänhoitotöiden teettäminen vieraalla työvoimalla vaihtoehtona omalle työlle on houkuttelevampaa kuin MVL:n piiriin kuuluvassa metsässä (Saksa–Haverinen 1993 s. 25).

⁸¹ Rauskala 1985 s. 6–7.

⁸² Lovén 1989 s. 219.

⁸³ Tikkanen–Vehkamäki 1987 s. 17–25.

⁸⁴ Kuusela 1983 s. 30.

sa kasvupaikan tuottokykyyn perustuva verotus ei vaikuta lyhyellä aikavälillä metsänhoitotoimenpiteisiin. Pitkällä aikavälillä puuvarannon arvon verotuksen vaikutukset metsänhoitoon ja puun tarjontaan ovat heikot tai negatiiviset.⁸⁵

Vaikka vanhaan verojärjestelmään jääneillä tiloilla hakkuutoiminta on vilkasta, ei MVL:ssä säädettyjä tilakohtaisia vähennyksiä hyödynnetä voimakkaasti siirtymäkauden aikana. Verohallituksen vuodelta 1998 laatiman maatilalaskennan tilaston mukaan uudistamisvähennyksiä on ilmoitettu verotuksessa suurin piirtein toteutunut määrä. Sen sijaan taimikkovähennyksiä on ilmeisesti ilmoitettu vain noin kolmasosa siitä määrästä, joka olisi oikeutettu vähennykseen. Ensiharvennusvähennyksiä myönnettiin noin 13 miljoonaa markkaa, joka vastaa noin 5000 hehtaarin ensiharvennusalaa. Määrä näyttäisi olevan vain murto-osa siitä pinta-alasta, jolla vanhaan verojärjestelmään jääneet metsänomistajat todellisuudessa suorittivat ensiharvennuksia.

Vuonna 1998 metsäkeskukset toimittivat verohallinnolle yhteensä 58 304 kpl metsiköiden perustamisilmoituksia, joka oli viisi prosenttia vähemmän kuin vuonna 1997. Metsäkeskusten ilmoitusten mukainen uudistamisvähennysten yhteismäärä kasvoi kuitenkin vuodesta 1997 vuoteen 1998 kymmenellä prosentilla 118 401 000 markkaan. Ensiharvennusvähennyksen edellytyksistä metsäkeskukset antoivat 3 065 kpl todistuksia vuonna 1998, joka oli niin ikään viisi prosenttia edellisvuotista pienempi määrä. Taimikoiden vakiintumisilmoituksia metsäkeskukset antoivat verohallinnolle vuonna 1998 yhteensä 5 521 kpl, joka oli 21 prosenttia pienempi määrä kuin vuonna 1997. Metsäkeskusten ilmoitusten mukainen taimikkovähennysten yhteismäärä vuonna 1998 oli 7 198 000 mk, joka oli 30 prosenttia edellisvuotista pienempi. Metsäkeskukset antoivat vuonna 1998 lausuntoja ojitukseen liittyvistä menoista yhteensä 8 103 000 markan edestä, joka oli 26 prosenttia edellisvuotista suurempi. Tiemenoiista lausuntoja annettiin vuonna 1998 yhteensä 13 699 000 markan edestä, joka oli 9 prosenttia edellisvuotista enemmän.⁸⁶ Nämä tilastotiedot viittaisivat siihen, että erityisesti ensiharvennusvähennyksiä ja metsiköiden vakiintumisilmoituksia jää paljon tekemättä, kun taas ojituksesta ja tienrakennuksesta aiheutuneet menot ilmoitetaan kattavammin. Yhtenä selityksenä havaintoon voisi olla se, että ojituksen ja tienrakennuksen kertameno on suurehko, toisin kuin ensiharvennukseen ja metsikön vakiintumiseen liittyvä meno.

Metsänomistajien ilmoituksia MVL:n piiriin kuuluvista metsätalouden vähennyksistä ei ole hylätty merkittävässä määrin metsäkeskuksissa tai verohallinnossa. Kysymys on nimen omaan siitä, että metsänomistajat eivät ole ilmoittaneet vähennyksiin oikeuttavia kohteita. Ilmoituksista ei peritä mitään käsittelymaksua. Ilmoi-

⁸⁵ Ovaskainen 1992 s. 29–35.

⁸⁶ Tapion vuositilastot 1998 s. 30.

tusten pientä määrää on vaikea selittää muuten kuin sillä, että MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen vähennysjärjestelmä on liian monimutkainen ja siitä johtuen heikosti tunnettu suurelle osalle metsänomistajia.

Metsätuloverotuksen ympäristöohjaavuuden voi olettaa tulevaisuudessa lisääntyvän. Ulkoishyötyjä yleensä syntyy vähemmän kuin olisi yhteiskunnan kannalta toivottavaa. Puuvarannon arvoon perustuvassa metsätuloverojärjestelmässä, joka on käytössä monissa USA:n osavaltioissa, voidaan veroa alentamalla kasvattaa metsien puuvarastoa ja sitä kautta lisätä monikäytön mahdollisuuksia.⁸⁷ Sen sijaan puun myyntitulojen verotus ei ole tehokas ulkoishyötyjen suhteen. Koskela ja Ollikainen kuitenkin totesivat myyntiveron pienentävän hakkuita ja siten lisäävän metsien monikäyttömahdollisuuksia.⁸⁸ TVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen siirtyminen tulee todennäköisesti lisäämään suojelutarkoituksiin käytettävien metsälöiden määrää.

10.5.2 Pohjoismaista vertailua

Verrattaessa Suomen ja Ruotsin metsäpolitiikkaa toisiinsa voidaan todeta, että metsäpolitiikan tavoitteet ovat samankaltaiset kummassakin maassa. Eroa tavoitteissa on nähtävissä lähinnä siinä, että Ruotsissa ihmisen toiminnasta metsiin aiheutunut ympäristökuormitus historian kuluessa (muun muassa vuoriteollisuuden ja Ruotsin suurvalta-ajan sotalaivaston puun tarve) on ollut voimakkaampi kuin Suomessa, ja kenties tästä johtuen nykyisissä metsäpoliittisissa dokumenteissa ympäristön- ja kulttuurinhoitoon liittyvät tavoitteet ovat Ruotsissa hieman korostuneempia kuin Suomessa.

Metsäpolitiikan keinoissa on selvä ero Suomen ja Ruotsin välillä. Ruotsissa hallinnollisella ohjauksella on suurempi paino kuin Suomessa. Suomessa puolestaan suoran tuen käyttö on metsäpolitiikassa merkittävämpää kuin Ruotsissa. Ruotsin metsäpolitiikassa suoraa tukea käytetään lähinnä metsätalouden ympäristönhoidossa ja metsien suojelussa. Informaatio-ohjausta sovelletaan kummankin maan metsäpolitiikassa runsaasti, Ruotsissa kenties hivenen intensiivisemmin kuin Suomessa.

Ruotsin metsäpoliittisissa dokumenteissa on eksplisiittisesti ilmaistu periaate, jonka mukaan taloudellisia ohjauskeinoja ei käytetä puuntuotannon ohjaamiseen. Perusteluna on se, että metsätalous edustaa avointa sektoria, ja valtion väliintulo aiheuttaisi hyvinvointitappioita. Kun otetaan huomioon, että metsävarojen hyväksikäyttöaste on nykyään Ruotsissa ja Suomessa samaa luokkaa, voidaan ennustaa, että metsänhoitotöiden alaiset suoritelmäärät alkavat rajoittaa hakkuumahdollisuuksien kestäväää kasvua nopeammin Ruotsissa kuin Suomessa.

⁸⁷ Ovaskainen 1992 s. 71–72.

⁸⁸ Koskela–Ollikainen 1995a s. 25–26.

Suorien tukien osalta Ruotsissa on seurattu johdonmukaisesti puuntuotannon markkinaehtoisuuden periaatetta. Ruotsin nykyisistä metsätuista pelkästään tuki jalopuumetsien hoitoon kohdistuu osittain myös puuntuotantoon. Tämänkin tuen peruste on ensisijassa ekologinen, ei taloudellinen. Valtakunnallisesti tarkasteltuna jalopuumetsien hoidon tuella ei ole Ruotsissa isoa taloudellista merkitystä. Sen sijaan ekologisessa suhteessa tuki on merkittävä, koska jalopuumetsät ovat eliölajistoltaan monipuolisimpia elinympäristöjä Ruotsissa.

Verotuksen osalta Ruotsin metsäpoliittisten dokumenttien mukaista puuntuotannon markkinaehtoisuuden periaatetta ei ole käytännössä seurattu puhdaslinjaisesti. Ruotsin nykyisessä verojärjestelmässä on metsänomistajan kannalta tarkasteltuna edullisia elementtejä. Esimerkkeinä voidaan mainita metsätilijärjestelmä, metsäojituksen menojen kertavähennysoikeus, laaja metsävähennysoikeus ja vapautus varallisuusverosta. Kaikki nämä elementit vaikuttavat todennäköisesti metsätaloutta aktivoivaan suuntaan. Johtopäätöksenä on, että virallisiasiakirjoissa ilmaistut periaatteet eivät täysin vastaa käytännössä harjoitettavaa metsäpolitiikkaa Ruotsissa.

Taloudellisten ohjauskeinojen käyttöä metsätalouden edistämiseen Ruotsissa voisi luonnehtia siten, että suoria tukia ei käytetä, mutta verotukia käytetään. Suomessa ollaan vastaavasti pääosin luopumassa verotukien käytöstä ja lisäämässä suorien tukien käyttöä metsätalouden edistämiseen. Tältä osin Suomen metsäpolitiikka on läpinäkyvämpää kuin Ruotsin metsäpolitiikka. Toisaalta Ruotsissa virallisiasiakirjojen verotukitarkastelu on avoimempaa kuin Suomessa. Ruotsin näkökulmasta tarkasteltuna Suomen metsäpolitiikassa pannaan paljon painoa suorille tuille.

Kiintoisana yksityiskohtana Ruotsin metsätuloverojärjestelmässä voi tarkastella korotettua metsävähennysoikeutta maa- ja metsätalouden tilusjärjestelyä parantavissa kiinteistöjärjestelyissä. Kyseessä on selvä verotuki. Verotuen perimmäinen motiivi ei kuitenkaan liene metsäpoliittinen, vaan maatalous- ja maaseutupoliittinen. Kun otetaan huomioon, että Suomessa yksityismetsänomistajan metsälön keskimääräinen koko on noin puolet pienempi kuin Ruotsissa ja kiinteistöjaotus on Suomen maaseudulla huomattavasti pirstaleisempi kuin Ruotsin maaseudulla, kannattaisi vastaavaa säännöstä harkita Suomessakin.

Verrattaessa Norjan tuoreita metsäpoliittisia linjauksia Suomeen ja Ruotsiin voidaan todeta, että metsien merkitys kasvihuoneilmiön hidastamisessa on painokkaimmin esillä Norjassa. Selitys tähän lienee se, että öljyteollisuus on Norjan talouden kivijalka, ja kasvihuoneilmiö koskettaa Norjaa vahvasti. Kasvihuoneilmiötä hidastavaa elementtiä ollaan Norjassa jo rakentamassa konkreettisiin metsäpoliittisiin instrumentteihin. Toki Ruotsissa ja Suomessakin tuetaan bioenergiaa ja pienimuotoista puunjalostusta kehittäviä hankkeita, mutta kasvihuoneilmiön hidastaminen mainitaan vain yhtenä perusteena muiden joukossa valitulle politiikalle.

Vastaavasti metsien biologista monimuotoisuutta koskevat tavoitteet ovat Norjan

metsäpolitiikassa olleet vaatimattomammin esillä kuin Suomessa ja Ruotsissa. Perussyy tähän lieene se, että kun metsävarojen hyödyntämisaste on sekä Suomessa että Ruotsissa 80 prosentin suuruusluokkaa, Norjan metsävaroja hyödynnetään noin 40-prosenttisesti. Luonnonoloista johtuen Norjassa on laajoja alueita, joissa ihmisen vaikutus on vähäinen. Puunkorjuun kannalta luoksepääsemättömällä alueella metsäluonnon monimuotoisuus on turvattu. Toisaalta kansainväliset ympäristövelvoitteet koskevat myös Norjaa, ja metsäpolitiikassa ollaan selvästi kohottamassa tavoitetasoa ympäristökysymyksissä.

Norjan metsäpolitiikka on tarkasteltujen maiden metsäpolitiikoista läpinäkyvin siinä suhteessa, että metsäpoliittisissa dokumenteissa ilmaistut tavoitteet vastaavat hyvin metsäpolitiikan käytännön toimenpiteitä. Tämä saattaa osaltaan johtua siitä, että Norjan kansallisella metsäpolitiikalla on tiivis alueellinen kytkentä. Norjan metsäpolitiikassa sovelletaan intensiivisesti niin hallinnollisen, taloudellisen kuin myös informaatio-ohjauksen keinoja. Norjan metsäpolitiikalle luonteenomainen piirre on hallinnollisten ja taloudellisten ohjauskeinojen kytkeminen toisiinsa. Tämänkaltaiset instrumentit sitovat runsaasti hallinnollisia resursseja, ja niiden vaikuttavuus voi olla vaikeasti ennustettavissa.

Luonnonoloiltaan Ruotsi on tarkastelluista maista edullisin ja Norja vaikein maa metsätalouden harjoittamisen kannalta. Esimerkiksi metsätieinvestoinnit ovat viimeisen kymmenen vuoden aikana olleet Norjassa keskimäärin samaa suuruusluokkaa kuin kaikki metsänhoitoinvestoinnit yhteensä. 1990-luvulla Norjan metsäsektorin suhdanteet olivat heikommät kuin Suomessa tai Ruotsissa. Suora tuki kompensoi osittain luonnonhaittaa: Norjassa valtion suora tuki suhteessa metsätalouden kokonaisinvestointeihin oli 1990-luvun jälkipuoliskolla noin 60 prosenttia, kun Suomessa vastaava osuus oli noin 30 prosenttia ja Ruotsissa vain muutamia prosentteja. Myös metsätalouden verotuet ovat tarkastelluista maista selvästi suurimmat Norjassa.

Norjan metsäpolitiikan taloudellisen ohjauksen keskeisin instrumentti, metsämaksujärjestelmän verotuki, on porrastettu metsätalouden investoinnin koon mukaan siten, että veroedun suhteellinen suuruus on kääntäen verrannollinen investoinnin kokoon. Säännös heijastaa läpi koko Norjan verojärjestelmän vahvana ilmenevää jakopoliittista tavoitetta: suuret metsätalouden investoinnit liittyvät yleensä suureen metsäomaisuuteen ja suuriin metsätuloihin. Nimen omaan investoinnin kokoon kytkettynä porrastus saattaa kuitenkin heikentää instrumentin vaikuttavuutta. Kun pyritään kannustamaan metsänomistajia lisäinvestointeihin, tehokkaampi instrumentti voisi olla sellainen, jossa jakopoliittinen tavoite ilmenisi suoraan metsätulon tai metsäomaisuuden määrään eikä investoinnin kokoon kytkettynä verotukena.

Jakopoliittiset tavoitteet eivät ole nykyään erityisen vahvasti esillä Suomen ja Ruotsin metsäpolitiikan taloudellisissa ohjauskeinoissa. Aikoinaan Suomessa sovellettiin järjestelmää, jossa metsänomistajan tulot ja varallisuus vaikuttivat metsätalouden suoriin tukiin. Järjestelmästä on sittemmin luovuttu. Sen sijaan tukikel-

poisten kohteiden pinta-alalle on asetettu Suomessa alaraja käyttäen perusteena tukien taloudellista tarkoituksenmukaisuutta. MVL:ssä säädetty metsätuloverotuet toimivat vastoin jakopoliittisia tavoitteita, koska MVL:n mukaan määritettyä metsätuloa verotetaan progressiivisella verokannalla. Myös Ruotsin ja Norjan metsätuloverotuilla on pääsääntöisesti sama ominaisuus.

Kaiken kaikkiaan metsäpolitiikan ja metsätuloverotuksen välisiä suhteita tarkastelluissa maissa voisi tiivistetysti luonnehtia seuraavasti:

1. Norjan viimeaikaisissa metsäpoliittisissa dokumenteissa todetaan, että metsäpolitiikan taloudellisina ohjauskeinoina tarvitaan sekä verotukia että suoriatukia. 1990-luvulla laskeneiden metsänhoitotöiden suoritemäärien vuoksi verotukien lisäämistä on pidetty tarpeellisena metsäpoliittisissa dokumenteissa. Voimassa olevat verolakien säännökset ovat sopusoinnussa metsäpoliittisissa dokumenteissa ilmaistujen periaatteiden kanssa.
2. Ruotsin viimeaikaisissa metsäpoliittisissa dokumenteissa todetaan, että metsätalous kuuluu avoimeen sektoriin, ja valtion väliintulo joko suoran tuen tai verotuen muodossa aiheuttaisi hyvinvointitappioita. Tämän vuoksi metsäpoliittisissa dokumenteissa todetaan, että taloudellisia ohjauskeinoja voidaan metsäpolitiikassa soveltaa ainoastaan ympäristötavoitteiden osalta. 1990-luvun metsäpoliittisissa dokumenteissa on noteerattu metsänhoitotöiden suoritemäärien laskeva suunta, mutta ratkaisuna ongelmaan ei ole esitetty taloudellisten ohjauskeinojen käyttöä, vaan pelkästään hallinnollista ohjausta ja informaatio-ohjausta. Metsäpoliittisissa dokumenteissa ilmaistuista periaatteista huolimatta voimassa olevat verolakien säännökset sisältävät metsätuloverotukia.
3. Suomen viimeaikaisissa metsäpoliittisissa dokumenteissa todetaan, että metsäpolitiikan keinot tulisi pyrkiä muotoilemaan siten, että metsäpolitiikka olisi lyhyen aikavälin puumarkkinavaikutusten suhteen mahdollisimman neutraalia. Metsätalouden muihin osa-alueisiin kohdistuvaa taloudellista ohjausta on kuitenkin pidetty tarpeellisena metsäpoliittisissa dokumenteissa. Metsänhoitotöiden suoritemäärien laskevan suunnan kääntäminen nousuun on kirjattu keskeiseksi metsäpoliittiseksi tavoitteeksi. Tähän vaikuttavaksi keinoksi on metsäpoliittisissa dokumenteissa esitetty lähinnä suoraa tukea. Voimassa olevat TVL:n säännökset sisältävät vähemmän metsätuloverotukia kuin Norjan tai Ruotsin metsätuloverojärjestelmät.

10.5.3 Kehittämisajatuksia

Keskeinen metsänhoidollinen ongelma on metsänhoitotöiden suoritemäärien laskeva suunta 1990-luvulla, vaikka hakkuut ovat lisääntyneet. Erityisesti metsän uudistamistöitä ja nuorten metsien hoitotöitä on tehty metsänhoidollista tarvetta vähemmän.

Pitkään jatkuessaan tilanne aiheuttaa merkittäviä tulonmenetyksiä metsätaloudessa ja koko kansantaloudessa. Metsänhoitotöiden perusongelma on ylivertaisen pitkstä tuotantoperiodista aiheutuva heikko yksityistaloudellinen kannattavuus. Investoinnin suorittanut metsänomistaja ei yleensä korjaa investoinnin tuottoa. Periaatteessa investointi voi silti olla yksityistaloudellisesti mielekäs, jos metsänomistaja saa tilansa myydessään korkeamman hinnan tai jos hänellä on perinnönjättömotiivi.

Metsänhoitotöiden verotuet poistuvat kokonaan vuoden 2005 lopussa metsätuloverotuksen siirtymäkauden päättyessä. Tämän jälkeen kiinnostus metsänhoitoon saattaa entisestään heikentyä. Metsätuloverotuksen tulevan veropohjan varmistamiseksi pitkällä aikavälillä saattaisi olla tarkoituksenmukaista ottaa käyttöön metsänhoitotöiden verotuki puun myyntitulosten verotuksessa. Yksi vaihtoehto olisi ottaa käyttöön hyviksi osoittautuneita elementtejä Ruotsin metsätilijärjestelmästä ja Norjan metsämaksujärjestelmästä. Se voitaisiin toteuttaa esimerkiksi seuraavasti.

Metsänomistaja voisi halutessaan sijoittaa puun myyntitulosta tietyn osan metsänhoitorahastoon. Järjestelmä olisi vapaaehtoinen, eli metsänomistajalla ei olisi velvollisuutta sijoittaa metsänhoitorahastoon. Metsänomistaja saisi valita, minkä osuuden metsätuloistaan hän sijoittaa rahastoon. Metsänomistaja saisi sijoitustaan vastaavan määrän rahasto-osuuksia. Rahasto-osuudet olisivat tulo- ja varallisuusverotuksessa verovapaita. Rahasto toimisi rahoitusvalvontaviranomaisten valvonnassa, ja varat sijoitettaisiin tuottavasti ja turvallisesti. Tarpeen mukaan voisi olla useampia erityyppisiä rahastoja. Sijoitusrahasto on Ruotsissa ja Norjassa vastaavaan tarkoitukseen käytettävää pankkitalletusta monipuolisempi sijoitusmuoto, eikä siihen liity pääomamarkkinoita lukkiuttavia vaikutuksia.

Metsänomistaja voisi milloin tahansa myydä rahasto-osuutensa. Rahasto-osuudesta saatu tulo olisi verotettavaa pääomatuloa sen vuoden verotuksessa, jolloin rahasto-osuus realisoidaan. Jos metsänomistaja suorittaa sijoitusaikana metsänhoitoinvestoinnin, jonka suuruus on vähintään 30 prosenttia rahasto-osuuden alkuperäisestä arvosta, verotettavaa pääomatuloa olisi pelkästään rahastoon alun perin sijoitettu määrä vähennettynä metsänhoitoinvestoinnin kustannuksella. Sijoituksen kes-toaikaa ei olisi rajoitettu, mutta realisoimattoman rahasto-osuuden verovapaus tulo- ja varallisuusverotuksessa poistuisi viiden vuoden jälkeen.

Metsänhoitorahaston toimintaperiaatetta havainnollistaa seuraava esimerkki. Metsänomistaja saa vuonna 2010 puun myyntituloa 20 000 euroa. Hän päättää sijoittaa siitä 8 000 euroa metsänhoitorahastoon. Vuonna 2010 hän maksaa veroa 12 000 euron suuruisesta puun myyntitulosta. Vuonna 2013 hän myy rahasto-osuutensa. Rahasto-osuuden arvo on tähän mennessä kasvanut 9 000 euroon. Jos metsänomistaja ei suorita metsänhoitotöitä, hän maksaa vuonna 2013 veroa 9 000 euron pääomatulosta.

Hyödyntääkseen verotuen metsänomistaja päättää tehdä vuonna 2013 metsäs-sään 2500 euron suuruisen metsänhoitoinvestoinnin. Tällöin metsänomistaja mak-saa vuonna 2013 veroa pelkästään 5500 euron pääomatulosta. Jos pääomatulojen

verokanta on 29 prosenttia, metsänomistaja olisi pienentänyt maksettavakseen tulevan veron määrää 1015 eurolla tekemällä 2 500 euron metsänhoitotyön. Maksettavan veron vähenemisestä, 1015 eurosta, olisi 290 euroa metsänhoitorahastosta johtuvaa vähennystä ja 725 euroa normaalia metsänhoitotyön menosta aiheutuvaa vähennystä.

Jos metsänomistaja ei myisi lainkaan rahasto-osuuttaan, se tuloutuisi verotuksessa vuonna 2015. Rahasto-osuuden arvo olisi tällöin 10 000 euroa. Metsänomistaja maksaisi tässä vaihtoehdossa vuonna 2015 veroa 10 000 euron pääomatulosta, jos hän ei tekisi metsänhoitotöitä. Jos hän suorittaisi 2500 euron metsänhoitoinvestoinnin, verotettava tulo vuonna 2015 olisi 5500 euroa. Jos pääomatulojen verokanta on 29 prosenttia, hän olisi pienentänyt maksettavakseen tulevan veron määrää 1305 eurolla. Tästä määrästä olisi 580 euroa metsänhoitorahastosta johtuvaa vähennystä ja 725 euroa normaalia metsänhoitotyön menosta aiheutuvaa vähennystä.

Veronsaajan kannalta tarkasteltuna metsänhoitorahasto aiheuttaisi verotulojen lykkääntymistä, mutta ei menetystä siltä osin kun rahastoon sijoitettuja varoja ei käytetä metsänhoitoon. Tällöinhän myös sijoituksen tuotto tulee täysimääräisesti verotettavaksi viiden vuoden jälkeen. Sen sijaan metsänhoitoon investoitujen varojen osalta aiheutuisi veromeno. Pitkällä aikavälillä tarkasteltuna fiskaalinen vaikutus olisi todennäköisesti positiivinen, koska metsänhoitotyöt ovat edellytyksenä tuleville puun myyntituloille ja sitä kautta myös niistä kannettaville verotuloille. Metsänhoitotöitä tehdään nykyään niin vähän, että pitkään jatkuessaan tilanne johtaa väistämättä pieneneviin metsätuloverokertymiin. Pitkäjänteisellä toimialalla myös veronsaajan on rationaalista toimia pitkäjänteisesti.

Metsänomistajan kannalta metsänhoitorahasto tuottaisi etua kahdessa suhteessa. Ensinnäkin veronmaksu lykkäytyisi, millä on yksityisen henkilön rajallisesta aikahorisontista johtuen merkitystä. Toiseksi verotettava tulo pienenis siltä osin kun sijoitettuja varoja käytetään metsänhoitoon. Sijoituksen reaalin tuotto sekä inflaation aiheuttama nimellinen tuotto jäisivät verotuksen ulkopuolelle. Deflaation vallitessa viimeksi mainittu etu muuttuisi haitaksi. Pitkäaikainen deflatorinen kehitys on kuitenkin epätodennäköinen vaihtoehto. Koska kysymys on pitkistä aikajaksoista, verotuki olisi monessa tapauksessa tuntuva. Järjestelmä saattaisi todella kannustaa metsänomistajia metsänhoitotöihin.

Metsäpoliittisesta näkökulmasta järjestelmä olisi täyttänyt tehtävänsä, jos se kääntäisi metsänhoitotöiden laskevan suunnan nousuun. Metsänhoitoon kannustavan verotuen vaikuttavuuden kannalta keskeinen tekijä on järjestelmän selkeys ja yksinkertaisuus. Tämän vuoksi metsänhoitorahaston käyttöön ei liittyisi erillistä lausuntomenettelyä. Rahastoyhtiö lähettäisi automaattisesti sekä metsänomistajalle että verohallinnolle vuosi-ilmoituksen rahasto-osuuksien määrästä ja arvosta. Metsänhoitorahastoon tehtyjä sijoituksia sekä rahaston käyttöä seurattaisiin metsätalouden muistiinpanoissa samaan tapaan kuin muitakin metsätalouden liiketapahtumia. Verotukseen oikeuttavista menoista säädettäisiin mahdollisimman yksiselitteisesti.

10.6 Metsätuloverojärjestelmien muita ominaisuuksia

Metsätuloverotuksen kustannuksista ei ole saatavissa täsmällistä tietoa.⁸⁹ Liiketapahtumien määrä on metsätaloudessa vähäinen, minkä vuoksi todelliseen, juoksevaan tuloon perustuvissa verojärjestelmissä niin verovelvolliselle kuin verohallinnolle aiheutuvat kustannukset verotuksen toimittamisesta ovat pienet. Tämä pätee TVL:ssä ja EVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen. Yksityinen metsänomistaja myy puuta keskimäärin kerran kolmessa vuodessa. Enemmistö TVL:n mukaisista metsätalouden veroilmoituksista on sellaisia, joissa ei ole lainkaan tuloja ja menoja,kin vain muutama kappale. Veroehdotusmenettelyyn TVL:ssä säädetty metsätuloverotus ei sovellu tulojen epäsäännöllisyydestä johtuen.

MVL:ssä säädetty metsätuloverotus on verovelvollisen kannalta helpotöinen. Metsätalouden tuotto ja siihen kohdistuvat menot on esitätetty metsänomistajalle lähetettävälle lomakkeelle, ja lomakkeen tiedot ovat lähes lopullisia. Kuten keskimääräisissä verojärjestelmissä yleensäkin, verovelvollisen omilla toimilla ei ole paljoakaan vaikutusta verotukseen. Sen sijaan verohallinnon kannalta MVL:n mukainen metsätuloverojärjestelmä on työläs ja kallis. Metsien keskimääräisen tuoton määrittäminen vaatii paljon selvityksiä. MVL:ssä säädetty metsätuloverojärjestelmä soveltuisi veroehdotusmenettelyyn.

Hyvässä verojärjestelmässä verosuunnittelun mahdollisuudet ovat rajalliset. Verojärjestelmän symmetrisyys ja läpinäkyvyys ovat omiaan rajoittamaan verosuunnittelua. Tässä suhteessa kaikkia kolmea suomalaista metsätuloverojärjestelmää voidaan pitää kohtalaisen hyvinä. MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen keskimääräisyys rajoittaa verosuunnittelua. Tosin tilakohtaiset vähennykset lisäävät verosuunnittelumahdollisuuksia. Veropetoksen riski on kuitenkin pieni MVL:n mukaisessa metsätuloverotuksessa.

TVL:n ja EVL:n piiriin kuuluvassa metsätuloverotuksessa on verosuunnittelumahdollisuuksia. Myös veropetoksen riski on olemassa. Tämä pätee erityisesti kulumassa olevaan siirtymäkauteen. Tulo- ja tuottoverotuksen samanaikainen soveltaminen synnyttää mahdollisuuden, että puun myynnin tuloja kohdennetaan tuottoverotuksen piirissä oleville tiloille ja vastaavasti metsätalouden menoja kohdennetaan tuloverotuksen piirissä oleville tiloille. Veropetoksen riskiä pienentää oikeuskäytännössä muotoutunut linja, jonka mukaan samaan maatilaan kuuluvilla metsätiloilla voidaan soveltaa vain jompaa kumpaa verojärjestelmää. Maatilojen ohella on kuitenkin muunlaisessa keskinäisessä intressiyhteydessä olevia tiloja, joiden välillä verojärjestelmä voi vaihdella. Runsaspuustoisilla tiloilla saattavat tilojen omistusjärjestelytkin olla verosuunnittelun kannalta harkinnanarvoinen vaihtoehto siirtymäkaudella.

⁸⁹ Metsäverojärjestelmän uudistaminen s. 34.

Vuoden 1993 pääomaverouudistuksessa yhtenä tavoitteena oli vähentää verotuksen aiheuttamia lukkiutumisvaikutuksia pyrkimällä mahdollisimman yhtenäiseen eri pääomatulolajien verotukseen. Tavoite vaikuttaa pääosin saavutetulta. Kuitenkin metsäkiinteistöistä vain hyvin pieni osa on vuosittain vaihdannan kohteena. Metsä on olennaisesti pitkäaikaisempi sijoituskohde kuin esimerkiksi pörssiosakkeet. Metsänomistukseen liittyvät lukkiutumisvaikutukset eivät aiheudu niinkään verotuksesta, vaan metsänkasvatuksen pitkäjänteisyydestä.

Viime vuosina yli kahden hehtaarin kokoisia metsätiloja on myyty vuosittain keskimäärin 30 000–35 000 hehtaaria.⁹⁰ Tämä pinta-ala vastaa noin 0,25 prosenttia yksityismetsien metsämaan kokonaispinta-alasta, eli yksityinen metsähehtaari on kaupan kohteena keskimäärin kerran 400 vuodessa. Simo Hannehiuksen mukaan vuonna 1995 koko maassa tehtiin yhteensä noin tuhat kauppaa vähintään kymmenen hehtaarin metsäkiinteistöistä. Lähes kaikki myyjät ja 5/6 ostajista olivat yksityisiä henkilöitä. Metsäkiinteistöjen kauppa on paikkakuntakohtaista: 53 prosentissa kaupoista ostaja asui alle kymmenen kilometrin etäisyydellä hankitulta tilalta.⁹¹ Markkinatalous ei toimi tehokkaasti metsämaan kaupassa.

Suomalaisten metsätuloverojärjestelmien lainsäädäntötekniset ominaisuudet ovat kohuullisen toimivia. Kukin metsätuloverojärjestelmä on pääosin koottu yhteen säädöksen. MVL:ssä säädetty metsätuloverotus ei kuitenkaan täytä yksinkertaisuustavoitetta. Kun verovelvolliset eivät tunne verojärjestelmää, se saattaa tuottaa yllättäviä ratkaisuja. Kaikki kolme metsätuloverojärjestelmää kattavat normaalitilanteiden ohella myös pääosan epätavallisista verotustilanteista. Yhtenä esimerkkinä hieman epätavallisesta tilanteesta on metsänomistajan omalla kustannuksellaan suorittama metsäluonnon hoitohanke. Johdonmukaista olisi, että metsäympäristön hoidosta aiheutuneet menot olisi mainittu TVL 56 §:ssä vähennyskelpoisten menojen esimerkkiluettelossa.

10.7 Yhteenveto metsätuloverojärjestelmien arvioinnista

Metsätuloverojärjestelmät jaetaan perinteisesti kolmeen pääryhmään:

1. Puuntuottokykyyn perustuvat järjestelmät
2. Puun myyntitulon verojärjestelmät
3. Arvoverojärjestelmät⁹²

⁹⁰ Oksanen–Peltola 1997 s. 443.

⁹¹ Vihjeitä metsätilan myyjille ja ostajille: Metsäsijoittajan muotokuva (Metsälehti 2/1998).

⁹² Ollikainen 1996 s. 16–17.

MVL:ssä säädetty verotus edustaa puuntuottokykyyn perustuvaa verojärjestelmää, kun taas TVL:ssä ja EVL:ssä säädettyt verojärjestelmät perustuvat puun myyntitulon verotukseen. Veropohjan laajuus on periaatteessa suppeampi MVL:n piiriin kuuluvassa metsätuloverotuksessa kuin TVL:n tai EVL:n piiriin kuuluvassa metsätuloverotuksessa. Tämä johtuu siitä, että keskimääräisessä järjestelmässä joudutaan tuottoperusteet arvioimaan varovasti, ettei jouduttaisi yksittäistapauksissa kohtuuttomiin lopputuloksiin. Parhaillaan kulumassa oleva metsätuloverotuksen siirtymäkausi on aiheuttanut veropohjan kaventumista. Siirtymäkauden jälkeen veropohjan pitäisi periaatteessa laajentua.

MVL:ssä säädetty metsätuloverotus on tehokas. Vero ei vaikuta puun myyntipäättöksiin sen vuoksi, että MVL:n mukaan metsän puhdas tuotto kullekin verovelvolliselle lasketaan hänen puun myynneistänsä riippumatta. Metsätuloverotuksen siirtymäkaudella MVL:ssä säädetyn metsätuloverotuksen tehokkuus näyttäisi kuitenkin jossain määrin heikentyneen. TVL:ssä ja EVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen liittyy tehokkuusrasitus. Tehokkuusrasitus on sitä suurempi, mitä joustavampia puun kysyntä ja tarjonta ovat ja mitä korkeampaa verokantaa sovelletaan.

Puhtaasti keskimääräiset verojärjestelmät ovat yleensä poliittisesti mahdottomia johtuen järjestelmän epäoikeudenmukaisuudesta. MVL:n piiriin kuuluva metsätuloverotus on epäoikeudenmukainen, koska verovelvolliskohtainen veron määrä ei riipu todellisista puun myyntituloista. TVL:n ja EVL:n piiriin kuuluva metsätuloverotus on selvästi oikeudenmukaisempaa kuin MVL:n piiriin kuuluva metsätuloverotus. Metsävähennyksen puuttuminen EVL:n piiriin kuuluvan metsän verotuksessa vähentää oikeudenmukaisuutta.

Pääomaverotuksen neutraalisuutta tarkastellaan usein siitä näkökulmasta, vaikuttaako verotus eri sijoituskohteiden valintaan. Tämä näkökulma ei ole kuitenkaan metsätuloverotuksessa relevantti sen vuoksi, että metsäomaisuus on harvoin aktiivisen sijoitustoiminnan kohteena. Viime vuosien metsätilojen kaupankäyntimäärien mukaan laskettuna yksityinen metsätila on ei-sukulaisten välisen kaupan kohteena keskimäärin kerran 300–400 vuodessa. Esimerkiksi suomalaisen pörssiyrityksen osakkeita vaihdetaan yleensä muutamassa vuodessa koko osakepääomaa vastaava määrä. Keskimääräisiä vaihdantalukuja tarkasteltaessa on syytä muistaa, että monessa pörssiyrityksessäkin osa osakkeista on muutaman omistajan pitkäaikaisessa omistuksessa.

Raakapuumarkkinoiden kansantaloudellisen merkityksen vuoksi metsätuloverotuksen neutraalisuutta on perusteltua tarkastella siltä kannalta, miten metsätuloverotus vaikuttaa puumarkkinoihin. Tästä näkökulmasta MVL:ssä säädetty metsätuloverotus on neutraalein suomalaisista metsätuloverojärjestelmistä. Myöskään TVL:ssä tai EVL:ssä säädettyyn metsätuloverotukseen ei näyttäisi liittyvän epätavallisen voimakkaita tai kapea-alaisia vaikutuksia.

Metsätuloverotusta koskevat säännökset MVL:ssä on laadittu suurelta osin metsäpoliittisista lähtökohdista. Tavoitteena on ollut toisaalta puumarkkinoiden suh-

teen mahdollisimman neutraali järjestelmä, joka toisaalta kannustaisi metsänhoitotöiden tekemiseen. Verojärjestelmän metsänhoitotöihin kannustava elementti ei ole ollut vaikuttava. Osasyynä heikkoon vaikuttavuuteen on verojärjestelmän monimutkaisuus. TVL:iin ja EVL:iin ei sisälly metsäpoliittisia tavoitteita edistämään tarkoitettuja säännöksiä. Metsiin liittyvien merkittävien ulkoishyötyjen vuoksi olisi perusteltua kannustaa ulkoishyötyjen tuotantoa verojärjestelmän avulla.

Kaiken kaikkiaan voidaan todeta, ettei ole olemassa yhtä, normatiiviselta kannalta tarkasteltuna optimaalista metsätuloverojärjestelmää. Aluksi on päätettävä, mikälainen painoarvo annetaan hyvän verojärjestelmän eri ominaisuuksille. Tämän jälkeen erilaisia järjestelmiä voidaan verrata toisiinsa ja todeta, mikä järjestelmä sisältää eniten tärkeinä pidettyjä ominaisuuksia. Todelliseen, juoksevaan tuloon perustuva metsätuloverojärjestelmä on runsaan puolen vuosikymmenen mittaisten kokemusten mukaan toimiva vaihtoehto. Metsätuloverojärjestelmän muuttamiseen liittyvä siirtymäaika aiheuttaa omat ongelmansa. Verojärjestelmän pysyvyydellä onkin metsätaloudessa erityistä merkitystä alan pitkäjänteisyydestä johtuen.

XI SUMMARY: FOREST POLICY AND TAXATION

11.1 Outline of the Study

Forest policy comprises the forest-related ends and means laid down by the state. A *sensu stricto* definition for forest policy is adopted in this study. A *sensu largo* definition would also comprise private forest-related activities. Forest policy has a close connection with environmental policy. There are also connections between forest policy and economic policy, agricultural policy and rural policy. Fiscal policy, which deals with public revenue and expenditure, falls within the compass of economic policy. Tax policy is the core of fiscal policy. In this work, the income taxation of forestry is the main object of study.

The goals of this study are:

1. To investigate and classify forest-income taxation in Finland.
2. To compare the three Finnish forest-income tax systems with each other and with the criteria for a good tax system.
3. To compare forest-income taxation in Finland, Sweden and Norway.
4. To evaluate the correspondence between forest-income taxation and forest policy.

Forest-income taxation was reformed in Finland in 1993 together with other kinds of capital taxation. However, a transition period has been granted up to the year 2005 during which two different forest-income tax systems are available for private forest owners. The old system is based on the average yield of the forest, whereas in the new system the income gained and the expenses of forestry constitute the tax base. For the forestry of the forest industries there is a separate forest-income tax system. The prevailing transition period in forest-income taxation offers an exceptional opportunity to compare different forest-income tax systems in a single country.

Neutrality has been a central theme in the tax reform in the United States the year 1986 and in many other countries since then. Economic integration is a driving force for reducing marginal tax rates in capital taxation. A low tax rate implies a large tax base in order to satisfy fiscal needs. Forestry is a unique branch with

an exceptionally lengthy time-horizon and many outside effects. For example, the scenery and recreational values of forests have usually no market. On the other hand, forest income constitutes a poor tax base since the fluctuations in the wood market are severe. For these reasons, too, non-fiscal objectives can be well-founded in forest-income taxation.

11.2 Relations Between Taxation and the Economy

Forestry is a unique branch as the production period is ultimately long. Tree growing is quite capital intensive, but the capital consists mainly of the yield of trees. The forest sector is also somewhat risky because markets cannot be forecast for many decades ahead. Business cycles are intensive in forestry as the demand for wood is derived from the demand for wood-based products. About 30 per cent of all export incomes in Finland are wood-based. Of the processed wood, 75 per cent originates in non-industrial private forests. The number of farmers has been decreasing for many decades and the number of urban forest owners is correspondingly increasing. Urban forest owners sell on the average as much wood as farmers. Investments in forestry increased from the 1950s to the 1980s. The multiple-use of forests is increasing. Forestry was for a long time linked with agriculture in income taxation. A difficult question for forest-income taxation is the problem of the wood balance. If cuttings are larger than yield, the stockpiling of wood increases.

Forests also produce a variety of non-marketable commodities. These include recreation, multiple use and shelter functions. It is quite difficult to evaluate these non-marketable commodities. One method is to evaluate the business that is linked, for example, with recreation. The method often brings overestimates. Empirical methods can be used in trying to estimate the demand curve of non-marketable commodities. Private services of the same kind might also provide some indications. Theoretically, the consumers' surplus could furnish some information about the value of non-marketable commodities. Interviews are an important tool in such an empirical approach. In some cases, alternative costs are calculated. In Finland, the value of the non-marketable commodities of the forests is according to some estimates over one-half of the value of wood production.

Relations between the economy and the law are steadily growing. Changes in the economy cause changes in the tax laws. Laws can direct the economy either directly or indirectly. Indirect direction is typical of tax laws. Different courses of action are neither forbidden, ordered nor subject to license. Direction in tax laws is implemented through the decisions of the taxpayers. A common definition of a neutral tax is that the tax does not alter the relative prices. To be frank a neutral tax does not exist. Direct taxation cuts demand which implies reduced prices. A pragmatic definition

is that neutral taxation has an ordinary and broad effect on prices. As a rule, a normative approach is applied when evaluating the effects of taxation.

The objective of tax policy may be to advance a certain function, that is, taxation is interventionist. The transparency of the public economy increases when the base level of taxation is defined. An upward deviation from the base level is a tax sanction and a downward deviation is a tax expenditure. The sum of tax expenditure is usually calculated in Finland by the loss of tax revenue. Some tax expenditures are included in the yield tax system which will still be partially applied in forest-income taxation up to the year 2005. Other than fiscal objectives have increased in taxation since World War II. However, the opposite trend prevails nowadays.

An excess burden means a loss of effectiveness because of a change in behaviour as a consequence of a tax. An optimal tax minimizes excess burden. The higher the tax rate, the higher also is the excess burden. That's why a low tax rate combined with a large tax base is often the desired solution.

An optimal tax system includes, among other things, the following elements: a large tax base, an inelastic demand for the tax object, a tax system that does not weaken equality and in which the administrative costs are reasonable. Personal income seems to be the optimal tax object. The tax system should not encourage tax planning. Tax fraud can be minimized by increasing the resources of the tax authorities and stiffening the sanctions. Tax inspections should focus in the first place on large incomes because the marginal utility of a tax fraud is bigger for a large income than for a small income when taxation is progressive. A tax amnesty is a socially attractive solution to the problem.

11.3 Forest Policy in the Field of Taxation

One of the universal means of fostering forest policy is through the public ownership of forests. This is true especially for forests which are important for shelter functions. Prevention of forest fires is an important objective in many countries. The EU has no common forest policy but subsidies are granted mainly for afforestation and the prevention of forest fires. When Austria, Finland and Sweden joined the EU in 1995, the forest area doubled and the EU's forest strategy began to be prepared. Administrative and financial direction are the basic means of forest policy. Information services such as further negotiations and training are also widely applied in forest policy.

Forest policy has been reformed during the 1990s. The UNCED conference in Rio de Janeiro in 1992 adopted a set of principles for sustainable development in forests. At the European level, the second meeting of the ministers of forestry in Helsinki in 1993 confirmed the general principles for sustainable forestry. A national strategy for

sustainable forestry was outlined by the Ministry of Agriculture and Forestry and the Ministry of the Environment. A forestry environmental programme was published 1994. By the beginning of the year 1998, the programme was almost complete. The Forest Act and the Act for the Financing of Sustainable Forestry were enacted 1996. Again, forest certification has been widely discussed and worked on in Finland. A group certification system has been adopted. The price system could also be an efficient way of furnishing the consumers with environmental information.

Finland's National Forest Programme 2010 was drawn up in 1999. The programme was prepared through an open, wide process. It was a bottom-up process as regional forest programmes were the starting-point for the national programme. The National Forest Programme 2010 is a market-oriented programme. The focus of the programme rests on the economic, ecological and social sustainability of forestry. One objective is to increase the annual use of wood for energy production by 5 million cubic metres up to 2010. Another objective is to increase the value of exported wood products by 15 billion FIM up to 2010. The means used in the programme comprise state subsidies for further negotiations and training activities, forest-management planning and silviculture.

11.4 Forest-Income Taxation According to the Income Tax Act

In Finland, the 1993 tax reform included the broadening of the tax base and the lowering of the marginal tax rate. A constant tax rate is levied on all capital income including forest income. Income from wood sales and insurance repayments are taxable. Only the first payment of wood is taxable. If a forest owner owns, for example, a sawmill, the value of wood delivered to the sawmill is taxed as forest income. Firewood used in the forest owner's household and lumber used in agricultural building is free of tax. Income from the logging of trees is taxed as earned income when the volume of harvested wood exceeds 125 cubic metres per annum.

Half of the acquisition price of a forest holding acquired after 1992 is deductible as a forest deduction. The forest allowance is at least 10,000 FIM and at most 40 per cent of capital income from forestry. Only private persons can put in for a forest allowance. The actual expenses of timber growing are deductible from forest income. For example, a forest insurance payment, the expenditure on silvicultural work, the expenses of ditching and forest road construction and the cost of forestry machines are deductible. As a private forest owner sells wood on the average every third year but forestry causes some expenses every year, forestry often runs at a loss. The loss of forestry is deductible from the surplus of other capital income and to some extent also from earned income. If this is not possible, the loss can be deducted from capital income over the subsequent ten years.

Forest income is taxed during the year the payment takes place. But 15 per cent of forest income can be set aside for future expenses during the subsequent 4–6 years. This is possible only for private persons. When forest damage has occurred, an extra allowance is possible. The expenses of ditching and forest road construction are deducted through a 15 per cent annual depreciation. The maintenance expenditure for forest roads are deducted once they occur. The acquisition costs of machinery and equipment are usually deducted through a 25 per cent annual depreciation. However, minor acquisition costs are deducted one at a time.

In the year 1993, private forest owners could choose whether to be taxed according to the actual income from forestry or to stay in the yield taxation system up to 2005. The old system was preferred by 41 per cent of forest owners. As a rule, the tax system cannot be changed during the transition period. Tax revenues from forestry are divided between the state, the municipalities and the church.

11.5 Forest-Income Taxation According to the Farm Income Tax Act

In the 1993 tax reform, income derived from forestry was separated from farm income at source. Forestry income belongs either to personal income or business income. Small-scale forest industry still falls within farm income as a source of income. For example, a farm-sawmill which produces timber only from the wood of the farm is included in farm activities and the income derived from the timber is taxed as farm income. In legal practice, the minimum area of such a farm is about one hectare. A farm consists of one or several real estates. The real estates owned by the same person and located in the same municipality are usually counted as belonging to the same farm. The leasing income of hunting rights is taxed as farm income.

About 38 per cent of private forests are taxed up to 2005 according to the yield tax system prescribed in the Farm Income Tax Act. The yield tax system is based on national forest inventories. Inventories were already started in the 1920s. The growth in the volume of wood is measured in the inventories. The forest tax base consists of the whole forest growth. Half of the difference between the increase and cuttings is exempted from tax. It is prescribed that the amount of tax cubic metres must be 70 – 90 per cent of the increase in forest growth in every municipality in order to secure the tax revenue of the local authorities.

The yield potential of forest soil is specified for each forest holding. However, only soil and not tree stand is classified. The increase over a large area is divided into each woodlot according to the soil classification. The result is a certain amount of tax cubic metres per woodlot. The price of a tax cubic metre is defined according to the actual wood prices in the region over the two preceding years. After the 1993 tax reform, soil classifications were discontinued.

In the yield tax system, the expenses of tree growing are deducted from the price of a tax cubic metre. The average deduction varies from 5 per cent to 12 per cent according to the area of the forest centre. Some expenses can be deducted separately and don't fall within the average deduction. The silviculture fee which is an obligatory fee for membership in the forest owners' association is separately deductible. The expenditure for reforestation and for the tending of young trees are separately deductible according to average costs. The actual expenses of forest ditching and forest-road construction are deducted through a 15 per cent annual depreciation. Interest paid for forestry purposes is also separately deductible. If the sum of separate deductions is greater than the average income from forestry, the deficit is transferred to the following year.

Areas suffering from severe forest damage are exempted from tax for 5–20 years in southern Finland and for 10–25 years in northern Finland. Reforestation areas are exempted from tax for 15–30 years. If a forest owner neglects the tending of the young tree stand, the exemption is forfeited. Even a deduction for the first commercial thinning is available. The deduction for the first commercial thinning is made after all other tax deductions and exemptions and it cannot be transferred to the following year.

The main reason for adopting tax exemptions and deductions has been to encourage the trend among forest owners to take silvicultural and forest improvement measures. Because the production period of wood is ultimately long in the boreal zone, silvicultural measures aren't as a rule particularly lucrative. These measures are important for the national economy, nonetheless. The result is a complicated tax system with some average elements and some actual expenses. Perhaps this complexity served as a stimulus for the 1993 tax reform in forestry. During the transition period, the yield tax system will probably not be changed. However, the results of the eighth national forest inventory were included in the system in 1996, which increased the tax base by about 10 per cent.

11.6 Forest-Income Taxation According to the Business Income Tax Act

The third forestry income tax system applied in Finland is business-income taxation. The system is applied mostly in the forest industry. The forest industry owns about 8 per cent of all forests in Finland. Before the 1993 capital tax reform, the forest income of the forest industry was taxed according to the yield taxation system. In the year 1993, the actual net income from forestry became the tax base. The forest estates of the forest-industry companies are usually considered as a source of business income. Thus the loss of other business activities can be deducted from the profit of forestry. Companies can also own forest estates which are not used for

business purposes. If the main purpose is, for example, investment, the income from such an estate belongs to personal income. Losses from such an estate are not deductible from the business profits but are deductible from other capital income.

Mere forestry is not taxed according to the Business Income Tax Act even if the forest estate is large. Only forestry integrated into the forest industry is counted as a source of business income. If forest-related business income is received by a corporation, the income is taxed at a 29 per cent capital tax rate. If, instead, the forest owner is a private person, the business income is divided into earned income and capital income. Capital income equates to 18 per cent of the net wealth of business activities and the rest is earned income.

The income of wood sold in a forest which is counted as a source of business income is taxable. The income is taxed when the final products are sold. Insurance repayments are likewise taxable. In principle, all expenses and losses related to forestry are deductible. For example, the expenses of wood harvesting and transportation are deductible. Business enterprises can't put in for the forest allowance from the acquisition cost of a forest estate as private forest owners can. Nor can companies make allowances for future expenses from forest income.

Usually, forest estates are considered fixed assets and the wood belongs to the inventories. The main rule is that a commodity belongs to the inventories when it is sent, delivered or otherwise transferred to the firm which is subject to taxation. However, when a firm buys wood it can be included in the inventories at once. There are three prerequisites for this exception. Firstly, the price of wood must be fixed in Finnish marks. Secondly, the area where wood is harvested has to be specified. Thirdly, the quality of the wood must be defined.

Business income is taxed the year the commodity is transferred. Minor income can be taxed the year money is received. Business expenses are deducted the year the obligation to pay has arisen. Minor expenses can be deducted in the payment year. A long-standing investment is deducted by constant annual depreciations over ten years or less. The acquisition expense of movable fixed assets is deducted by at most a 25 per cent annual residual depreciation. If the acquisition expense is less than 5000 FIM, it can be deducted in one lot. The acquisition expense of a forest estate cannot be deducted before the estate is sold.

11.7 Other Forest Taxes

A general real estate tax was introduced in Finland in 1993. Immovable tax objects seem to be becoming more and more popular as economic integration is broadening and widening. The supply of land is inelastic. That's why a real estate tax does not cause an excess burden. However, the supply of land for a certain purpose can be

elastic to some extent. A real estate tax reduces the value of the estate and inhibits investments in real estate. In principle, a real estate tax is paid by the owner of the estate when the tax is introduced. Succeeding owners have bought the real estate more cheaply because the tax is capitalized into the price of the real estate. A real estate tax seems particularly unsuitable for forest holdings since the returns from forestry are gained over an extremely long period. So far fields and forests are exempted from the real estate tax which can be classified as a tax expenditure.

An inheritance tax can be imposed either on the whole estate or on the share of an heir. The first-mentioned system is applied in the UK and the USA. But the last-mentioned is much more common. The Finnish inheritance tax is also of the latter type. An inheritance tax does not have direct substitution effects. Indirectly, an inheritance tax can direct people to prefer leisure rather than working as the collecting of property is a central incentive to working. The simplest way of avoiding an inheritance tax is to give the property away when still alive. That's why a gift tax is usually linked to an inheritance tax. Inherited woodlots are nowadays taxed on their actual value. The actual value of a woodlot is hard to specify since woodlots are seldom for sale. Another difficulty lies in the fact that the actual value of a woodlot consists mostly of the amount of wood and that information is not usually available when the inheritance tax is imposed. For farm forests, there are some forms of relief from the inheritance tax. The rights of the tax authorities to get information for taxation were enhanced in 1996.

11.8 Forest Policy and Taxation in Sweden

In Sweden, the goals and means of forest policy have been much the same as in Finland. However, administrative direction has been stronger. The deregulation trend in the 1990s also seems to have been stronger in Sweden. A liberalization of forest legislation took place in 1994. For example, the idea of an obligatory forest management plan was abandoned. There was an evaluation of Swedish forest policy in 1997–1998. The results of the evaluation were that the main principles of forest policy were found to be correct but some minor changes were proposed. Forest protection and forest owners' further negotiations activities have been increased.

In Sweden, actual income from forestry constitutes the tax base. Forestry income is considered as being a source of business income. Business income is divided into capital and earned income. A progressive tax is imposed on earned income. Further, public subsidies for silviculture are taxable in contrast to the situation in Finland. The wood used by the forest owner is taxable with the exception of wood for fuel. The expenses of forest-road construction are deducted through a 10 per cent annual

depreciation. The maintenance expenditure on forest roads and the expenses of forest ditching are deducted in the year the work is completed.

A forest allowance can be made from the acquisition cost of a forest holding. The amount of such a forest allowance is 50 per cent of the acquisition cost for private persons and 25 per cent for companies. A progressive tax rate raises the problem of the splitting of wood sales lots, which causes inefficiency in the logging of wood. The problem has been solved in Sweden by having an optional forest account. At most, 60 per cent of the income from wood sales at stump or at most 40 per cent of the income from wood sales by the road can be deposited in an account for a maximum period of ten years. Taxation takes place when the account is closed.

11.9 Forest Policy and Taxation in Norway

There is a detailed regulatory system for forestry in Norway. For example, a reforestation obligation has prevailed for 20 years. On the other hand, there is no general obligation for a forest owner to notify a planned logging. A forest account system is obligatory in order to ensure reforestation after logging. Of the gross income from wood sales 5–25 per cent must be deposited in the account. The government issued a communique on forest policy in 1998. According to it, one objective is to increase the quality and quantity of forest resources. More emphasis has to be laid on environmental aspects in forestry. State subsidies for forestry will be kept at a high level.

In Norway, a tax is laid on the actual income from forestry. Forestry income is counted as a source of business income. Business income can be divided into earned income and capital income. The tax rate is a fixed one for capital income and a progressive one for earned income. The forest account system is quite lucrative for forest owners since the total amount is deductible but only 65–95 per cent of the total amount is taxable when the account is withdrawn. The money deposited has to be invested in silvicultural measures or in related activities for the same woodlot. The expenses of forest-road construction and forest ditching are deducted in the year the work is completed. There is no possibility of having a deduction from the acquisition cost of a forest holding.

11.10 Evaluating Forest-Income Tax Systems

The comprehensiveness of the tax base is a crucial point in any tax system. Forest-income taxation according to the Income Tax Act or Business Income Tax Act has in principle a wide tax base. Forest-income taxation according to the Farm Income Tax

Act has instead quite a narrow tax base. A lump-sum tax has to be imposed cautiously in order to avoid an unreasonable result. The prevailing transition period in forest-income taxation seems to be reducing the tax base.

A tax on the actual income from forestry induces both income and substitution effects. The elasticities of supply and demand determine how the tax burden is divided between wood sellers and buyers. Because of the substitution effect, the tax also raises an excess burden, that is, a loss of effectiveness beyond the amount of tax revenue. The higher the tax rate and the more elastic the supply, the greater is the excess burden. A lump-sum tax induces no substitution effects and hence no excess burden. That's why forest taxation according to the Farm Income Tax Act is more efficient than forest taxation according to the Income Tax Act or the Business Income Tax Act.

Forest-income taxation according to the Income Tax Act or the Business Income Tax Act is quite fair. Forest-income taxation according to the Farm Income Tax Act is, on the contrary, quite unfair. The last-mentioned tax system ignores the actual income of a forest owner. Hence liquidity problems can also arise. On the other hand, the progressive tax rate applied to farm income is usually more equitable than a fixed tax rate.

As regards the neutrality of forest-income taxation, the crucial point is the effects of the tax system on the wood market. Forest-income taxation according to the Income Tax Act or the Business Income Tax Act is quite neutral. Forest-income taxation according to the Farm Income Tax Act is even more neutral for the wood market. The prevailing transition period in forest-income taxation seems to have effects on the wood market. The forest owners who chose the old tax system are utilizing their forests quite intensively.

The Income Tax Act and the Business Income Tax Act include hardly any provisions aimed at promoting the objects of forest policy. The Farm Income Tax Act has such provisions although the effectiveness of these provisions has not been great. The level of silvicultural investments is too low nowadays. Silvicultural investments could be made more lucrative for forest owners by a tax concession. Otherwise, the low level of silvicultural investments may lead to diminishing tax revenue from forestry in the future. A voluntary silvicultural investment fund could be established. The money which is invested in the fund would be partially exempted from tax.

In Sweden, the administrative regulation of forestry is more intensive than in Finland. In Norway, the administrative regulation of forestry is even more intensive than in Sweden. State subsidies and tax expenditure on forestry are quite substantial in Norway. In Sweden, it is stated in the official documents that there should be neither direct subsidies nor tax concessions, since forestry belongs to the open sector in the national economy. However, there do exist some tax concessions for

forestry in Sweden. Direct subsidies for forestry have been abandoned almost totally in Sweden. State intervention in the information services of forestry is intensive in all three countries.

The administrative costs of forest-income taxation are quite high when the Farm Income Tax Act is applied. When the Income Tax Act or the Business Income Tax Act is applied, the administrative costs are reasonable. Forest-income taxation according to the Farm Income Tax Act minimizes more effectively tax fraud than the other two tax systems. However, the provisions in the Farm Income Tax Act are more complex.

Summa summarum, an optimal forest-income tax system cannot be defined without placing stress on the various elements of an optimal tax system. A tax system which is based on actual current income from forestry seems to be a functional alternative. The transition period from one tax system to another system causes problems. In forestry, a long interval between tax reforms is a value in itself since forest sector is, indeed, a long-term business activity.

OIKEUSTAPAUKSET

Korkeimman hallinto-oikeuden päätökset

KHO 1956 T 2614	s. 148	KHO 1984 T 47	s. 140
KHO 1964 II 568	s. 147	KHO 1984 T 1405	s. 148
KHO 1970 II 539	s. 200	KHO 1984 T 6072	s. 161, 170
KHO 1970 II 548	s. 210	KHO 1985 II 529	s. 202
KHO 1972 T 2952	s. 142	KHO 1985 II 562	s. 149
KHO 1972 T 3850	s. 187	KHO 1985 T 5523	s. 173
KHO 1973 T 3886	s. 233	KHO 1986 II 536	s. 142
KHO 1974 II 524	s. 139	KHO 1986 T 142	s. 139, 140
KHO 1974 II 525	s. 139	KHO 1986 T 4053	s. 173
KHO 1974 T 1428	s. 139	KHO 1987 T 639	s. 146
KHO 1975 II 506	s. 187, 205	KHO 1988 B 511	s. 205
KHO 1975 T 3561	s. 165	KHO 1988 B 529	s. 139
KHO 1975 T 4038	s. 163	KHO 1988 T 2464	s. 143
KHO 1975 T 5017	s. 140	KHO 1988 T 5086	s. 151
KHO 1976 II 517	s. 205	KHO 1988 T 5186	s. 91
KHO 1976 T 163	s. 205	KHO 1989 B 568	s. 232
KHO 1976 T 4651	s. 140	KHO 1991 B 515	s. 139
KHO 1977 II 548	s. 142	KHO 1991 B 531	s. 192
KHO 1977 II 551	s. 140	KHO 1991 T 3302	s. 234
KHO 1977 T 3947	s. 233	KHO 1991 T 3380	s. 164, 172
KHO 1979 T 2203	s. 148	KHO 1991 T 3615	s. 190, 206, 214
KHO 1980 T 4078	s. 150	KHO 1992 B 512	s. 138
KHO 1980 T 4463	s. 140	KHO 1992 B 513	s. 167
KHO 1980 T 4522	s. 90	KHO 1992 T 3638	s. 169
KHO 1981 II 536	s. 165	KHO 1993 B 507	s. 139
KHO 1981 II 538	s. 147	KHO 1993 B 511	s. 178
KHO 1982 T 5515	s. 151	KHO 1993 B 512	s. 128, 138
KHO 1982 T 6030	s. 151	KHO 1993 B 513	s. 3, 120
KHO 1983 II 520	s. 211	KHO 1993 B 539	s. 233

KHO 1993 T 4272	s. 178	KVL 1991/264	s. 139
KHO 1994 B 511	s. 208	KVL 1991/567	s. 92
KHO 1994 T 880	s. 89, 143	KVL 1993/77	s. 130
KHO 1995 B 501	s. 214	KVL 1993/135	s. 128
KHO 1995 B 517	s. 127	KVL 1993/204	s. 125
KHO 1995 T 5230	s. 91, 190	KVL 1993/359	s. 83, 95
KHO 1996 B 514	s. 142	KVL 1994/105	s. 192
KHO 1996 B 537	s. 174	KVL 1994/137	s. 104
KHO 1996 T 2429	s. 174	KVL 1994/142	s. 100
KHO 1996 T 2473	s. 229	KVL 1994/212	s. 92
KHO 1997 T 611	s. 183, 205	KVL 1994/330	s. 92
KHO 1997 T 638	s. 229	KVL 1995/22	s. 100
KHO 1997 T 731	s. 177	KVL 1995/81	s. 85, 92, 100
KHO 1997 T 962	s. 104	KVL 1995/198	s. 104
KHO 1997 T 1537	s. 229	KVL 1996/85	s. 142
KHO 1997 T 2073	s. 86	KVL 1997/30	s. 162
KHO 1997 T 2102	s. 162	KVL 1997/49	s. 127
KHO 1997 T 2333	s. 229	KVL 1997/98	s. 88
KHO 1997 T 2977	s. 87		
KHO 1998 T 565	s. 45		
KHO 1998 T 776	s. 174	Hämeen lääninoikeuden päätös	
KHO 1998 T 1225	s. 234		
KHO 1999 T 1362	s. 106	Hämeen LO 16.10.1997/549/1	s. 125
KHO 1999 T 2078	s. 126		
KHO 1999 T 2081	s. 93	Kuopion lääninoikeuden päätös	
KHO 1999 T 2415	s. 122		
KHO 2000 T 978	s. 147	Kuopion LO 20.2.1997/238	s. 46

Keskusverolautakunnan päätökset

KVL 1970/324	s. 212
KVL 1970/364	s. 212
KVL 1971/177	s. 212
KVL 1971/178	s. 212
KVL 1980/19	s. 142
KVL 1980/634	s. 147
KVL 1981/429	s. 163
KVL 1990/417	s. 142
KVL 1990/448	s. 142

Lapin lääninoikeuden päätökset

Lapin LO 17.4.1996/204	s. 167
Lapin LO 22.10.1998/618	s. 162

Pohjois-Karjalan lääninoikeuden päätös

Pohjois-Karjalan LO 31.8.1995/542	s. 177
-----------------------------------	--------

ASIAHAKEMISTO

- Agenda 2000 s. 53
 ainespuu s. 19, 81, 89, 156, 187, 271
 aktiivinen tulolähde s. 252
 alijäämähyvitys s. 107
 ansiotulo s. 22, 83, 94, 119, 140, 169,
 179, 190, 202, 252, 289, 308
 arvostamisongelma s. 21, 193, 233
 avainbiotooppi s. 76, 236, 241, 261

 deflaatio s. 115, 326
 degressiivinen poisto s. 221

 ekomerkintä s. 29
 elantomeno s. 102, 117, 198
 elinkeinotoiminnan tulolähde s. 99, 107,
 186
 elinkeinotoiminta s. 21, 58, 91, 111,
 129, 138, 181, 193
 elinkeinotulo s. 35, 183, 192
 elinkeinotulon jako s. 252, 289
 energiapuu s. 69, 74, 96, 146, 277
 ennakkomaksu s. 95, 215
 ennakonpidätys s. 82
 ennallistaminen s. 68, 118
 ensiharvennusvähennys s. 38, 139, 152,
 175, 318
 erityisen tärkeä elinympäristö s. 5, 59,
 202
 Euroopan metsäministerikonferenssi
 s. 12, 67
 Euroopan Unioni s. 56

 FIFO-sääntö s. 213
 fiskaalinen tavoite s. 6, 43, 296

 Grönare Skog s. 247

 hakkuu- ja uudistamissuunnitelma s. 65
 hakkuumahdollisuus s. 72, 126, 153,
 182, 194, 263, 296, 308
 hakkuusuunnite s. 25, 153
 hakkuusäästö s. 16, 132, 156, 302
 hakkuutähde s. 83
 hakkuuvuosi s. 91, 144, 156, 270
 hallinnollinen ohjaus s. 19, 51, 236,
 262, 321
 hankintakauppa s. 80, 94, 144, 207, 289
 hankintalisä s. 22
 hankintameno s. 7, 35, 87, 108, 129,
 169, 195, 212, 234, 284
 henkilökohtainen tulolähde s. 110, 183,
 203
 hintajousto s. 38, 304
 horisontaalinen oikeudenmukaisuus
 s. 307
 huippuvero s. 289
 hyvinvointitappio s. 39, 321
 hyvä verojärjestelmä s. 7, 42, 299, 327
 hyönteis- ja sienituhot s. 61, 267

 ilmastokorjaus s. 155, 163
 ilmastomuutos s. 68, 230, 277
 inflaatio s. 15, 22, 100, 156, 219, 302,
 316

- p>informaatio-ohjaus s. 51, 71, 236, 321
-
- istutus s. 14, 103, 266, 291
-
-
- jakopoliittinen tavoite s. 32, 323
-
- jaksottamisongelma s. 21, 109
-
- jalopuumetsä s. 64, 236, 322
-
- johdannaiskauppa s. 208
-
- jouluukuusi s. 56, 81, 146, 191, 267
-
- joutomaa s. 58, 81, 105, 145, 229, 256,
-
- 302
-
- julkishyödyke s. 17
-
- jälleenhankintavaraus s. 224
-
-
- kahdenkertainen verotus s. 90, 119, 184
-
- kannustintyyppien verotuki s. 32
-
- Kansallinen metsäohjelma 2010 s. 4, 12,
-
- 72, 191
-
- kantohinta s. 15, 42, 91, 135, 156, 251,
-
- 310
-
- kassaperiaate s. 23, 110, 129, 192, 251
-
- kasvatushakkuu s. 59
-
- katselmu s. 66, 258
-
- kaupunkilaismetsänomistaja s. 16, 109
-
- keskimääräinen vähennys s. 145, 160,
-
- 180
-
- kesähakkuu s. 78
-
- kiertoaika s. 14, 23, 81, 145, 305
-
- kiinteistövero s. 35, 104, 170, 198, 226,
-
- 248, 257, 290
-
- kirjanpito s. 111, 184, 194, 208, 215,
-
- 250, 286, 300
-
- kirkollisvero s. 255
-
- kitumaa s. 53, 81, 169, 242
-
- kohdistamisongelma s. 21
-
- kotitarvepuu s. 16, 65, 156, 313
-
- kuitupuu s. 38, 80, 159, 309
-
- kuluttajan ylijäämä s. 28, 40
-
- kunnallisvero s. 247, 255, 290
-
- kylvö s. 103, 272
-
- kysyntä s. 14, 38, 132, 184, 226, 293
-
-
- käteiskauppa s. 95, 158, 177, 210
-
- käypä arvo s. 85, 125, 129, 196, 222,
-
- 234, 283
-
- käyttöomaisuus s. 25, 35, 91, 103, 142,
-
- 188, 198, 212, 224
-
- käänteisjoustosääntö s. 45
-
-
- laajuusongelma s. 21, 109
-
- lannoitus s. 72, 103, 149, 160, 212, 245,
-
- 272
-
- laskutusperiaate s. 110
-
- lieteallas s. 117, 222
-
- luonnonsuojelu s. 26, 93, 186
-
- luonnonvaraiset marjat ja sienet s. 89
-
- luottamussuoja s. 45
-
- luovutusvoitto s. 80, 90, 110, 162, 214
-
- luvaton hakkuu s. 232
-
- lyhytvaikutteinen meno s. 21
-
- läpinäkyvyys s. 32, 260, 322
-
-
- maanhanhaintakielto s. 237
-
- maankäyttölaji s. 82, 145, 228
-
- maatalouden tulolähde s. 88, 179, 214
-
- maatalouden tuotantorakennus s. 89, 143
-
- maatalousmaa s. 55, 93, 145, 228
-
- maatalouspolitiikka s. 4, 52
-
- maataloustraktori s. 106, 144
-
- maatila s. 46, 54, 93, 101, 120, 136, 228
-
- marginaaliveroaste s. 280, 298
-
- meno tulon kohdalle -periaate s. 109
-
- menojäännös s. 87, 114, 129, 160, 221,
-
- 251
-
- menovaraus s. 23, 111, 203, 260
-
- Mera-ohjelma s. 1, 73
-
- metsäfoorumi s. 68
-
- metsäkeskus s. 51, 63, 83, 135, 168,
-
- 199, 232, 320
-
- metsälaki s. 57, 103, 159, 277
-
- metsäluonnon hoito s. 76, 235
-
- metsälö s. 16, 181, 227, 273

- metsämaa s. 51, 81, 146, 158, 227, 243, 302
 metsämaksu s. 87, 269, 276, 323
 metsänhoito s. 1, 23, 75, 126, 182, 276, 325
 metsänhoitomaksu s. 35, 103, 147, 164, 216
 metsänhoitorahasto s. 325
 metsänhoitoyhdistys s. 67, 92, 101
 metsänkorko s. 22
 metsänkäyttöilmoitus s. 65, 159, 232
 metsänomistajan ylijäämä s. 40
 metsänparannus s. 16, 67, 163, 260
 metsäntutkimus s. 51, 278
 metsäojitus s. 24, 72, 117, 129, 179, 248, 287
 metsäpalo s. 24, 50, 61, 171, 267, 288
 metsäpaneeli s. 67
 metsäpolitiikka s. 1, 49, 67, 231, 262, 318
 metsäsektori s. 4, 53, 69, 276, 323
 metsäsopimus s. 68
 metsäsuunnitelma s. 177, 234, 267
 metsätalouden alueellinen tavoiteohjelma s. 59
 metsätalouden ympäristöohjelma s. 12, 68
 metsätalouden ympäristötuki s. 87, 147
 metsäteollisuus s. 3, 54, 73, 135, 182, 206, 262
 metsätie s. 52, 105, 114, 130, 168, 248, 285
 metsätili s. 114, 253, 259, 289
 metsätuloverojärjestelmä s. 8, 99, 120, 179, 289, 321, 327
 metsätuloverotuki s. 35, 259
 metsäveroluku s. 153
 metsävähennys s. 35, 98, 123, 203, 249, 259
 monikäyttö s. 17, 264
 monimuotoisuus s. 5, 28, 57, 146, 272, 332
 monopoli s. 1, 42
 moottorisaha s. 119, 144, 251
 muistiinpanot s. 101, 283
 nettovarallisuus s. 189, 252, 289
 neutraalisuus s. 7, 29, 309
 niukuusvuokra s. 39, 226, 279, 291
 normaalimetsälö s. 22
 nuoren metsän hoito s. 51, 69, 217
 ohjaava verotus s. 6, 33, 52, 315
 oikeudenmukaisuus s. 10, 43, 131, 306
 oikeusnormi s. 30
 oikeusvarmuus s. 43
 optimaalinen verojärjestelmä s. 42, 330
 optioarvo s. 28
 passiivinen tulolähde s. 255
 pellon metsitys s. 88, 118, 150, 204
 perinnönjako s. 232
 perintö- ja lahjavero s. 25, 231, 258, 290
 pienhankinta s. 222
 pitkävaikutteinen meno s. 21, 160, 215
 pohjapinta-ala s. 177, 242
 poisto s. 32, 87, 98, 109, 144, 160, 197, 221, 248, 284
 porotalous s. 134, 242
 progressiivinen veroasteikko s. 44, 81, 94, 137, 169, 307
 puhdas tulo s. 94, 127, 140, 171, 179, 308
 puhdas tuotto s. 91, 135, 152, 176, 231, 329
 puukauppa s. 3, 23, 49, 81, 94, 118, 156, 207, 251, 288, 301, 312
 puumarkkinat s. 3, 49, 131, 184, 306, 324

- puunkorjuu s. 15, 97, 157, 198, 253, 268, 288, 311
puutavaralaji s. 23, 39, 81, 95, 155, 211, 311
pystykarsinta s. 161, 217, 272
pystykauppa s. 80, 101, 159, 210
pääoma s. 11, 22, 97, 182, 219, 228, 283, 291, 312
pääomahakkuu s. 25, 312
pääomatulo s. 7, 22, 80, 88, 103, 112, 133, 162, 252, 289, 316

raakapuu s. 15, 54, 186, 303, 310
rahoitusomaisuus s. 187, 198
reaaliarvo s. 100
realisointiperiaate s. 22, 195, 308
runkopuu s. 80, 145, 194

sahatavara s. 15, 53, 83, 111, 138, 159, 196
sertifiointi s. 69
siirtymäkausi s. 3, 45, 91, 122, 179, 190, 214, 296, 316, 325
sijoitusomaisuus s. 183, 194, 205, 213
sosiaalinen verotuki s. 32
sosiaalivakuutusmaksu s. 11, 248
substanssipoisto s. 99, 221
substituutiovaikutus s. 28, 46, 226, 296, 304
sukupolvenvaihdos s. 92, 126, 231, 297
suojametsä s. 51, 65, 137, 146, 240, 262
suora tuki s. 36, 281, 323
suoriteperiaate s. 23, 110, 225, 260, 285
syrjäytymisvaikutus s. 36

taimikkovähennys s. 45, 161, 174, 320
taimikonhoito s. 51, 72, 102, 160, 199, 216, 242, 268
taloudellinen ohjaus s. 51
talouspolitiikka s. 9, 29, 43, 51

tappio s. 103, 138, 171, 187, 252
tarjonta s. 16, 30, 45, 76, 131, 184, 226, 276, 299, 310, 317, 329
tasapoisto s. 217, 225
tase s. 86, 111, 224
Teho-ohjelma s. 72
tehokkuus s. 10, 19, 39, 48, 289, 304, 329
tehokkuusrasitus s. 39, 226, 304, 329
tilikausi s. 21, 191, 212, 250
tilinpäätös s. 183, 211, 250
Tinbergenin sääntö s. 52, 287
tuhovaraus s. 111
tulolaji s. 21, 107, 137, 328
tulolähde s. 15, 80, 108, 138, 179, 193, 249, 283, 308
tulolähdesiirto s. 85, 111, 197, 213
tulontasaus s. 114, 250, 288
tulovaikutus s. 40
tuontipuu s. 306
tuotedifferointi s. 27
tuottohakkuu s. 25
tuottooperuste s. 144, 154, 162, 177, 300, 329
täydennysviljely s. 166, 175, 272

ulkoishaitta s. 9, 29, 53, 292
ulkoishyöty s. 9, 19, 51, 67, 230, 276, 293, 321, 330
ulkoisvaikutus s. 9, 25, 50, 204, 226, 291
upside down -vaikutus s. 36
uudistamiskypsyys s. 239, 264
uudistamisvakuus s. 243, 268
uudistamisvähennys s. 131, 165, 303, 320
uudistushakkuu s. 59, 113, 174, 239, 263, 275, 308

vaihto-omaisuus s. 25, 188, 204, 215, 225, 249

- vaihtoehtoiskustannus s. 28, 41, 204
 vakuutuskorvaus s. 80, 97, 157, 195, 254
 vakuutusmaksu s. 101, 161, 199, 255
 valtakunnan metsien inventointi s. 133, 153, 162, 257, 301
 valtion talousarvio s. 32
 valtionvero s. 314
 vapaamatkustaja s. 17
 varallisuusvero s. 258, 282, 290, 315
 varasto s. 98, 111, 145, 203, 219, 237, 250, 288, 300
 varovaisuusperiaate s. 111, 211, 300
 vastikkeellinen saanto s. 249
 vastikkeeton saanto s. 92
 veroarmahdus s. 45
 veroaste s. 1, 36, 280, 297, 318
 veroilmoitus s. 45, 122, 176, 254, 288, 327
 verokanta s. 22, 40, 94, 114, 131, 169, 231, 252, 288, 305, 324
 verokilpailu s. 48
 verokuutiometri s. 35, 132, 145, 156, 175, 300
 verolaki s. 9, 29, 109, 123, 282, 295, 324
 veroluokitus s. 82, 133, 144, 153, 165, 172, 228, 256, 302
 veromeno s. 33, 326
 veronalaisuus s. 21, 47, 80, 102, 116, 129, 141, 153, 191, 214, 247, 283, 295, 318
 veronhuojennus s. 35, 96, 136, 171, 272, 319
 veronoikaisu s. 174, 183
 veropetos s. 44, 327
 veropohja s. 10, 43, 94, 153, 163, 219, 230, 293, 307, 325
 veropolitiikka s. 6
 verosanktio s. 10, 33, 52
 verosuunnittelu s. 44, 111, 169, 192, 251, 297, 319, 327
 verotarkastus s. 44, 194
 verotuki s. 10, 32, 53, 230, 259, 278, 322
 verotuottovakaus s. 47
 verotusmenettely s. 95, 126, 154, 191, 234, 283
 verotusyhtymä s. 94, 106, 119, 136, 193
 vertikaalinen oikeudenmukaisuus s. 307
 vihreä metsäsuunnitelma s. 245
 vihreä verouudistus s. 291
 virkistyskäyttö s. 26, 148, 227, 262, 272
 visakoivu s. 42
 volatiliiteetti s. 293
 vuosimeno s. 110, 119
 vähennyskelpoisuus s. 21, 47, 97, 126, 143, 160, 178, 191, 214, 247, 285, 314, 328
 yhteismetsä s. 129, 173, 192
 yhteisövero s. 134, 184
 yksityismetsä s. 8, 15, 52, 103, 114, 161, 165, 194, 236, 244, 306, 322
 yksityisotto s. 80, 97, 192, 203, 247, 259, 283
 ympäristönsuojelu s. 2, 29, 72, 191
 ympäristöpolitiikka s. 5, 50, 287
 ympäristövaikutusten arviointi s. 10, 59, 74