Lausunto metsänomistajalle maksettavan ylläpitokorvauksen verotuksesta

Rakeistus Oy on pyytänyt Verona Tax & Legal Oy:ltä lausuntoa ylläpitokorvauksen verotuksesta, jota se maksaa metsänomistajille, jotka luovuttavat metsiään käytettäväksi ns. kompensaatiometsinä yhtiön kehittämään ja ylläpitämään hiilinielurekisteriin. Kompensaatiometsän syntymisen edellytyksenä on, että metsänomistaja sitoutuu luopumaan määräajaksi muista kuin kestävän metsätalouden edellyttämistä hoitohakkuista, ja että metsänomistaja edistää metsänkasvua metsälannoituksella. Käytännössä metsänomistaja pidättäytyy kuitupuun myymisestä jääden odottamaan metsän järeytymistä tukkipuuksi ja/tai kuitupuun lisäkasvuksi. Varsinainen hiilinielurekisteritoiminta on Rakeistus Oy:n liiketoimintaa, jossa yhtiön asiakkailla on mahdollisuus ostaa hiilinieluja hiilinielurekisteristä ja siten pienentää hiilijalanjälkeään. Tarkempi kuvaus ylläpitokorvauksesta on liitteessä 1.

Metsänomistajan tuloverotuksesta

Tuloverolain (TVL) 43 §:n 1 momentin mukaan metsätalouden pääomatuloa on pysty- tai hankintakaupalla myydystä runkopuusta tai siitä valmistetusta puutavarasta saatu tulo. Metsätalouden pääomatuloa on myös muusta kuin runkopuusta saatu metsätalouden tulo, kuten tulo hakkuutähteiden, kantojen, muun metsäenergiapuun, koristehavujen, tienvarsikeppien, joulupuiden tai vastaavien luovutuksesta. TVL 43 §:n 2 momentin mukaan metsätalouden pääomatulona pidetään myös metsästä saatua vakuutuskorvausta tai muuta korvausta sekä metsätalouteen saatuja tukia ja avustuksia. Metsätalouden pääomatulona on pidetty esimerkiksi kestävän metsätalouden rahoituslain perusteella metsänhoitoon ja metsänparannukseen sekä ympäristötukena maksettavia tukia. Tarkempi kuvaus metsätalouden tuloverotuksesta on liitteessä 2.

Metsätilalta saatua tuloa, jonka ei ole verotuksessa katsottu olevan TVL 43 §:ssä tarkoitettua metsätalouden pääomatuloa, on verotettu maatilatalouden tuloverolain (MVL) mukaan. MVL 5.1 §:n 9 kohdan mukaisena maatalouden veronalaisena vuokratulona on verotettu esimerkiksi alueen vuokraamisesta teletukiasemaksi tai tuulivoimalan sijoituspaikaksi saadusta tulosta. Tiedossamme ei ole julkaistua oikeuskäytäntöä eikä Verohallinnon julkaisemaa ohjetta nyt kysymyksessä olevan ylläpitokorvauksen verotuksesta.

Lausunto

Käsityksemme mukaan ylläpitokorvaus tulee katsoa metsänomistajan saamaksi metsätalouden pääomatuloksi. Ylläpitokorvauksen saamisen edellytyksenä ovat hakkuista pidättäytyminen, kestävän metsätalouden mukainen metsänhoitotyö sekä metsälannoitus. Metsän tuotto ja kaikki kustannukset kuuluvat metsänomistajalle. Metsänomistaja ei luovuta Rakeistus Oy:lle tai tämän asiakkaille vuokra- tai käyttöoikeutta, sillä hiilinielukonsepti muodostuu Rakeistus Oy:n liiketoimintana. Ylläpitokorvaus saadaan siten metsätalouden harjoittamisesta ja hakkuiden lykkäämisestä.

Metsän hakkuusta pidättäytyminen on joko verovapaata tuloa (esimerkiksi METSO-ohjelma) tai metsätalouden pääomatuloa (Kemeran ympäristötuki). Metsätalouden pääomatuloa ovat myös vahinkovakuutuskorvaukset ja esimerkiksi tuulivoimalaitoksen maksama puuston tulonmenetyskorvaus Verohallinnon ohjeen mukaan. TVL

43 §:n mukaan metsätalouden tuloa ovat metsätalouteen saadut muut korvaukset, tuet ja avustukset[1]. Metsänomistajalla ei ole tässä asiassa muuta roolia, kuin harjoittaa metsätaloutta sopimuksessa sovitulla tavalla. Lisäksi hän saa korvauksen puun myyntitulojen lykkääntymisestä. Näin ollen ylläpitokorvausta ei voida käsityksemme mukaan pitää muuna kuin varsinaisesta metsätaloudesta saatuna tulona. Maatalouden tulona sitä ei tule pitää yksinomaan siitä syystä, että kysymyksessä on metsänomistajalle uusi metsätalouden tulolähde. Erona aikaisempiin, verotuksessa maatalouden tulona pidettyihin tuloihin, kuten masto- ja tuulipuistokorvauksiin, on se että kompensaatiometsä on yksinomaan metsänomistajan hallinnassa ja vain metsätalouskäytössä.

Ylläpitokorvauksen käsittelyä metsätalouden tulona puoltaa myös se, että ylläpitokorvaukseen liittyvät menot ovat vakiintuneita metsätalouden menoja. Verotus on epäsymmetrinen, jos ylläpitokorvaus on maatalouden tuloa, mutta menot vähennetään metsätalouden menoina[2]. Metsänomistajalle voi siten syntyä verotettavaa maatalouden ansiotuloa, vaikka ylläpitokorvauksen edellyttämät metsänhoitokustannukset olisivat suuremmat kuin ylläpitokorvaus.

Mikäli ylläpitokorvaus olisi maatalouden tuloa, siitä syntyisi metsänomistajalle lisäkustannuksia ja Verohallinnolle hallinnollista työtä. Mikäli metsänomistajalla ei ole muuta maataloustuloa, hänen on ryhdyttävä pitämään erikseen maatalouden muistiinpanoja ja täytettävä maatalouden tuloverolomake tai annettava tiedot sähköisesti. Tulojen ja menojen ilmoittamisessa oleva epäloogisuus aiheuttaa 2 %:n veronkorotusriskin, mikäli metsänomistaja ei osaa kohdentaa tuloja ja menoja oikein metsä- ja maatalouden kesken.

Metsänomistajan näkökulmasta ylläpitokorvauksen kuuluminen metsätalouden verotettaviin tuloihin olisi selkeää sekä taloudellisesti että hallinnollisesti. Tulon ja menon jakautuminen kahteen eri verotuksen tulolähteeseen siten, että hänelle syntyy maataloudesta verotettavaa tuloa, vaikka metsätalouden menot ylittävät saadun tulon, ei ole kannustavaa. Yleisesti toteamme, että metsän luovuttamista hiilinielukäyttöön edistäisi se, että siihen liittyvät tulot ja menot kuuluvat metsätalouteen.

Helsingissä 7. päivänä joulukuuta

Päivi Ahanen-Raitio
osakas, veroasiantuntija,
metsänomistaja

Joni Korhonen
veroasiantuntija

[1] Ks liite 2, nykyisen TVL 43 §:n säätämisestä annetussa hallituksen esityksessä 212/2005 asetetut tavoitteet metsätalouden tulon käsitteen sisällöstä ja verotuksen toimittamisen ja asiakkaan ilmoitusvelvollisuuden yksinkertaistamisesta.

[2] Metsätalouden tulo verotetaan pääomatulona. Maatalouden nettotulot jakaantuvat pääoma- ja ansiotuloihin siten, että pääomatulo-osuus on 20 % maatalouden edellisen vuoden nettovarallisuudesta ja loppu ansiotuloa. Pääomatulon verokanta on vuonna 2021 30 % tai 34 % pääomatulojen määrästä riippuen. Ansiotuloissa noin 50 % marginaalivero on lisätuloissa tavallinen verotettavasta tulosta riippumatta.

LIITE 1

Tiivistelmä hiilikompensaatiosta metsänomistajalle maksettava ylläpitokorvaus

Rakeistus Oy:n kehittämän ja ylläpitämän hiilinielurekisterin tarkoituksena on taistella ilmastonmuutosta vastaan edistämällä hiilinielujen muodostamista suomalaisiin talousmetsiin. Yksityisillä henkilöillä ja yrityksillä on mahdollisuus ostaa hiilinieluja hiilinielurekisteristä ja siten pienentää hiilijalanjälkeään. Rakeistus Oy muodostaa metsiin hiilinieluja tuhkalannoituksen avulla. Tarkoituksena on lannoittaa talousmetsiä rakeistetulla tuhkalannoitteella, jota valmistetaan suomalaisten energiayhtiöiden puunpoltosta syntyvästä tuhkasta.

Hiilinielurekisteriä varten Rakeistus Oy tekee metsänomistajan kanssa sopimuksen hiilikompensaatiometsästä (jatkossa Sopimus). Rakeistus Oy maksaa hakijalle kompensaatiometsän hoitamisesta ja ylläpidosta ylläpitokorvauksen (jatkossa Ylläpitokorvaus). Sopimuksen mukaan kompensaatiometsällä tarkoitetaan metsä-/joutomaakuvioita, joilla metsänomistaja sitoutuu hoitamaan ja ylläpitämään metsänkasvua määräaikaisesti 15 tai 20 vuoden ajan. Hakija sitoutuu siihen, että kompensaatiometsässä ei toimiteta hakkuita ja että kompensaatiometsä säilyy metsätalouskäytössä sopimuksen voimassaoloajan. Näin jo olemassa olevaan puustoon sitoutunut hiilidioksidi ei vapaudu vaan säilyy Sopimuksessa sovitun ajan hiilivarastona sekä muodostaa puuston kasvun jatkuessa hiilinielun. Hakija sitoutuu hoitamaan kompensaatiometsää kestävän metsätalouden periaatteiden ja suositusten mukaisesti sekä suorittamaan metsälannoituksen. Suositusten mukaisilla metsänhoidollisilla töillä, kuten ajoissa tehdyillä harvennuksilla, ja metsälannoituksella nopeutetaan metsänkasvua. Metsän kasvua parantava toimet lisäävät kompensaatiometsän ominaisuuksia toimia hiilinieluna.

Kompensaatiometsäksi valikoituvat metsät, joissa harjoitetaan varsinaista metsätaloutta. Metsänomistaja omistaa sopimuskaudella ja sen päätyttyä olemassa olevan ja lisäkasvulla saavutettavan puuston sekä saa metsätuoton. Metsänomistaja vastaa kaikista Sopimuksen edellyttämistä metsänhoitotöistä sekä niistä syntyneistä kuluista. Sopimus edellyttää metsänomistajalta aktiivista metsätaloutta, sillä hänen on suoritettava metsän kasvun edellyttämät harvennus- ja raivaustyöt. Metsänomistaja sitoutuu Sopimuksella myös metsälannoitukseen joko Rakeistus Oy:ltä ostettavalla lannoituksella tai omatoimisesti. Ylläpitokorvaus maksetaan metsänomistajalle useassa erässä sitä mukaa kuin on varmistunut, että kompensaatiometsä on säilytetty ja hoidettu sopimuksessa edellytetyllä tavalla.

Metsänomistaja ja Rakeistus Oy:ltä kompensaation ostava asiakas eivät ole sopimussuhteessa toisiinsa. Asiakas tiedon kompensaatiometsien kiinteistörekisteritunnukset, sijaintikunnat, yhteispinta-alan sekä hiilinielujen laskenta-ajan 15 / 20 vuotta lannoitusvuodesta laskien. Asiakas voi käyttää hiilinielua markkinoinnissaan, mutta sopimus ei anna asiakkaalle käyttö- tai hallintaoikeutta kompensaatiometsään.

LIITE 2

Metsätalouden tuloverotuksesta ja lainvalmistelutöistä

Tuloverolain 43 §:n 1 momentin mukaan 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. Metsätalouden pääomatuloa on myös muusta kuin runkopuusta saatu metsätalouden tulo, kuten tulo hakkuutähteiden, kantojen, muun metsäenergiapuun, koristehavujen, tienvarsikeppien, joulupuiden tai vastaavien luovutuksesta. Mitä edellä tässä momentissa säädetään, sovelletaan myös puun myyntituloon, joka on saatu kiinteistön luovutuksesta pidätetyn hakkuuoikeuden nojalla.

Tuloverolain 43 §:n 2 momentin mukaan 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. Metsätalouden pääomatuloksi luetaan myös metsätalouteen saadut tuet ja avustukset. Hakkuuoikeuden vastikkeetonta luovutusta ilman maapohjaa pidetään veronalaisena omaan käyttöönottona kantoraha-arvon mukaan.

Tuloverolain 43 §:n viimeisintä muutosta koskevan hallituksen esityksen 212/2005 kohdan 1.2. mukaan nykyistä edeltävässä tuloverolain 43 §:ssä jätettiin mainitsematta metsätalouden harjoittamiseen tyypillisesti liittyvistä tuloista ainakin metsätalouden tuet ja avustukset. Säännöksessä ei myöskään ollut erikseen metsätalouden pääomatulojen käsitettä laajentavaa mainintaa muiden varsinaisesta metsätaloudesta saatavien tulojen lukemisesta metsätalouden pääomatuloksi. Oikeuskäytännössä metsätalouden pääomatulon käsite oli jo tuolloin tarkentunut ja laajentunut tuolloisesta tuloverolain 43 §:n säännökseen kirjatusta määritelmästä. Valtion varoista metsänhoitotöihin saatava työllistämistuki ja pellon metsitykseen liittyvä metsityksenhoitopalkkio oli jo tuolloin korkeimman hallinto-oikeuden KHO 1997:134 ratkaisun mukaan katsottava metsätalouden pääomatuloksi. Ratkaisuaan korkein hallinto-oikeus perusteli sillä, että näihin töihin liittyvät menot ovat metsätalouden pääomatulosta vähennyskelpoisia normaaleja metsätalouden tulonhankkimismenoja. Ennakkoratkaisussaan KHO 1997:80 korkein hallinto-oikeus puolestaan katsoi, että osuuskunnan ylijäämäpalautus, joka perustuisi jäseniltä tilivuonna ostetun puutavaramäärän raha-arvoon, on jäsenen metsätalouden pääomatuloa tuloverolain 43 §:n mukaisesti.

Hallituksen esityksessä tuotiin esille se epäkohta, että lainmuutosta valmisteltaessa kestävän metsätalouden rahoituksesta annetun lain (1094/1996) perusteella maksetut tuet olivat kyseiseen lakiin sisältyvän määräyksen perusteella verovapaita, kun taas muita metsätalouteen maksettavia tukia pidettiin verotuksessa ansiotulona. Hallituksen esityksessä pidettiin ongelmallisena myös sitä, että nykyistä TVL 43 § 1 momenttia edeltäneessä muodossa puun muista osista kuin runkopuusta saatu tulo oli maatalouden ansiotuloa eikä metsätalouden pääomatuloa. Jo vuonna 2005 lainvalmistelutöissä todettiin, että metsätulon käsitteen sitominen perinteiseen puutavaralajeista ja hakkeesta syntyvään tuloon oli aikansa elänyt.

Hallituksen esityksen mukaan lainmuutoksen tarkoituksena oli yksinkertaistaa verotuksen toimittamista ja asiakkaan ilmoitusvelvollisuutta. Tavoitteen toteuttamiseksi kaikki metsätalouden harjoittamiseen liittyvät tulot olisi tästä syystä yksiselitteisesti määriteltävä jo säännöstasolla metsätalouden pääomatuloksi.

Hallituksen esityksen mukaan puun jatkojalostuksesta saadut tulot ja metsätilan vuokrauksesta saatu tulo verotettaisiin kuitenkin edelleen maatalouden tulona. Maatilatalouden tuloverolain (MVL) 5.1 §:n 9 kohdan mukaisena maatalouden veronalaisena vuokratulona on verotettu esimerkiksi metsästysmaiden vuokrauksesta, tilalla harjoitetusta lomamökkien vuokrauksesta sekä alueen vuokraamisesta teletukiasemaksi tai tuulivoimalan sijoituspaikaksi saadusta tulosta.

Maatilatalouden tuloverolaki

Maatilatalouden tuloverolain 2 §:n mukaan Maataloudella tarkoitetaan varsinaista maataloutta sekä sellaista erikoismaataloutta taikka maa- tai metsätalouteen liittyvää muuta toimintaa, jota ei ole pidettävä eri liikkeenä.

Maatilalla tarkoitetaan tässä laissa itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta.

Maatilatalouden tuloverolain 5 §:n mukaan 4 §:ssä tarkoitettuja maatalouden verovuoden veronalaisia tuloja ovat muun ohessa:

---

5) tilalta otetusta sorasta, savesta, mullasta, turpeesta, jäkälästä ynnä muusta sellaisesta saadut luovutushinnat ja muut vastikkeet sekä vahingon-, vakuutus- ja muut korvaukset;

6) tilalla olevan tuotantolaitoksen tuotteiden luovutushinnat sekä maa- tai metsätalouden yhteydessä harjoitetusta muusta toiminnasta saadut korvaukset, mikäli tuotantolaitosta tai toimintaa ei ole pidettävä eri liikkeenä;

9) tilasta, sen osasta ja tilalla olevasta rakennuksesta saadut vuokrat ja muut sellaiset korvaukset;
